



جامعة الجيلاي بونعامه خميس مليانة  
كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير



قسم علوم المالية و المحاسبة

العنوان :

" اجراءات التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات

بعين الدفلى

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر LMD في قسم علوم المالية و المحاسبة

تخصص محاسبة و تدقيق

إشراف الدكتورة :

شيشة نوال

من إعداد الطالبين :

بدال عمر

بلكحلة جيلاي

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الدرجة العلمية	الأستاذ
رئيسا	أستاذ محاضر (أ)	بن عناية جلول
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر (أ)	شيشة نوال
ممتحنا	أستاذ محاضر (أ)	بلال بغدادي

السنة الجامعية : 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ

# إهداء

أحمد الله على جزيل نعمه وأشكره شكر المعترفين بمنزله وألانه  
وأصلي على صفوة أنبيائه، وعلى آله وصحبه وأوليائه.

وبعد:

إلى من قال فيهما الرحمان.... "فلا تقل لهما أهّ ولا تنهرهما وقل لهما  
قولاً كريماً"... سورة الإسراء \* الآية 23\* ( إلى أمي وأبي دووما).

إلى من حوانا سقفه واحد و جمعتنا الأيام و السنين: إلى إخوتي  
إلى كل أصدقائي وأخص بالذكر: خالد- حمزة- يوسف- عبد النور  
محمد- عبد الحق- جمال الدين- طيب.

إلى زملاء الدراسة، و أساتذتي الأفاضل، كما أخص بالذكر الأستاذ  
(محمد عبد الواحد)

إلى من جمعني بها الأيام: بنتي حفان

جباري

# إهداء

بأنامل تحيط بقلم التعب و الأرق و لا يقوّة على الحراك يتكأ على قطرات

حبر مملوءة بالحزن و الفرح في أن واحد .....

وفرح ببزوغ فجر جديد من حياتي أتطلع فيه إلى ما هو آتي

من همسات هذه الدنيا المليئة بالتفاؤل و الأمل.....

أهدي هذا العمل إلى سر وجودي : أبي و أمي حفظهما رب العالمين

و جزاهم على ما قدماه لي لشق طريقتي ..... شكرا ..... شكرا.....

كما أهديه إلى كل من جمعني بهم المحبة و الصداقة

و الأخوة : بومدين - مراد - علي - لخضر - عبد المادي - عبد النور

ميلود - قاسم

و إلى كل من وسعهم قلبي و لم تسعهم ورقتي هذه ...

إلى كل من جمعني بهم مقاعد الدراسة و مجالس العلم

في كل مراحل طلب العلم .... وإلى كل طالب علم .

أهديكم جميعاً ثمرة جهدي الذي أرجو أن يمثل إضافة متواضع للبحث العلمي .

عمر



# تسليم كتاب

الحمد لله حمدا يوافي ما تزيد من نعمه، والشكر على ما أولانا من الفضل والكرم

والسلامة والسلام على نبيه محمد سيد الخلق أجمعين

ونسأل الله عز وجل أن يجعل هذا العمل خالصا لوجهه الكريم .

نشكر الله الذي وهبنا نعمة العلم ووفقنا في إنجاز هذه المذكرة وهو القائل:

" وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم ... " سورة إبراهيم \* الآية 07 \*

كما نتوجه بخالص الشكر للأستاذة الفاضلة " شيخة نوال " على قبولها الإشراف

على هذا العمل وعلى جميع التوجيهات والنصائح المقدمة من طرفها.

وكذا جزيل الشكر المسبق

إلى أعضاء لجنة المناقشة على تدخلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة.

ولا ننسى أيضا كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل

ولو بكلمة طيبة.

جيلالي \*  
عمر

## الملخص

### الملخص:

تهدف هذا الدراسة الى إبراز و تقديم مختلف الإجراءات المتبعة أثناء عملية التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، وعرض أهم النقاط التي يركز عليها المدقق أثناء توليه مهمة التدقيق في المؤسسة. أما بالنسبة للدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مكتب محافظ الحسابات بعين الدفلى، لاحظنا أن مهمة محافظ الحسابات لا تقتصر على تدقيق المؤسسات الاقتصادية فقط، بل هناك عدة مهام منها (تقديم دراسة فنية إقتصادية للمشروع، والمصادقة على التقرير المالي لجمعية رياضي)، أما من خلال حصولنا على ملف عملية التدقيق لمؤسسة "ديال عين الدفلى" DIAL Ain Defla لسنة 2017، لاحظنا أن الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات لا تقتصر على القوائم المالية فقط، بل تسبقها إجراءات أخرى، يهدف من خلالها المدقق إلى جمع أكبر قدر من المعلومات حول المؤسسة وذلك من خلال التدقيق القانوني للمؤسسة و نظامها الداخلي حتى يتمكن من أخذ فكرة على المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق الحسابات، القوائم المالية، مراجعة الحسابات، إبداء الرأي.

### Abstract:

*This study aims to present and highlights the different procedure followed during the audit of economic institutions, and to present the main points on which the auditor focuses while on the audit function.*

*And about the applied study that we carried out in the Accounts Governor's Office in Ain Defla, we observed that the task of the account holders is not limited only to auditing economic institutions but there are several tasks, including: (presenting a technical-economic study of the project, and approving a financial report for the supportive association). In the other side by obtaining the audit file of the DIAL Ain Defla Foundation for the year 2017, we were informed that the procedures followed by the account holders are not limited only to the financial statements. but they are preceded by other procedures, through which the auditor aims to collect the largest amount of information about the institution, through the legal audit of the institution and its systems. So that he can have an idea about the institution.*

**Key words:** *auditing accounts, financial statements, accounts verification, expressing an opinion.*



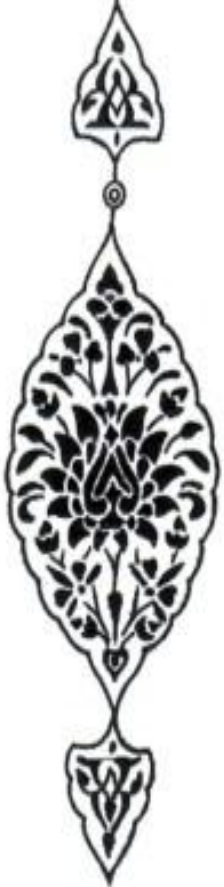
الفهم الرس

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
	الإهداء 01
	الإهداء 02
	الشكر
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
أ - ث	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي</b>	
2	تمهيد
3	<b>المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي</b>
3	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي، مفهومه وأنواعه
9	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي
11	المطلب الثالث: معايير وفروض ومبادئ التدقيق المحاسبي
17	<b>المبحث الثاني: إجراءات عملية التدقيق المحاسبي</b>
17	المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق
20	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
22	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير
27	<b>المبحث الثالث: الدراسات السابقة</b>
27	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
28	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
29	المطلب الثالث: تقييم عام للدراسات السابقة
30	خلاصة الفصل







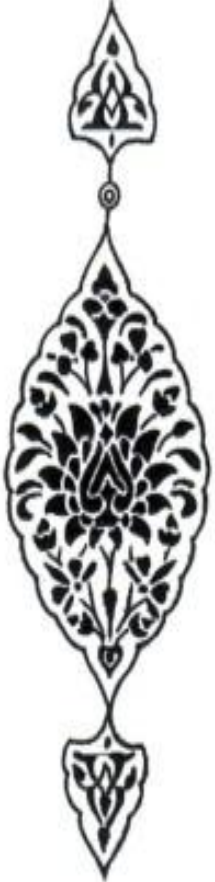
قائمة

الأشغال

## قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
29	تقييم عام للدراسات السابقة.	(01-01)
46	التقرير النهائي لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla).	(02-02)



قائمة

المداول

## قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	جدول تدقيق الأجور لشهر مارس	(01-02)
38	ضريبة الرسم على النشاط المهني لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)	(02-02)
39	حركة المخزون	(03-02)
40	الميزانية جانب الأصول ومؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنتي 2016 و 2017.	(04-02)
42	الميزانية جانب الخصوم ومؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنتي 2016 و 2017	(05-02)
43	جدول حساب النتائج لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنتي 2016 و 2017.	(06-02)



## مقدمة



### تمهيد:

في ظل التطورات التقنية والتكنولوجية السريعة التي حدثت خلال السنوات الماضية ومحاوله الاستفادة من تطور هذه التقنيات في مختلف مجالات الحياة، سعت العديد من المؤسسات الاقتصادية بمختلف أشكالها وأنواعها لتوظيف أعمالها نشاطاتها بالاستفادة من مختلف تقنيات المعلومات الحديثة، وبما أن أية مؤسسة من المؤسسات تعمل ضمن نطاق مفتوح ومباشر يؤثر ويتأثر بالبيئة التي تعمل خلالها، فقد كان لزاماً أن يحدث العديد من التأثيرات على مختلف النظم داخل أي مؤسسة ومنها نظم المعلومات المحاسبية وما يجب أن يصاحبها من تدقيق للحسابات، حيث دفعت هذه التطورات إلى البحث عن الدور الحيوي للجان التدقيق والمدققين الداخليين والخارجيين في عمليات رقابة المؤسسات الاقتصادية، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية.

فالتدقيق المحاسبي يعتبر من بين أشكال الرقابة التي تخضع لها المؤسسة، والذي تطور في الفترة الأخيرة بسبب الحاجة إليه، فهو وسيلة يعتمد عليها المدقق لتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة التي تسعى من خلاله إلى الحصول على الريادة والتفافية.

ويمكن أن نعتبر أن التدقيق المحاسبي يؤدي دوراً مهماً وأساسياً في إدارة المؤسسات الاقتصادية، وهذا من خلال ما يوفره من كشوف مالية مدققة من قبل مدقق مستقل والتي بدورها تساهم في حل مشكلة المؤسسة، فهو أيضاً من المواضيع التي شكلت حيزاً كبيراً في الجانب المالي والمحاسبي والذي يلعب دوراً بارزاً في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع.

### الإشكالية الرئيسية:

من خلال ماتقدم تتضح معالم الإشكالية في التساؤل التالي:

- ما هي أهم الخطوات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟.

