

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريـريـج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
شعبة علوم مالية ومحاسبة
تخصص محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة: المؤسسة الاقتصادية لتوزيع الكهرباء والغاز برج بوعريـريـج

إشراف الدكتورة:
◉ بن خزناجي أمينة

إعداد الطالبين:
تبانـي سـهام

بن تركي إسلام

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مكتوبه
۱۴۲۰

شكر و عرفان

أولا وقبل كل شيء نحمد الله حمد الشاكرين أن وفقنا ويسر أمورنا
إلى إتمام هذا العمل فالحمد لله رب العالمين.

وعلى قول رسول الله صلى الله عليه وسلم
"لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

تتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا المشرف "الدكتورة بن خزناجي أمينة"
على مساعدتها القيمة في إنجاز هذا العمل.
والشكر موصول إلى كل من ساندنا من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة.

من أساتذة وأصدقاء وزملاء كل باسمه.

كما نوجه شكر خاص إلى كل من ساعدنا في مؤسسة

SONALGAZ من مديرتها وعمالها كل باسمه.

إهداء

إلى أعلى الناس إلى من أعلاهم الله قدرا في الدنيا والخرة

إلى من تعب وسهر وتحمل شقاوة الدنيا لأصل إلى ما أنا عليه من أخلاق ودين وعلم

أبي قرّة عيني

إلى غاليتي نور عيني من تذرّف دموعها في ليالي حالكة وهي تطلب لي التوفيق من الله

أمي حبيبتي

إلى من سواكم لا تحلى الدنيا حفظكما الله وجعلكما نورا في الجنة

إلى أستاذنا المشرف " بن خزناحي أمينة " زادك الله نجاحا وفلاحا وأعلاك قدرا

كاد الأستاذ أن يكون رسولا

جعلك الله رفيقة سيدنا محمد في الفردوس الأعلى

إلى من كانت سببا لما طرقت أنا ملي عليه لتعبر وتعبر طريق النجاح والفلاح

شكرا ثم شكرا إلى من تستحق الشكر الجزيل السيدة " حفيظة تبناني "

إلى إخوتنا إلى من كانوا سندنا لنا دوما إلى من كانوا مصدر إرشاد

بوركتهم وجزاكم الله خيرا

إلى كل الأصدقاء والزملاء ورفقاء الدرب والقلب

نحن الطالبين سهام تبناني و إسلام بن تركي نهدى لكم هذا العمل المتواضع.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	فهرس المحتويات
	التشكر.
	الاهداء.
IV - III	قائمة الجداول والأشكال.
V	قائمة الملاحق.
أ - ث	مقدمة.
31 - 2	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.
3	المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات.
5 - 4	المطلب الأول: تعريف تدقيق الحسابات.
9 - 5	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق.
11 - 9	المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة.
17 - 11	المطلب الرابع: مبادئ وأنواع التدقيق.
17	المبحث الثاني: تعيين وعزل مدقق الحسابات.
19 - 18	المطلب الأول: تعيين مدقق الحسابات.
21 - 19	المطلب الثاني: أتعاب وحقوق وواجبات مدقق الحسابات.
21	المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي.
22 - 21	المطلب الأول: المعايير العامة.

24 - 23	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.
24	المطلب الثالث: معايير اعداد التقرير.
25	المبحث الرابع: تقرير مدقق الحسابات.
25	المطلب الأول: تعريف تقرير التدقيق المحاسبي.
26 - 25	لمطلب الثاني: أهمية تقرير التدقيق المحاسبي.
30 - 27	المطلب الثالث: أنواع تقارير التدقيق المحاسبي.
54 - 33	الفصل الثاني: الجانب التطبيقي للتدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.
41 - 34	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
54 - 42	المبحث الثاني: دراسة تطبيقية للتدقيق الخارجي
58 - 56	خاتمة.
61 - 60	قائمة المراجع.
	الملاحق.
	الملخص.

قائمة الجداول والأشكال

فهرس الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
43	نتيجة السنوات الأخيرة	01
46	الأصول غير الملموسة	02
47	تغيرات الموجودات الملموسة	03
47	أصول المؤسسة	04
48	رؤوس الأموال الخاصة	05
48	الخصوم الغير جارية	06
49	الخصوم الجارية	07
49	إنتاج السنة المالية	08
50	استهلاك السنة المالية	09
50	القيمة المضافة	10
50	إجمالي فائض الاستغلال	12
50	النتيجة الصافية للنشاط	13
51	تغيرات المخزون	14
52	تغيرات الذمم المالية	15

فهرس الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
37	الهيكل التنظيمي لمجمع سونالغاز	01
38	الهيكل التنظيمي لشركة سونالغاز توزيع الشرق SDE	02
40	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ب ب ع DDBBA	03
41	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	04

قائمة الملاحق

رقم الملحق	الملاحق
ملحق 1	ميزانية الأصول
ملحق 2	ميزانية الخصوم
ملحق 3	جدول حسابات النتائج
ملحق 4	نموذج لصفحة من سجل الملاحظات
ملحق 5	نموذج برنامج التدقيق
ملحق 6	نموذج من تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن رأي مطلق
ملحق 7	نموذج من تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن رأي متحفظ
ملحق 8	نموذج من تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن رأي سلبي
ملحق 9	نموذج من تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن امتناع المدقق عن ابداء رأيه

مقدمة

تمهيد:

عملية تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس، فقد عرفها الانسان بشكل بدائي منذ بدأ الفرد مزاولته نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره. وكانت عملية تدقيق الحسابات في القديم تتم بقيام كل كاتب بمراجعة عمل الآخر، ولكن تطورت عملية التدقيق من عصر الى عصر.