### الأسئلة الفرعية:

للتمكن من معالجة الإشكالية الرئيسية، تتطلب منا تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهو الإطار النظري العام لتدقيق الحسابات ؟
- ماهي الخطوات والإجراءات المتبعة في تدقيق الحسابات ؟

### الفرضيات:

بغرض الإلمام ببحوثيات الموضوع ومحاولة الإجابة عن الأسئلة الفرعية قمنا بالاستعانة بمجموعة من الفرضيات المبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطأها وهي كالتالي:

- التدقيق هو فحص انتقادي من طرف شخص مهني مستقل خارجي كفيء، على المعلومات المعدة مسبقا بإستخدام أساليب وتقنيات قصد تجميع أدلة الإثبات التي يعتمد عليها لإبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وصدق وعدالة القوائم المالية، ليصل في الأخير إلى تحرير تقرير يهدف من خلاله لإيصال نتائج المراجعة للأطراف المعنية".
- التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهو نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.

### أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التعرف على آراء محافظي الحسابات والمحللين الماليين حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية.
- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية.

### أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من عملية تدقيق الحسابات وإلى أن اعتماد المؤسسة على عملية التدقيق له آثار إيجابية على التعامل مع قوائمها المالية التي تبني عليها قراراتها حيث أنّ التدقيق هو الضامن لشرعية ودقة وسلامة ما يظهر على قوائمها المالية ويزود مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكن من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء.

### أسباب اختيار الموضوع:

يمكن تقديم أهم الأسباب الذاتية والموضوعية فيما يلي:

### الأسباب الذاتية:

- طبيعة التخصص و التي تتلائم مع دراسة مثل هذه المواضيع.
- الميول الشخصي و حب المعرفة قصد اكتساب مهارات و معارف حول الموضوع.
- محاولة ربط، وإسقاط الجانب العلمي الأكاديمي، على الجانب العملي المهني.

### الأسباب الموضوعية:

- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والمالية.
  - تزايد أهمية وضرورة تطبيق التدقيق المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بسبب إنتشار الظواهر والممارسات غير الشرعية من تدليس ومضاربة وتهرب ضريبي والجرائم المتعلقة بالجانب المالي.
  - الارتباط الوثيق بين موضوع الدراسة والتخصص.
- حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** بهدف الوصول إلى نتائج منطقية وعقلانية والتحليل المناسب لنتائج الدراسة، فإن الدراسة اقتصر على موضوع دراسة إجراءات التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- **الحدود الزمانية:** بالنسبة لحدود الدراسة زمانيا فكانت من الفترة الممتدة بين 2016 و 2017
- **الحدود المكانية:** ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بمعلومات مقدمة من طرف مكتب محافظ حسابات المتعلقة بمؤسسة ديال عين الدفلى (DIAL Ai Defla).

### المنهج المتبع:

المنهج الذي تم اتبعه من أجل دراسة هذا الموضوع هو منهج وصفي تحليلي، يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية.

صعوبات الدراسة : قد تعرضنا عند القيام بهذه الدراسة إلى جملة من الصعوبات منها :

- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة مفيدة لموضوع البحث.
- الصعوبة في الحصول على المعلومات في الجانب التطبيقي نظرا من حساسية الموضوع.

تقسيمات الدراسة : انطلاقا من طبيعة الموضوع تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين :

تضمن الفصل الأول الجانب النظري في حين خصص الفصل الثاني للجانب التطبيقي.

حيث خصصنا الفصل الأول لدراسة التدقيق المحاسبي من جانب الإطار النظري، و قد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، فعرضنا في المبحث الأول ماهية التدقيق المحاسبي، و في المبحث الثاني عرضنا معايير وفروض ومبادئ التدقيق المحاسبي، و أخيرا قدمنا إجراءات عملية التدقيق المحاسبي.

في حين خصص الفصل الثاني لدراسة تطبيقية، من خلال دراسة حالة لعملية تدقيق في مؤسسة اقتصادية ديال عين الدفلى (DIAL Ai Defla) ، و هذا تحت مبحثين، ففي المبحث الأول تم تقديم مكتب محافظ الحسابات العربي مراد وأهم ملفاته، أما المبحث الثاني تم تحديد إجراءات التدقيق في المؤسسة ديال عين الدفلى (DIAL Ai Defla) و عرض قوائمها المالية، و بهذا ستكون دراستنا قد شملت الموضوع المراد دراسته.



**الفصل الأول:**  
**الإطار النظري للتحقيق**  
**المحاسبي**

تمهيد :

إنّ التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدّة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة، ممّا أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

إنّ الأهمية التي تتصف بها عملية التدقيق، تدفعنا إلى محاولة معالجة مختلف جوانبها حتى نتمكن من إعطاء الصورة الواضحة والفعالة لها، لذا سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: إجراءات عملية التدقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.



## المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

إنّ كبر حجم المؤسسات، واتساع رقعة نشاطها جعلها تتعامل مع عدة أطراف، مما أدى إلى الاهتمام المتزايد ببياناتها وقوائمها المالية، ومع ظهور شركات الأموال وما صاحبه من انفصال الملكية عن الإدارة، استلزم ظهور أداة جديدة محايدة تطمئن ملاكها والأطراف التي تهتم بالبيانات والقوائم المالية لهذه المؤسسات، ويعتبر التدقيق أداة مهمة ومحايدة تمارس من طرف شخص آخر مستقل، تهدف إلى التأكد من أنّ القوائم المالية التي تم عرضها عادلة وصادقة وتعبر عن المركز المالي للمؤسسة بالإضافة إلى تقييمها للأنظمة الرقابية للمؤسسة، والتأكد من أنّها تخدم أهداف المؤسسة ككل، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى ماهية التدقيق المحاسبي.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي، مفهومه وأنواعه.

لقد نشأ التدقيق منذ القدم وتعدّدت تعاريفه بين مختلف المؤلفين والباحثين، كما أنّ له أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلاله، وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي، مفهومه وأنواعه.

### الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

نشأت مهنة تدقيق الحسابات نتيجة للحاجة إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والتأكد من مطابقتها تلك المعلومات للواقع.<sup>1</sup>

فالتدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ إنّ الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما وأنّ الخليفة عمر بن الخطاب "رضي الله عنه" قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علماً أنّ التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100%، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عن الأمور المالية.

<sup>1</sup> - تامر مزيد رفاعه "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة" دون طبعة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص18.

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة وتطور النظام الضريبي، فإنّ الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحيد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862م، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة.<sup>1</sup>

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال تدقيق الحسابات في فينسيا سنة 1581م، حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيراً في مهنة المحاسبة، وفي سنة 1773م أصبحت مهنة تدقيق الحسابات مهمة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة سنة 1854م، وكان لصدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م، والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها، وبعد بريطانيا تبعتها فرنسا سنة 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م، وألمانيا سنة 1896م، وكندا سنة 1902م، وأستراليا سنة 1904م، وفنلندا سنة 1911م، وتتابع بعد ذلك دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، وعلى هذا الأساس نشأت مهمة تدقيق الحسابات لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات في كثير من الدول.<sup>2</sup>

ويمكن التطرق إلى المراحل التاريخية لتطور التدقيق فيما يلي:<sup>3</sup>

■ **المرحلة الأولى (الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م):** في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة، والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

<sup>1</sup>- هادي التميمي "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية" الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 17.

<sup>2</sup>- تامر مزيد رفاعه "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة" مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>3</sup>- عامر حاج دحو "التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية - أدرار، 2018/2017، ص 5، 6.

- المرحلة الثانية (الفترة ما بين سنة 1500م و 1850م): كانت الحكومة والمحاكم التجارية والمساهمين هم الذين يأمرن المحاسب بمنع وقوع الغش، ومعاينة فاعليه، وحماية الأموال من مختلف التلاعبات.
  - المرحلة الثالثة (الفترة ما بين سنة 1850م و 1905م): إنّ النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م الذي أقر ضرورة استعمال مدققي الحسابات لتدقيق المؤسسات المساهمة، فبعد كل التطورات أصبح المجال مفتوحا للتدقيق حتى يبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمه بقوانين.
  - المرحلة الرابعة (الفترة ما بين 1905م حتى الآن): ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور المؤسسات الكبرى، حيث أصبحت عملية التدقيق تتركز على تقييم الأنظمة الرقابية للمؤسسة، وكذلك الاعتماد على التدقيق الإختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق وأصبح هدف التدقيق هو الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية، وكذا العمل في ظل احترام المعايير على الحماية من الغش العالمي.
- أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975م، وفي بداية الثمانيات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية التدقيق مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة لها، ومن سنة 2000م إلى يومنا هذا، أصبحت المؤسسات الممولة من طرف الدولة تفرض عليهم مراقبة ومراجعة حساباتها من طرف محافظ الحسابات..

#### الفرع الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي.

لقد تم تعريف التدقيق من قبل عدّة هيئات رسمية وباحثين وأكاديميين في هذا المجال، فالتدقيق كمفهوم حرفي يقصد به فحص البيانات أو السجلات أو الأرقام بقصد التحقق من صحتها، حيث أنّ للتدقيق مفاهيم واسعة ومتعددة تنظر للتدقيق من زوايا مختلفة، سنتطرق لمجموعة من هذه التعاريف على النحو التالي:

**التعريف الأول:** يقصد بتدقيق الحسابات بشكل عام فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد التدقيق فحصا انتقاديا منظما من قبل مدقق حسابات خارجي

مستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمشروع في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** "التدقيق فحص يجريه مهني جدير ومستقل ليعطي رأي معلل عن سلامة ومصداقية الميزانية وحسابات النتائج لشركة معينة"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أنّ المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين American Accounting Association (AAA) التدقيق على أنه "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استعراض العناصر الأساسية للتدقيق كما يلي<sup>5</sup>:

- أنّ التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهو نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية.
- أنّ تجميع وتقييم أدلة الإثبات هو أساس عملية التدقيق، أي الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه في القوائم المالية، وهذه الأدلة متعددة، مثل المستندات المؤيدة للمعلومات والجرد الفعلي للأصول، والمراسلات مع العملاء.
- تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة في المؤسسة وأثرت على مركزها المالي ونتائج عملياتها، وبين المعايير الموضوعية والمتمثلة

<sup>1</sup> - رزق ابو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص24.

<sup>2</sup> - Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audit**, Edition BERTI, Alger, 2005, p:3.

<sup>3</sup> - زاهره عاطف سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار الزاوية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص17.

<sup>4</sup> - محمد الفاتح محمود بشير المغربي، "المراجعة والتدقيق الشرعي"، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص27.

<sup>5</sup> - عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، "أصول مراجعة الحسابات"، الطبعة الثالثة، دار الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص11.

- في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، أي أنّ المدقق يهتم عند تقييمه للأدلة بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية.
- يقوم المدقق بتوصيل نتائج التدقيق للمستخدمين المعنيين، ويتم هذا الاتصال من خلال تقرير المدقق الذي يعده في نهاية عملية التدقيق.

**التعريف الشامل:** من خلال التعاريف السابقة نستنتج أنّ: التدقيق هو فحص انتقادي من طرف شخص مهني مستقل خارجي كفىء، على المعلومات المعدة مسبقا باستخدامه أساليب وتقنيات قصد تجميع أدلة الإثبات التي يعتمد عليها لإبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وصدق وعدالة القوائم المالية، ليصل في الأخير إلى تحرير تقرير يهدف من خلاله لإيصال نتائج المراجعة للأطراف المعنية".

### الفرع الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تقسيم أنواع التدقيق إلى:<sup>1</sup>

#### 1/ التدقيق من حيث الإلزام القانوني وينقسم إلى:

- **التدقيق الإلزامي:** يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.
- **التدقيق الاختياري:** هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق.

#### 2/ التدقيق من حيث مدى الفحص وينقسم إلى:

- **تدقيق شامل (تفصيلي):** المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهضة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإنّ استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

<sup>1</sup>- تامر مزيد رفاعه "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة" مرجع سبق ذكره، ص ص 16- 18.

- **تدقيق إختباري:** يركز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

### 3/ التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق وينقسم إلى:

- **تدقيق مستمر:** تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها.
- **تدقيق نهائي:** يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

### 4/ التدقيق من حيث النطاق وينقسم إلى:

- **تدقيق كامل:** هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيوداً حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء.
- **تدقيق جزئي:** هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

### 5/ التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق وينقسم إلى:

- **تدقيق داخلي:** هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على المستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتمتع بالإستقلالية في التصرف، وتحويل للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.



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

### المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

يعد تدقيق الحسابات وسيلة لا غاية تقدم خدماتها للعديد من الجهات والفئات، التي تشكل قطاعات متنوعة في الاقتصاد، وخدمات تدقيق الحسابات أصبحت وسيلة إيصال للمعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل الشركة الاقتصادية أو للجهات المتعددة خارج الشركة الاقتصادية.

### الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

لقد تغيرت طبيعة وأهداف التدقيق بين الماضي والحاضر أي أنّها تطورت مع تطور الزمن نفسه ففي حين كان التدقيق في الماضي مقتصرًا على الأعمال المستندية التي تهدف إلى اكتشاف الغش والتزوير والأخطاء الحسابية العفوية والمعتمدة، لكن مع تطور التاريخ والحياة الاقتصادية والاجتماعية تطورت أهداف التدقيق من مراجعة مستندية إلى مراجعة اقتصادية<sup>1</sup>.

ونتيجة هذا التطور يمكن التمييز بين الأهداف التقليدية والأهداف المعاصرة للتدقيق كالتالي<sup>2</sup>:

#### 1/ الأهداف التقليدية:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية (المستندات) المؤيدة للعمليات.
- اكتشاف ماقد يوجد من غش وأخطاء وتلاعب وتزوير، في العمليات والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها.

<sup>1</sup> - أشرف محمد إبراهيم منصور، سمحي عبد العاطي حامد، زمزم أحمد أبو بكر أحمد، "مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة"، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، مصر، لا يوجد سنة النشر، ص 19.

<sup>2</sup> - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2009، ص 21.

- الحصول على رأي فني محايد، يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات على ضوء أدلة وقرائن إثبات، متعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.

2/ الأهداف المعاصرة: إهتمت بالأهداف التقليدية وتعدت هذه الأهداف بإضافة (مهام) جديدة لعملية تدقيق الحسابات هي:

- اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على مراجعة الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف، وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات.
- اشتمال الأهداف على تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية (وغير المالية)، أي للنظام المحاسبي بشقيه (المالي والإداري) باعتبار أنّ الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة.
- تقييم أدلة وقرائن الإثبات والإختيار الموضوعي منها، للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية.
- تحول أسلوب تدقيق الحسابات من تدقيق الحسابات حول الحاسب، إلى تدقيق الحسابات من خلال الحاسب الإلكتروني.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، عن طريق محور الإسراف وذلك من خلال تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة العالمية.

### الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

تتجلى أهمية التدقيق في كونه وسيلة هدفها خدمة أطراف عديدة والتي تستخدم القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، من بين هذه الأطراف: المستثمرين الحاليين والمرتبطين، المديرين، المؤسسات المالية، الهيئات الحكومية ونقابات العمال، حيث يمكن تلخيص هذه الأهمية فيما يلي<sup>1</sup>:

- فالمستثمرون يعتمدون على القوائم المالية التي تم تدقيقها لغرض اتخاذ القرارات فيما يخص توجيه المدخرات والاستثمارات التي تمكن لهم تحقيق أكبر عائد ممكن.
- أما إدارة الشركة فهي تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية في وضع الخطط والاستراتيجيات ومراقبة الأداء وتقييمه، وبالتالي تحرص أن تكون المعلومات قد تم تدقيقها من طرف هيئة فنية محايدة.

<sup>1</sup> - ديلمي ناصر الدين، "دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية - دراسة تطبيقية على آراء مراجعي الحسابات في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم إقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف -1، 2017 - 2018، ص 6.

- بينما تعتمد المؤسسات المالية على القوائم المالية التي تم تدقيقها من قبل هيئة محايدة عند فحصها للوضعيات المالية للشركات التي تطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، ومن ثم اتخاذ القرارات بشأن إمكانية منح أو عدم منح مثل هذه التسهيلات والقروض.
  - كما تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على القوائم المالية التي تم تدقيقها لأغراض متعددة مثل: التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، منح الإعانات لبعض الصناعات وغيرها.
  - وتعتمد نقابات العمال أيضا على القوائم المالية التي تم تدقيقها في تحسين أوضاع العمال من خلال مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وغيرها.
- وصفوة القول إن كل الأطراف سابقة الذكر ولكي تكون قراراتهم وفق المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية مفيدة بالنسبة لهم، يجب أن تكون على قدر كبير من التأكيد بصدقها من طرف هيئة فنية محايدة

### المطلب الثالث: معايير وفروض ومبادئ التدقيق المحاسبي

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة إفتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير والمبادئ التي تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق، ومن خلال هذا المطلب سنقوم بتقديم معايير التدقيق المحاسبي، فروضه، وكذا مبادئه.

### الفرع الأول: معايير التدقيق المحاسبي

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها المنظمات المهنية وتلقى القبول العام، ويتعين على هذه المعايير أن تحتوي على كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولة المهنة، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص، وإبراز هذا الرأي في تقرير تتوافر فيه الشروط والاعتبارات الشكلية والموضوعية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - زوهري حليبة، صالح إلباس، "واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية"، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، جامعة سيدي بلعباس - الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص ص 82، 83.

وتمتاز هذه المعايير بعدم التغيير والثبات النسبي، وتتمثل في مايلي<sup>1</sup>:

**1/ المعايير العامة (الشخصية):** وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر هي:

- إنَّ عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علمياً وعملياً يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين.
- يجب الاستقلال (الحياد) في أي عمل يوكل للمدقق القيام به.
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير.

سنتناول فيما يلي هذه المعايير بنوع من التفصيل:

### المعيار الأول: معيار التأهيل للمدقق: ويعتمد على ثلاث عناصر أساسية:

- (أ) **التأهيل العلمي أو الدراسي:** أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية المراقبة.
- (ب) **التأهيل العملي والخبرة المهنية:** تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة.
- (ت) **التعليم المستمر:** على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو إختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق المنتقيات والتكوينات بإختلافها.

**المعيار الثاني: معيار الإستقلالية:** تنبع أهمية هذا المعيار من أنّ مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحدّدان بمدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي، ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

- (أ) **إستقلال مادي:** بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق، لأنّ أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بتدقيق عملياتها.
- (ب) **إستقلال ذاتي (مهني):** بمعنى إستقلال المدقق مهنياً من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من طرف المنشأة الطالبة لخدماتها.

<sup>1</sup>- أحمد قايد نور الدين، "التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية"، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 22، 27.

**المعيار الثالث: معيار العناية الملائمة أو اللازمة:** يعتبر هذا المعيار إعطاء الإهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة ولا يكفي تأهيله واستقلاله، ويصعب قياس هذا المعيار بطريقة مباشرة، ويتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بالمسؤوليات، وهناك إتجاهان لمفهوم العناية المهنية، الأول يذهب حول مضمون المراجع الحكيم أو الحذر، والثاني فيتوجه نحو الإعلان والإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة.

**2/ معايير الأداء المهني أو العمل الميداني:** ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشتمل هذه المعايير على ثلاث وهي:

- أ) يجب أن يكون العمل مخططا بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.
- ب) يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.
- ت) الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يركز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.

**3/ معايير إعداد التقرير:** يمثل التقرير المعلومات المبلغة من طرف المدقق لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كل المعلومات الكاملة لهذا التقرير بقدر الإمكان ويجب أن يكون واضحا ومختصرا ومتطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق، وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد التقرير وهي:

- أ) يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ب) يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- ت) يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.
- ث) يجب أن يشمل التقرير إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

الفرع الثاني: فروض التدقيق المحاسبي

الفرض هو معتقد ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى، كما عرفه البعض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعبّر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك، وتمثل الفروض الأساسية للتدقيق المحاسبي فيما يلي:<sup>1</sup>

- ليس هنالك تعارض محتمل في المصالح بين المدقق ومعدّي المعلومات المالية.
- بناء على الفرض الأول يتمثل الفرض الثاني في أنّ المدقق يستطيع الحفاظ على نزعة الشك المهنية بداخله وهي التزام الحياد والاستقلالية.
- يتصرف المدقق كمدقق فقط، وتعني المقومات الذاتية التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي.
- يلتزم المدقق بالالتزامات المهنية المحددة أو القابلة للتحديد، هذه الالتزامات تتمثل في المقومات الموضوعية من تشريعات وماتصدره من الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.
- النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها وتدقيقها، وهذا يعكس عدم التأكد والبحث وجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة لإزالة حالة عدم التأكد.
- نظام الرقابة الداخلي الجيد يمكن الاعتماد عليه، وذلك بسبب الأهداف المرجو تحقيقها من وضع نظام للرقابة داخل التنظيم وهو حماية أصول المنشأة واختيار دقة البيانات المحاسبية وتحفيز الكفاءة التشغيلية التي أصبحت تمثل محور مهم لعلم التدقيق.
- ما لم يكن هناك العكس فإنّ ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل وهذا الفرض يتعلق بكمية ونوع الأدلة التي يمكن جمعها.
- العرض العادل والصادق، يعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة مثل قوانين الضرائب وقوانين الشركات والزكاة وغيرها.

الفرع الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي

تجدر الإشارة إلى أنّ تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي: ركن الفحص، وركن التقرير.

<sup>1</sup> - زاهره عاطف سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص ص 16، 17.

وبناء على ذلك فإنّ مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:<sup>1</sup>

1/ المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتشمل المبادئ التالية:

- مبدأ تكامل الإدارة الرقابية: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية المحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير 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 وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المنشأة عن نظام للقيادة والسلطة والخوافز والاتصال والمشاركة.

2/ المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتشمل المبادئ التالية:

- مبدأ كفاية الإتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات

<sup>1</sup> - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية - دراسة مقارنة -"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم إقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد - تلمسان، 2014 - 2015، ص ص 30، 32 .

التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.
- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 على أنّ المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

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

بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقاً 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 بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.



## المبحث الثاني: إجراءات عملية التدقيق المحاسبي

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

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى خطوات عملية التدقيق والمتمثلة في: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق تقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات، إعداد التقرير.

### المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

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

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

- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- الإتصال بالمدقق السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو إستقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق.
- إتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010 - 2011، ص ص 28، 30 .

ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها.

■ **فحص وتقييم النظام المحاسبي:** يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها 1 :

1. المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.

2. كيفية القيد والترحيل.

3. دقة السجلات وكفائتها.

4. إستخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

5. طرق الإهتلاك المنتهجة.

6. طريقة تقييم المخزونات.

7. العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

■ **الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة:** فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المدقق السابق، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة

■ **فحص التنظيم الإداري:** حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة، ومدى الإختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.

■ **النظام الضريبي:** رغم أن الناحية الضريبية ليست إلتراما مباشرا للمدقق، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام الضريبي.

2/ **مخطط التدقيق:** عقب إنتهائه من كافة الخطوات التمهيديّة ، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه

لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، نفس المرجع السابق، ص 30.

- الأهداف الواجب تحقيقها.
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.
- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء.
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء.
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ.
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

**3/ الإشراف على مهمة التدقيق:** معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق، يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي<sup>1</sup>:

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق.
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.
- إزالة ما قد ينشأ من إختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.
- ترتيب المهام حسب الأولويات.
- فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الإستغلال الأمثل للطاقات.
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- حرصه على إحترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدین بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم.

**4/ أوراق العمل:** هي سجل المدقق للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت، والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها ولكل إقرار من إقرارات الإدارة كما وأنها سجل للبرهان على أن المدقق قد قام بالتدقيق وحسب معايير التدقيق المتعارف عليها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- زاهره عاطف سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص، 79.

<sup>2</sup>- هادي التميمي "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية" مرجع سبق ذكره، ص 57.

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه، كما تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له، بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما: ( الملف الجاري، والملف الدائم).<sup>1</sup>

يجب أن يتماشى شكل ومضمون أوراق العمل مع احتياجات أداء مهمة التدقيق بحيث:<sup>2</sup>

- يجب أن تحتوي أوراق المراجعة معلومات كافية تبين أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتفق مع سجلات العميل.
- يجب أن تنظم هذه الأوراق بحيث تبين أن المهمة قد خطط لها بشكل مناسب وأن عمل المساعدين تم الإشراف عليه.
- يجب أن تبين هذه الأوراق أن نظام الرقابة الداخلية للعميل قد تم فحصه وتقييمه.
- يجب أن توضح أوراق المراجعة إجراءات التدقيق المتبعة والاختبارات المؤداة للحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة.
- يجب أن يكون هناك دليل للإثبات على أن الأمور الشاذة وغير العادية التي أفصحت عنها إجراءات التدقيق قد حلت وعولجت بشكل مناسب.
- يجب أيضا أن توضح أوراق التدقيق أن الاستنتاجات التي انتهى إليها المدقق مدعومة بنتائج التدقيق.

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عرفت المنظمات المهنية الراعية لمهنة التدقيق المسماة بلجنة الرقابة الداخلية (COSO) بأنها: العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب لفاعلية وكفاءة عمليات التشغيل وإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - زاهره عاطف سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص، ص 80، 81.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق.

<sup>3</sup> - أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، 82.

يلتزم المدقق في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية بجملة من الخطوات المتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

**1/ جمع الإجراءات:** سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق بجمع المعطيات ( القوانين المختلفة، طرق العمل)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية و المتمثلة في تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة.

**2/ إختبارات الفهم والتطابق:** تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فليتأكد المدقق من درجة الإعتماد، يجب أن تدعم بإختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

**3/ التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه أن يعطي تقييما أوليا لهذه النظام، فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الإستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الإعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش.

فلإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

- الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام.
- والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية.

**4/ إختبارات الاستمرارية:** يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

<sup>1</sup>- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، نفس المرجع السابق، ص، ص 35، 37.

5/ التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بإعتماده على إختبارات الإستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح من خلال:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع.
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.
- ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

### المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير

حتى يقوم المدقق بإبداء رأيه المحايد لابد من حصوله على أدلة وقرائن إثبات كافية و ملائمة تمكنه من الحكم على العناصر محل الفحص والتعبير عن رأيه.

### الفرع الأول: جمع أدلة الإثبات

عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد و قواعد أخلاقيات العمل أدلة الإثبات بأنها "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - بوبكر عميروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة - دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا - سطيف -"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس - سطيف -، 2010 - 2011، ص 34 .

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالاً مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها ، والتي يمكن حصرها فيما يلي<sup>1</sup> :

**1/ المستندات:** المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله ، وهي على ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفواتير الشراء مثلاً .
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض .
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر الحسابية على إختلاف أنواعها .

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأن بإستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتوقيع.

**2/ الفحص المادي:** يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن إستخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل، رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بمجرد كل عناصر الأصول يعد أمراً مستحيلاً ، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

**3/ المصادقات:** تتمثل في إستعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة، وتختلف المصادقات في شكلها وصيغتها بإختلاف المعلومات المطلوبة، وعموماً يمكن تقسيمها إلى ثلاث أنواع (مصادقات إيجابية، مصادقات سلبية، مصادقات عمياء).

**4/ الفحص التحليلي:** يقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات) كالنسب مثلاً (لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص، ص 37، 40.

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

**5/ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي، أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء وتلاعبات، ما يوسع نطاق الإختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى إمتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.

**6/ صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:** إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن وقوف المدقق على إستعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على إنتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات.

**7/ الاستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.

### الفرع الثاني: إعداد التقرير

يمثل تقرير التدقيق الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق ككل و يجب على المدقق أن يعد تقريره في ضوء المعايير الخاصة بمعايير إعداد تقرير عملية التدقيق.

**1/ عناصر التقرير:** بغض النظر عن من يقوم بالتدقيق يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عن تدقيق القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- تامر مزيد رفاعه "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة" مرجع سبق ذكره، ص، ص 129، 130.



- العنوان.
- الجهة الموجهة لها التقرير.
- تحديد التقارير المالية المدققة.
- مسؤولية كل من المدقق والإدارة.
- فقرة تشير إلى معايير التدقيق المتبعة من قبل المدقق.
- الرأي حول التقارير المالية.
- عنوان مدقق الحسابات.
- تاريخ التقرير.
- التوقيع.

2/ أنواع تقارير عملية التدقيق: تؤكد الكثير من الهيئات العلمية والمهنية و التشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة إبداء المدقق لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمؤسسة و كذلك ضرورة وضوح رأيه بهذا الشأن، وعليه فإن رأي المدقق لا يخرج عن أربع حالات، و تتحدد كل حالة انطلاقاً من نوع التقرير كمايلي:<sup>1</sup>

- **تقرير نظيف:** يشير هذا النوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات، أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل التدقيق، و يمكن للمدقق إضافة فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير لموضوع معين.
- **تقرير غير نظيف جزئياً:** هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات، وهو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات و يجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات و أثرها على القوائم المالية المدققة، يعتبر الرأي بتحفظ من أصعب المهام التي تقع على عاتق المدقق، حيث يلجأ المدقق فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق، و قد ترجع هذه التحفظات إلى أحد العوامل التالية:

- أن عملية الفحص للدفاتر و السجلات لم تتم طبقاً لمعايير التدقيق.

<sup>1</sup> - بوبكر عمروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة - دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا - سطيف -"، مرجع سبق ذكره، ص، ص 43، 47.

- وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات التدقيق، من خلال عدم مساعدة المدقق في الحصول على المصادقات و الشهادات من الغير.
- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- عدم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية.

- في حالة ما إذا تبين للمدقق احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب.

■ **تقرير غير نظيف كلياً:** و يشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل للقوائم المالية للصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة و طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعند استخدام المدقق لهذا الرأي في تقريره لا بد أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك في أسباب هذا الرأي، ومن الأسباب التي تؤدي إلى إعداد مثل هذا التقرير:

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية لدرجة لا يمكن الاعتماد عليه من قبل المدقق.
- وضع القيود و العقوبات من طرف إدارة المؤسسة.
- استخدام المؤسسة لأسس تقييم للأصول بقيمة تختلف عن القيم الحقيقية، أو إحداث المؤسسة لتغييرات في السياسة المحاسبية التي تستخدمها من فترة إلى أخرى ( عدم كفاية الإفصاح).
- عدم التوافق بين المدقق و الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير و التضليل مما يؤثر على صحة و صدق معلومات القوائم المالية.

■ **تقرير سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي:** يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية، و قد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي و على نتائج الأعمال، ففي هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأياً عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن الممكن لمدقق الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:

- في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدهم أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم.
- القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه، وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق.
- في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع التدقيق المحاسبي وإجراءات القيام به، وهذا ما سوف يتم استعراضه في هذا المبحث.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

**الدراسة الأولى:** دراسة يعقوب ولد الشيخ محمد يورة 2015/2014 بعنوان "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية -دراسة مقارنة-" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، هدفت الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع النظري والعملي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، موريتانيا، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنّ هذه المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير، حتى يرقى أدائها إلى المستوى اللائق به، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات التي يواجهها البلدان، كما أنّ القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق، لا تستجيب لمتطلبات ممارسة المهنة<sup>1</sup>.

**الدراسة الثانية:** دراسة خديجة تمار بعنوان، "ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مقال منشور في مجلة المالية والأسواق، المجلد 04 العدد 2017/01، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مهام ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر من خلال دراسة أهم الهيئات والمنظمات التي تقوم بذلك، مع تحديد شروط ممارسة المهنة، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى عدّة نقاط أهمها هناك نوعان من مدققي الحسابات في الجزائر، وهم الخبراء المحاسبون والمكلفون بالقيام بالتدقيق الخارجي التعاقدية، ومحافظون الحسابات المكلفون بمهام التدقيق الخارجي القانوني، ولضمان استمرارية ونجاح مهن التدقيق يتطلب تنظيم ورقابة داخلية، وخارجية، وهذا من طرف كل مستعملي المعلومة المحاسبية والمهتمين بها<sup>2</sup>.

**الدراسة الثالثة:** محي الدين بختة، 2012/2011 بعنوان "تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، توصل الباحث إلى العلاقة العملية بين التدقيق المحاسبي وعملية اتخاذ وترشيد القرارات من خلال دور

<sup>1</sup> يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية - دراسة مقارنة -"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم إقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد -تلمسان-، 2014 - 2015.

<sup>2</sup> تمار خديجة، "ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، دون سنة النشر.

التدقيق المحاسبي في تحقيق أداء المؤسسة الاقتصادية والخدمات المقدمة من طرف المدقق كما هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى أهمية التدقيق المحاسبي و الإثراء العملي في مجال الإدارة، التسيير و الاقتصاد ككل<sup>1</sup>.

الدراسة الرابعة: دراسة إيمان خلّيفية، رضا جاو حدو، بعنوان "التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"، مقال منشور في مجلة معارف، المجلد 14 العدد 2019/01، جامعة آكلي محند أولحاج بالبويرة، هدفت هذه الدراسة إلى عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ثم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية، السارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية، ومعرفة مدى اعتماد مزاولي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الدولية، والمعايير الجزائرية للتدقيق، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى عدّة نقاط أهمها، لا يوجد إختلاف جوهري في مضمون كل من معايير التدقيق المحلية ومعايير التدقيق الدولية، حيث هناك توافق كبير بينهما، والاختلاف بينهما كان شكليا فقط، من خلال التباين في عرض وتسلسل المعلومات، كما أنّ مزاولي المهنة في الجزائر لا يزالون يعتمدون على معايير التدقيق الدولية، خاصة في الجوانب التي لم تصدر بشأنها معايير، بحكم صدور إثنتي عشر معيارا جزائريا فقط، وهذا لا يكفي بعرض كل أمور المهنة<sup>2</sup>.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة الأولى: دراسة (DARWICH SALIMA) 2010/2009

**" la pratique de l'audit comptable et finance dans les entreprises publiques économiques EPE cas groupe GIC ERCO "**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آثار التدقيق المالي والمحاسبي للشركات الاقتصادية العامة (EPE) على إدارة واستراتيجية المؤسسة، خصوصا مع إطلاق حركة كبرى للإصلاحات الاقتصادية على الجانب المحاسبي والمالي والتدقيق، حيث تمثلت إشكالية الباحث "ما اثر التدقيق المالي والمحاسبي للشركات الاقتصادية العامة (EPE) على إدارة واستراتيجيات المؤسسة" ولمعالجة الإشكالية وأهدافها استخدمت الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي، ودراسة حالة للمجمع الاقتصادي (GIC ERCO)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- محي الدين بختة، "تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم-، 2011 - 2012.

<sup>2</sup>- إيمان خلّيفية، رضا جاو حدو، " التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية "، مجلة المعارف، المجلد 14 العدد 2019/01، جامعة آكلي محند أولحاج -البويرة-.

<sup>3</sup> - DARWICH SALIMA, "**la pratique de l'audit comptable et finance dans les entreprises publiques économiques EPE cas groupe GIC ERCO**" 2009/2010.

الدراسة الثانية: دراسة 2001 CHAABNIA FATEN

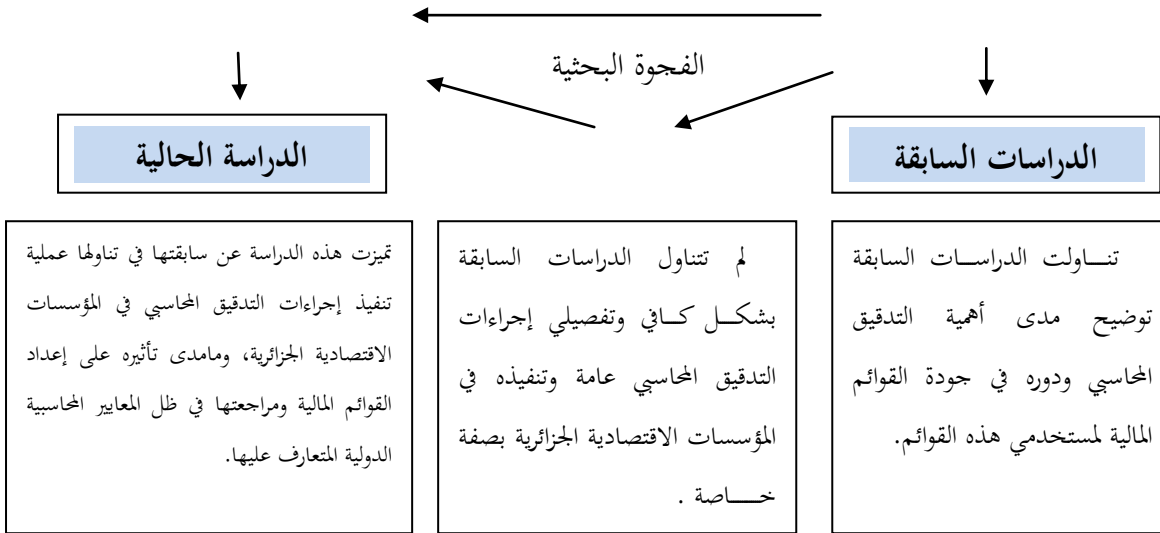
" la pratique de l'audit interne dans l'organisation " université de blida, Algérie

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء حول ممارسة التدقيق الداخلي على مستوى الترمينيات والخلية التجارية ومصلحة الفواتير في مؤسسة التسيير الفندقية الجزائرية، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسة المراجعة الداخلية ضرورية لتحديد الأهداف وقياس مدى تنفيذها في نهاية الدورة، أيضا أكدت على ضرورة تعزيز الإجراءات التي تتبع من حيث الموارد، التنظيم، الإشراف والاتصال خاصة ما يتعلق بمجال نشر المعلومات الخاصة بها<sup>1</sup>.

المطلب الثالث: تقييم عام للدراسات السابقة

من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بإجراءات التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إتضح للباحثين وجود فجوة بحثية في هذا المجال فهناك بعض الأمور لم تتطرق لها تلك الدراسات بالشكل الكافي حيث اتفقت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في اختيار نفس الموضوع والمتعلقة بمخرجات النظام المحاسبي، وقد إستفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في إختيار مشكلتها وصياغة فرضياتها وبناء أدواتها وتفسير نتائجها، وبذلك يمكن للطلاب تحديد الفجوة البحثية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: 1-1 يبين تقييم عام للدراسات السابقة



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الدراسات السابقة.

<sup>1</sup> - CHAABNIA FATEN, "la pratique de l'audit interne dans l'organisation" université de blida, Algérie, 2001.

### خلاصة الفصل:

على ضوء ماتقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات:

- التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الوقائع الاقتصادية عقب الثورة الصناعية والتطورات والتغيرات التي حدثت في معظم الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة.
- الأمر الذي أدى إلى ضرورة تدخل طرف خارجي مستقل يقدم رأي في محايد وموضوعي، انتقل مضمون هذا الأخير من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المنشأة.
- يمر هذا الرأي عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية، من التخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية في

مكتب محافظ الحسار

السيد العربي مراد



تمهيد :

في إطار مهمة مراقبة الشركات و الهيئات يتوجب تعيين محافظ الحسابات إجباريناً عن أي مؤسسة إقتصادية عمومية أو خاصة، حيث يقوم هذا الأخير بعد انتهاء كل سنة مالية، بمهمة التدقيق و فحص الحسابات التي حددها القانون والمتمثلة في إبداء الرأي حول الحسابات السنوية و مدى مطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات، ويفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص، كما يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات التدقيق في المؤسسة.

وبعدها تطرقنا في الفصل الأول للأهم الأسس النظرية لموضوع الدراسة حيث سنحاول في هذا الفصل التطبيقي، عرض دراسة حالة لعملية تدقيق في مؤسسة إقتصادية، "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla) حيث تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين و هما كالتالي:

المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات العربي مراد وأهم ملفاته.

المبحث الثاني: تحديد إجراءات التدقيق في مؤسسة، "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla) وعرض قوائمها المالية.



المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات العربي مراد وأهم ملفاته.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالسيد العربي مراد ( محافظ الحسابات)، و ذكر أهم الملفات التي تم الإطلاع عليها أثناء إجراء التبرص، وتقديم لمحة عن مؤسسة ديال عين الدفلى التي تم الاطلاع عن كيفية تدقيقها.

المطلب الأول: التعريف بالسيد العربي مراد وذكر أهم ملفات محافظ الحسابات.

الفرع الأول: التعريف بالسيد العربي مراد

فيما يلي المعلومات الشخصية المتعلقة بمحافظ الحسابات السيد العربي مراد<sup>1</sup>:

- الاسم: مراد
- اللقب: العربي
- تاريخ الميلاد: 1976/08/13.
- مكان الميلاد: خميس مليانة.
- تاريخ الحصول على الإعتماذ: 2005/07/30.
- رقم الإعتماذ: 11050 / 05
- عنوان المكتب: شارع الأمير عبد القادر، عين الدفلى 44000
- رقم الهاتف / الفاكس: 0 27 67 21 34

الفرع الثاني : أهم ملفات محافظ الحسابات

من خلال إجراء التبرص في مكتب محافظ الحسابات السيد العربي مراد، تم إطلاعنا عن بعض الملفات التي على المكتب من أجل أخذ فكرة عن مختلف الملفات التي يعمل عليها محافظ الحسابات و طريقة تدقيقها

<sup>1</sup>- معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات "السيد العربي مراد".

نذكر منها<sup>1</sup>:

- ملف يخص دراسة فنية إقتصادية للمستثمر، متخصص في إنتاج وتعبئة المنظفات و صنع الصابون.
- ملف يخص تقرير مالي للجمعية الرياضية "نادي جيل عين الدفلى".
- ملف يخص مؤسسة إقتصادية "ديال عين الدفلى" (DIAL Ain Defla) .

**المطلب الثاني : تقديم لمحة عن مؤسسة "ديال عين الدفلى" DIAL Ain Defla .**

التعريف بالمؤسسة، المؤسسة الخدمانية الصحية "ديال عين الدفلى" DIAL Ain Defla.<sup>2</sup>

**1/ النشأة :** تأسست مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ain Defla)، بتاريخ 2009/04/02، بين شريكين برأس مال قدره 5 000 000.00 دج، وبعدد عمال بلغ ستة عشر (16) عاملا، موزعين على مختلف الوظائف.

**2/ عنوانها :** تقع مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ain Defla)، بشارع الأمير خالد رقم 45 ببلدية عين الدفلى.

**3/ نشاط المؤسسة:** تعد مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ain Defla)، من المؤسسات الصحية الخدمانية، حيث تقدم خدمات لمرضى الكلى، وتتمثل هذه الخدمات في غسيل و تصفية الكلى.

<sup>1</sup>- نفس المرجع السابق.

<sup>2</sup>- معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات "السيد العربي مراد".

المبحث الثاني: تحديد إجراءات تدقيق و عرض أهم القوائم المالية و التقرير النهائي.

سنحاول في هذا المبحث تحديد الخطوات وعرض الإجراءات المطابقة لمعايير الأداء المهني التي إتبعه محافظ الحسابات في تدقيق القوائم المالية لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، من أجل الحصول على كل العناصر الضرورية للإدلاء برأي حول الحسابات السنوية المؤسسة.

المطلب الأول: تحديد إجراءات التدقيق في مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla).

1/ تدقيق المعلومات القانونية، جبائية و إجتماعية للمؤسسة: أول إجراء يقوم به محافظ الحسابات هو جمع المعلومات القانونية و الجبائية و الإجتماعية للمؤسسة، وذلك من خلال تدقيق القانون التأسيسي للمؤسسة، و الاطلاع على جميع المعلومات فيه، ومن خلال تدقيق القانون التأسيسي لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، نقدم لحة عن عملية التدقيق القانون التأسيسي لها<sup>1</sup>.

يتكون عقد تأسيس مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، من سبع أبواب و تسع و عشرون مادة نذكر أهمها:

- الباب الثاني، المادة السابعة (رأس المال): حيث حدد رأس المال المؤسسة بمبلغ قدره خمسة ملايين دينار جزائري (00. 5 000 000 دج) قسم إلى حصة إجتماعية بقيمة اسمي ألف دينار جزائري (1 000 دج)، لكل وحدة سددت قيمتها كاملة ووزعت على الساردين كمايلي:
  - الشريك الأولى : 50 حصة مرقمة من 01 إلى 50.
  - الشريك الثاني : 50 حصة مرقمة من 51 إلى 100.
- الباب الرابع، المادة الرابعة عشر (إدارة المؤسسة): يتولى إدارة المؤسسة مسير السيد "س طارق" كمسير المؤسسة لمدة غير محددة
- الباب السادس، المادة الواحد و العشرون (السنة المالية): تبدأ السنة المالية للمؤسسة في أول شهر جانفي و تنتهي في واحد و الثلاثين من شهر ديسمبر من كل سنة و بصفة إستثنائية تشمل السنة المالية الأولى المدة المشروعة.

<sup>1</sup>- معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات "السيد العربي مراد".

2/ تدقيق الكشوف المالية ( نعرض حالة تدقيق الأجور، المخزونات): من أجل الحصول على أدلة الإثبات الضرورية لصياغة رأيه، يقوم المدقق بتحديد أهم المستندات و السجلات التي يدقعه، و تختلف على حسب نشاط المؤسسة محل التدقيق، و بإعتبار مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، مؤسسة إقتصادية خدمتية تم تحديد القوائم التالية من أجل الفحص و هي كالتالي<sup>1</sup>:

- فحص الأصول غير الجارية.
- فحص الأصول الجارية.
- فحص حسابات الخصوم.
- فحص حسابات المنتجات والأعباء.
- فحص المخزونات.

- نقدم عينة عن تدقيق حسابات الأعباء (الأجور) و تدقيق المخزونات:

أولاً: تدقيق حسابات الأعباء (الأجور): من بين أهم الأعباء التي يركز عليها المدقق هي أعباء المستخدمين (الأجور).

حيث نعرض كيفية تدقيق الأجور في مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنة 2017 من خلال عرض نموذج تدقيق شهر مارس.

<sup>1</sup>- معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات "السيد العربي مراد".

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات السيد العربي مراد

الجدول رقم: 1-2 يبين جدول تدقيق الأجور لشهر مارس

الإسم و اللقب	عدد أيام العمل	تاريخ الميلاد	الوظيفة	تاريخ الدخول/الخروج	الأجر القاعدي	RET 9% SS	السلة	النقل	إجمالي الأجر	الأحمر خاضع للضريبة	IRG/S	الأجر الصافي
السيد ش ت	173.33 س	04/05/1975	إدارة	د 02/05/2010	80 000.00	7 200.00	17 500.00	15 000.00	112 500.00	105 300.00	25 090.00	80 210.00
السيدة م ل	173.33 س	12/02/1976	طبية	د 02/05/2010	290 000.00	26 100.00	52 000.00	52 000.00	394 000.00	367 900.00	116 265.00	251 635.00
السيد ب ع	173.33 س	21/01/1984	أمن	د 16/05/2010	21 000.00	1 890.00	2 600.00	2 000.00	25 600.00	23 710.00	1 645.00	22 065.00
السيدة خ ب	128	28/05/1966	ممرضة	د 04/07/2010	13 292.56	1 196.33	1 920.04	0.00	15 212.60	14 016.27	587.83	13 428.44
السيد م م	173.33 س	21/12/1953	ممرض	د 21/12/2010	30 000.00	2 700.00	3 500.00	3 000.00	36 500.00	33 800.00	3 640.00	30 160.00
السيدة خ خ	173.33 س	18/04/1971	ممرضة	د 18/01/2011	18 000.00	1 620.00	2 600.00	0.00	20 600.00	18 980.00	796.00	18 184.00
السيد ف ج	173.33 س	29/05/1979	أمن	د 06/07/2010	18 000.00	1 620.00	2 600.00	2 300.00	22 900.00	21 280.00	1 256.00	20 024.00
السيدة م ل	173.33 س	24/05/1979	عاملة تضافه	د 21/07/2011	18 000.00	1 620.00	2 600.00	0.00	20 600.00	18 980.00	796.00	18 184.00
السيد ح ع	173.33 س	25/12/1977	عون إدارة	د 01/09/2011	40 000.00	3 600.00	6 200.00	5 300.00	51 500.00	47 900.00	7 870.00	40 030.00
السيدة م أ	173.33 س	19/05/1977	ممرض	د 09/05/2012	65 000.00	5 850.00	12 500.00	12 000.00	89 500.00	83 650.00	18 595.00	65 055.00
السيدة ب ن	173.33 س	16/02/1985	سكرتير ة	د 14/06/2012	21 900.00	1 971.00	4 000.00	900.00	26 800.00	24 829.00	1 779.00	23 049.40
السيد ب ع	173.33 س	23/07/1990	أمن	د 19/11/2014	18 000.00	1 620.00	2 600.00	0.00	20 600.00	18 980.00	796.00	18 184.00
السيد ت ح	173.33 س	00/00/1970	ممرض	د 10/04/2015	65 000.00	5 850.00	12 500.00	12 000.00	89 500.00	83 650.00	18 595.00	65 055.00
السيد ب ع	173.33 س	16/03/1955	طبيب	د 16/07/2016	50 000.00	4 500.00	9 500.00	7 500.00	67 000.00	62 500.00	12 250.00	50 250.00
السيد ص م	173.33 س	13/07/1963	ممرض	د 08/01/2016	30 000.00	2 700.00	3 300.00	3 000.00	36 300.00	33 600.00	3 580.00	30 020.00
السيد ب ج	173.33 س	11/07/1956	طبيب	د 01/02/2016	50 000.00	4 500.00	9 500.00	7 500.00	67 000.00	62 500.00	12 250.00	50 250.00
المجموع					828 192.56	74 537.33	145 420.04	122 500.00	1 096 112.60	1 021 575.27	225 791.43	795 783.84

المصدر: معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات "السيد العربي مراد".

حالة السيدة ( خ ب ) خصم خمسة أيام بسبب غياب غير مبرر.

كانت النتائج كمايلي :

- القيمة الإجمالية للأجور خلال الشهر و التي كانت 795 783,84دج
- و قيمة الإجمالية ل ضريبة على الدخل IRG كانت 225 791,43دج

ثانيا: تدقيق الضرائب و الرسوم

حيث تخضع مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، إلى ضريبة الرسم على النشاط المهني (TAP)، والجدول التالي يوضح ضريبة الرسم على النشاط المهني لهذه المؤسسة.

الجدول رقم: 2-2 يبين جدول ضريبة الرسم على النشاط المهني لمؤسسة "ديال عين الدفلى"  
(DIAL Ai Defla)

مكان دفع الرسم على النشاط المهني	رقم الأعمال الخاضع للرسم حسب البلدية	رقم الأعمال معفى من الرسم	الرسم على النشاط المهني المدفوع
بلدية عين الدفلى	59 624 338		1 192 486
المجموع	59 624 338		1 192 486

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملف المقدم لمحافظ الحسابات من مؤسسة "ديال عين الدفلى"  
(DIAL Ai Defla).

حيث قدرت نتائج (TAP) و التي تقدر بـ 2% من رقم الأعمال مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، بمبلغ 1 192 486دج

ثالثاً: تدقيق المخزونات

المخزونات أحد أهم الأمور التي يليها المدقق أهمية كبيرة أثناء التدقيق، و تختلف إجراءات تدقيقها على حسب نسبة تشكيل المخزونات من أصول الميزانية، تعتبر مؤسسة "ديال عين الدفلى" ( DIAL Ai Defla)، من المؤسسات الخدمائية، يقوم المدقق بتخفيض مدى الإجراءات المستخدمة.

نعرض كيفية تدقيق المخزونات في مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، للسنة المالية 2017

الجدول رقم: 2-3 يبين حركة المخزون

الوحدة ب: دج.

رقم الحساب	الفصول	أرصدة مجمعة في بداية سنة المالية	حركة الفترة		أرصدة مجمعة في نهاية سنة المالية
			الدائن	المدين	
30	مخزونات البضائع				
31	المواد الأولية و اللوازم				
32	التموينات الأخرى	1 623 884	32 239 160	32 462 097	1 400 947
33	سلع قيد الإنتاج				
331	خدمات قيد الإنتاج				
35	مخزونات المنتجات				
37	المخزونات في الخارج				
المجموع		1 623 884	32 239 160	32 462 097	1 400 947

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملف المقدم لمحافظ الحسابات من مؤسسة "ديال عين الدفلى"

(DIAL Ai Defla).

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla).

ستتطرق في هذا المطلب إلى عرض أهم القوائم التي يعتمد عليها المدقق في التدقيق داخل مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، حيث نبين نتائج الأصول و الخصوم و نتيجة الدورة مقارنة بين السنة 2016 و 2017، وذلك عن طريق عرض القوائم المالية التالية (الميزانية جانب الأصول، الميزانية جانب الخصوم، جدول حساب النتائج).

أولاً: أصول مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنتي 2016 و 2017.

الجدول رقم: 2-4 يبين الميزانية جانب الأصول مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنتي 2016 و 2017.

الوحدة ب: دج

2016	2017			الفصول	رقم الحساب
	صافي	صافي	الإهلاكات و خسائر القيمة		
					أصول غير جارية
					207 فارق الإقتناء
					20 تشيئات معنوية
					21 تشيئات عينية
					211 أرضي
					213 مباني
6 431 858	8 726 369	26 216 371	34 942 740		27 تشيئات عينية أخرى
					23 تشيئات ممنوحة أمتيازها
					22 تشيئات يجري إنجازها
					تشيئات مالية



الفصل الثاني : الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات السيد العربي مراد

				سندات مالية	265
				سندات موضوع المعادلة	268
				مساهمات أخرى و حسابات دائنة ملحقة بها	
				سندات أخرى مثبتة	273
				قروض أخرى مثبتة	
55 000				قروض و أصول أخرى غير جارية	274
				ضرائب مؤجلة أصول	133
6 486 858	8 726 369	26 216 371	34 942 740	مجموع الأصول غير جارية	
				أصول جارية	
1 623 884	1 400 947		1 400 947	مخزونات و منتجات قيد التنفيذ	30
				حسابات دائنة و استخدمات مماثلة	
				زبائن	411
657 914	1 312 706		1 312 706	المدينون الآخرون	467
	1 215 961		1 215 961	الضرائب و ماشبهها	442
				حسابات دائنة أخرى و إستخدامات مماثلة	4671
				الموجدات و ما شبهها	
				الأموال الموظفة و الأصول مالية الجارية أخرى	456
336 125	5 243 584		5 243 584	الخزينة	90
2 617 923	9 173 199		9 173 199	مجموع الأصول الجارية	
9 104 782	17 899 568	26 216 371	44 115 939	المجموع العام للأصول	

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملف المقدم لمحافظ الحسابات من مؤسسة "ديال عين الدفلى"

.(DIAL Ai Defla)

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات السيد العربي مراد

حيث قدرت الأصول بـ 17 899 568 دج، مقارنة مع سنة 2016 قدرت بـ 9 104 782 دج حيث قدر الإرتفاع بـ 196.6%.

ثانيا: خصوم مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنتي 2016 و 2017.

الجدول رقم: 2-5 يبين الميزانية جانب الخصوم مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)،

لسنتي 2016 و 2017.

الوحدة ب: دج

رقم الحساب	الخصوم	2017	2016
10	رؤوس الأموال الخاصة		
101	رأس مال تم إصداره	5 000 000	5 000 000
109	رأس مال غير مستعان به		
106	علاوات و إحتياطات - إحتياطات مدمجة	125 505	
105	فوارق إعادة التقييم		
107	فارق المعادلة		
12	نتيجة الصافية - ( نتيجة صافية حصة المجمع )	4 003 755	2 510 106
102	رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد	1 278 196	(1 106 404)
	حصة الشراء المدمجة		
	حصة ذوي الأقلية		
المجموع 1		10 407 457	6 403 701
	الخصوم غير الجارية		
162	قروض و ديون مالية		
134	ضرائب ( مرحلة و مرصود له )		
133	ديون أخرى غير جارية		
168	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		
	مجموع الخصوم غير الجارية 2		
	خصوم جارية		
40	موردون و حسابات ملحقه	5 337 439	1 819 151
442	ضرائب	1 880 547	881 928

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات السيد العربي مراد

	274 123	ديون أخرى	467
		حزينة سلبية	90
2 701 080	7 492 110	مجموع الخصوم الجارية 3	
9 104 782	17 899 568	المجموع عام للخصوم 1+2+3	

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملف المقدم لمحافظ الحسابات من مؤسسة "ديال عين الدفلى"

(DIAL Ai Defla).

حيث قدرت الخصوم بـ 17 899 568 دج، مقارنة مع سنة 2016 قدرت بـ 9 104 782 دج، حيث قدر الإرتفاع بـ 196.6%.

ثالثا: جدول حساب النتائج لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنتي 2016 و 2017.

الجدول رقم: 2-6 يبين جدول حساب النتائج لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، لسنتي 2016 و 2017.

الوحدة ب: دج

2016		2017		الفصول
المدين	الدئن	المدين	الدئن	
				المبيعات من البضائع
				المبيعات من المنتجات
				المنتجات التامة الصنع
61 336 486		59 624 338		تقديم الخدمات
				مبيعات الأشغال
				منتجات الأنشطة الملحقة
				التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة
61 336 486		59 624 338		رقم الأعمال الصافي من التخفيضات و التنزيلات و المحسومات

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات السيد العربي مراد

				الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزن
				الإنتاج المثلث
				إعانات الإستغلال
<b>61 336 486</b>		<b>59 624 338</b>		<b>1 _ إنتاج السنة المالية</b>
				مشتريات من البضائع المبيعة
				المواد الأولية
	<b>29 208 152</b>		<b>32 462 097</b>	التموينات الأخرى
				تغيرات المخزونات
				المشتريات الدراسات و الخدمات المؤداة
	<b>675 522</b>		<b>587 162</b>	مشتريات الأخرى
				التخفيضات و التنزيلات و المحسومات المتحصل عليها عن المشتريات
				الخدمات الخارجية
				التقاوم العام
				الإيجارات
	<b>1 001 760</b>		<b>636 162</b>	الصرامة و التصليحات و الرعاية
			<b>107 915</b>	أقساط التأمينات
				العاملون الخارجين عن المؤسسة
	<b>46 200</b>		<b>74 700</b>	أجور الوسطاء و الأتعاب
			<b>25 650</b>	الإشهار
				التنقلات و المهمات و الإستقبالات
	<b>6 389 075</b>		<b>6 677 420</b>	الخدمات الخارجية الأخرى
				التنزيلات و التخفيضات و المحسومات المتحصل عليها من الخدمات الخارجية
	<b>37 320 710</b>		<b>40 571 108</b>	<b>2 _ إستهلاك السنة المالية</b>
<b>24 015 757</b>		<b>19 053 229</b>		<b>3 _ القيمة المضافة للإستغلال 1-2</b>
	<b>11 142 282</b>		<b>9 015 352</b>	أعباء المستخدمين

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات السيد العربي مراد

	4 324 023		1 277 919	الضرائب و الرسوم
8 549 450		8 759 957		4_ فائض الإجمالي للإستغلال
				المنتجات العملية الأخرى
				الأعباء العملية الأخرى
	5 157 414		3 349 476	مخصصات الإهتلاكات
				المؤونات
				خسائر قيمة
				إسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات
3 392 035		5 410 481		5_ النتيجة العملية
				المنتجات المالية
				الأعباء المالية
				6_ النتيجة المالية
3 392 035		5 410 481		7_ النتيجة العادية 5+6
				المنتجات غير عادية
				الأعباء غير عادية
				8_ النتيجة غير العادية
881 928			1 406 725	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج
				الضرائب المؤجلة ( تغيرات ) عن النتائج
2 510 106		4 003 755		9_ صافي نتيجة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملف المقدم لمحافظ الحسابات من مؤسسة "ديال عين الدفلى"

(DIAL Ai Defla).

قدرت الزيادة في أرباح مؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، بـ 159.5%، مقارنة مع سنة 2016.

المطلب الثالث: التقرير النهائي لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla).  
فيما يلي التقرير النهائي لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla).

الشكل رقم: 2-2 يبين التقرير النهائي لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla).

س ت رقم: 09ب 31.....44/000	ش ذ م د يال عين الدفلى	عين الدفلى
الجمعية العامة العادية		
تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة، يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي من 2017/01/01 إلى 2017/12/31.		
نظر للعمل الذي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة ، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية و نتائج الميزانية المقفلة بتاريخ 31 ديسمبر 2017 والتي أنتج عنها مجموع يساوي 17 899 568 دج، و ربح 4 577 003 دج لها شرعية و ذات مصدقية، كما أنها تعطي صورة ودية لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية و ممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.		

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملف المقدم لمحافظ الحسابات من مؤسسة "ديال عين الدفلى"

(DIAL Ai Defla).

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات "السيد العربي مراد"، هناك بعض الملاحظات التي تجلت من خلال هذه الدراسة، حيث أنّ "السيد العربي مراد" و قبل بدئ تدقيق القوائم المالية لمؤسسة "ديال عين الدفلى" (DIAL Ai Defla)، عمل على الحصول على أكبر قدر من المعلومات حول المؤسسة، وذلك من خلال تدقيق القانون الأساسي والنظام الداخلي للمؤسسة، و التركيز في تدقيق القوائم المالية على تدقيق الميزانية و جدول حساب النتائج و تدقيق الأجور و حركة المخزونات و مدى مطابقتها للنشاط الفعلي، حتى يتسنى للمدقق تكوين رأيه حول القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2017، و يكون رأيه على شكل تقرير نهائي يوضح فيه رأيه حول القوائم المالية و إبداء أي ملاحظات أن وجدت.



## الخاتمة



### الخاتمة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين أن مهمة التدقيق تحتاج إلى توفر صفات ذاتية و مهارات شخصية و معرفة واسعة و إلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و بأنظمة المحاسبة المالية التي يقوم بفحصها إنتقالياً من أجل إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية إذا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية و تعكس حقيقة النشاط الفعلي للمؤسسة، بالإضافة إلى ذلك يقوم المدقق بتدعيم رأيه بالأدلة و البراهين هذا من جهة، أما من جهة أخرى فإن المدقق و عملية التدقيق تخدم عدة أطراف التي تستخدم القوائم المالية (المسيرين، المساهمين، الهيئات الحكومية، المستثمرين) .

كما يقوم المدقق بجمع أكبر قدر من المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق حتى يتمكن من إبداء رأيه حول القوائم المالية، و لهذا حدد المدقق مجموعة من الإجراءات المتبعة في عملية التدقيق لمؤسسة "ديال عين الدفلة" DIAL Ain Defla ، حتى يتمكن من تقديم تقرير نهائي يوضح فيه رأيه حول القوائم المالية لسنة 2017.

وقد توصلنا من خلال دراستنا هذه إلى جملة من النتائج، كما تمكنا من إختبار صحة الفرضيات التي بنيت عليها دراستنا، بالإضافة إلى بعض المقترحات و التوصيات.

### أولاً : نتائج الدراسة

على ضوء هذه الدراسة و من خلال ما تناولناه في الفصلين النظري و التطبيقي، توصلنا إلى جملة من النتائج نذكرها على النحو التالي:

- مر التدقيق بعدة مراحل و تطورات و عرف عدة مفاهيم لذلك يعد علم قائم بذاته.
- يعتبر المدقق الجوهر الأساسي في عملية التدقيق.
- يتوفر التدقيق على عدة معايير التي يستعين بها المدقق لتنفيذ المهمة.
- للمدقق حقوق يتمتع بها، كما عليه واجبات و مسؤوليات.
- حتمية وجود التدقيق في المؤسسة مهما كان إختلاف نشاطها.

## الخاتمة

- يعتمد التدقيق على معايير يجب توفرها في المدقق وهي ضرورة و تتمثل في المؤهلات العلمية و المهنية الخبرة، أخلاق المهنة، الإلتزام بالقواعد.
- لا يقتصر عمل المدقق على تدقيق القوائم المالية فقط بل تدقيق الجانب القانوني و النظام الداخلي للمؤسسة.
- التدقيق الجيد يساعد على إتخاذ أحسن القرارات و إستمرار المؤسسة.

### ثانيا : الإجابة على الفرضيات

من خلال الدراسة التي قمنا بها، توصلنا إلى مايلي :

- تم التأكد من صحة الفرضية الأولى، فالتدقيق هو فحص انتقادي من طرف شخص مستقل خارجي كفى، يقوم بفحص وتدقيق المعلومات المالية للمؤسسة من أجل إبداء رأيه حول القوائم المالية، حيث يعتمد على مجموعة معايير و أساليب و تقنيات في تنفيذ المهمة، ليصل في الأخير إلى تحرير تقرير يهدف من خلاله لإيصال نتائج المراجعة للأطراف المعنية.
- تم التأكد من صحة الفرضية الثانية، حيث التدقيق عملية منظمة تمر عبر مراحل مخطط لها بدايتها من قبول المهمة إلى غاية تقديم تقرير نهائي، حيث يحدد المدقق مخطط عمل وكذا تحديد الإجراءات المتبعة أثناء أداء المهمة.

### ثالثا : التوصيات و الإقتراحات

من خلال الدراسة و النتائج المتوصل إليها، سنوصي بما يلي :

- ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية و ذلك من أجل رفع جودة القوائم المالية للمؤسسة.
- منح المدقق الداخلي كامل الحرية و الصلاحيات في أداء المهمة.
- مراجعة أجور بعض العمال، من أجل تقليص كتلة الأجور التي تضغط على الميزانية.
- تعيين مدقق داخلي مستقل عن الوظائف الأخرى (أي أنه لا يعمل في وظيفة أخرى).
- وجود دليل لتدقيق المستندات والسجلات التي تشكل نظام معلومات للمؤسسة حتى يمكن تسهيل المعالجة المحاسبية.

## الختامة

---

- تعزيز المؤسسة بنظام رقابة داخلي قوي حتى يتم التقليل من الأخطاء و الهفوات المحاسبية.

### رابعاً : أفاق الدراسة

على ضوء الحدود التي توصلنا إليها سابقاً، يمكن إثراء العديد من الرؤى البحثية ولذلك نقترح بعض المواضيع التي نراها جديدة بأن تكون أفاق بحث جديدة .

- دور محافظ الحسابات في محاربة التهرب الضريبي.
- دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- أهمية تدقيق الحسابات في ترشيد القرارات للمؤسسة.
- دور معايير التدقيق في عمل محافظ الحسابات.



قائمة

المراجع

### الكتب باللغة العربية:

- 1- تامر مزيد رفاعه "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة" دون طبعة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- 2- هادي التميمي "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية" الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 3- رزق ابو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 4- زاهره عاطف سواد، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار الزاوية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 5- الفاتح محمود بشير المغربي، "المراجعة والتدقيق الشرعي"، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
- 6- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، "أصول مراجعة الحسابات"، الطبعة الثالثة، دار الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.
- 7- أشرف محمد إبراهيم منصور، سمحي عبد العاطي حامد، زمزم أحمد أبو بكر أحمد، "مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة"، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة جلوان، مصر، لا يوجد سنة النشر.
- 8- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 9- أحمد قايد نور الدين، "التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 10- أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

### الرسائل و الأطروحات:

- 11- عامر حاج دحو "التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية - أدرار، 2018/2017.
- 12- ديلمي ناصر الدين، "دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية - دراسة تطبيقية على آراء مراجعي الحسابات في الجزائر-"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم إقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف -1، 2018 - 2017.
- 13- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العموميّة - دراسة مقارنة -"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم إقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد - تلمسان-، 2015 - 2014.
- 14- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010 - 2011.
- 15- بوبكر عميروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة - دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا - سطيف -"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس - سطيف-، 2010 - 2011.
- 16- محي الدين بختة، "تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم-، 2011 - 2012.

### المجلات:

- 17- زوهري جليلة، صالح إلياس، "واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية"، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، جامعة سيدي بلعباس - الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

- 18- تمار خديجة، "ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، دون سنة النشر.
- 19- إيمان خلايفية، رضا جاو حدو، "التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"، مجلة المعارف، المجلد 14 العدد 2019/01، جامعة آكلي محند أولحاج - البويرة.

المراجع الأجنبية:

- 20- - Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audit**, Edition BERTI, Alger, 2005.
- 21- DARWICH SALIMA, "**la pratique de l'audit comptable et finance dans les entreprises publiques économiques EPE cas groupe GIC ERCO**" 2009/2010.
- 22- CHAABNIA FATEN, "**la pratique de l'audit interne dans l'organisation**" université de blida, Algérie, 2001.

مراجع أخرى:

- 23- معلومات مقدمة من طرف محافظ الحسابات "السيد العربي مراد".