ففي العصور الوسطى برزت الحاجة الى نظام علمي موحد للتنظيم المحاسبي، ولذلك بدأت أهمية مهنة تدقيق الحسابات تزداد أكثر فأكثر مما أدى الى وضع أسس لترشد مدقق الحسابات في عمله. وبظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة الى تكوين الشركات الكبرى الصناعية وازداد الاهتمام بالنظام المحاسبي ونظام تدقيق الحسابات معا باعتبار ان تطور ونشأت تدقيق الحسابات مرتبط بنشأت وتطور المحاسبة، علما أن عملية التدقيق تبدأ بعد أن تتم عملية المحاسبة، وقد ارتبط المفهوم الحديث للتدقيق بالمفهوم الحديث للمحاسبة، الا ان طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الآخر. فتدقيق الحسابات كمهنة تؤدي خدمات الى جهات عديدة داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، ولا شك أنها بتقديم خدماتها فهي تخدم الاقتصاد القومي في أي مجتمع من المجتمعات وعلى ذلك ينبغي تطويرها مع كل تغيير وتطور لكل بلد.

الجزائر لم تتأخر في تنظيم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، وتستمر بذلك مع كل تطور أو تغيير في السياسة المحاسبية.

من خلال هذه الدراسة نقوم بدراسة الإشكالية التالية كإشكالية رئيسية:

ماهو التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية؟

من خلال الإشكالية الرئيسية نتطرق الى السؤال التالي:

كيف يتم التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؟

ماهي الخطوات والإجراءات اللازمة المتبعة في عملية التدقيق المحاسبي؟

من خلال هذه الإشكاليات نستهل بحثنا بالفرضيات التالية:



تتم عملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية عن طريق مدقق داخلي توكل اليه مهمة فحص السجلات المحاسبية.

اعداد القوائم المالية، النظر في تقرير المراجع الداخلي، مقارنة العمليات المحاسبية مع التشريعات والقوانين واللوائح المحاسبية SCf، اعداد التقرير النهائي.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى

محاولة تشخيص الواقع النظري والعملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر
معرفة المشاكل والمصاعب التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر

أهمية الدراسة:

ترجع أهمية هذه الدراسة الى طبيعة الأهداف المتوخاة من عملية تدقيق الحسابات والى أن اعتماد المؤسسة على عملية التدقيق له اثار إيجابية على التعامل مع قوائمها المالية التي تبني عليها قراراتها حيث أن 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.

منهجية الدراسة:

المنهج الذي تم اتباعه من أجل دراسة هذا الموضوع هو منهج وصفي ومنهج تحليلي، جمع بين الدراسة النظرية والميدانية.

وقد تطلبت منا دراسة هذا الموضوع تقسيمه الى فصلين، الفصل الأول تناول أربع مطالب تناولت الجانب النظري والإطار التنظيمي لعملية التدقيق، بينما الفصل الثاني واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الجزائرية.

الدراسات السابقة:

من خلال البحث والاطلاع على الدراسات السابقة تطرقنا الى بعض منها:

دراسة دهمش 1998:

تهدف هذه الدراسة الى دراسة واقع تدقيق الحسابات في الأرض وتوصلت الى مجموعة من المشاكل التي يواجهها مدققو الحسابات في الأردن وأهمها:

عدم وجود وعي كامل لدى مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة وبأهمية استقلال مدقق الحسابات.

تأثير إدارة المؤسسة محل التدقيق في استقلالية المدقق.

عدم تطبيق كل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية.

عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية.

عدم توفير الإدارة للمعلومات الضرورية لعمل المدقق.

دراسة وائل إبراهيم الراشد 2001:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على أبرز المشاكل التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات بالكويت وكيفية التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب التدقيق لتطوير المهنة، وقد تبين من خلال نتائج الدراسة بأن أبرز المشاكل تتمثل في عدم وجود ميثاق شرفي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.... وتبين في اخر الدراسة ان السبل الكفيلة للقضاء على هذه المشاكل والنهوض بالمهنة هي بضرورة تبني ميثاق شرفي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

دراسة ريم محمد العمرو وحسام عبد المحسن العنقري 2007:

تهدف هذه الدراسة الى تقييم مرتكزات تنظيم تدقيق الحسابات في المملكة العربية السعودية. كانت نتيجة هذه الدراسة هي أهمية اشراك الأكاديميين في تعديل القوانين التي تمس مهنة المحاسبة والتدقيق، العمل على تقنين أنعاب التدقيق بحيث تتناسب مع الجهد المبذول، واعتماد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التعديلات اللازمة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

يعتبر التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية والمبادلات التجارية، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بهذه التطورات والنشاطات التي تقوم بها داخل المؤسسة. ولكي تقوم بهذه المهمة، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير، وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات

التدقيق بمعناه اللفظي AUDIT وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

خلال التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية يمكن تحديد ماهية تدقيق الحسابات في النقاط التالية:¹

تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.

تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.

يمثل الحكم الشخصي للمدقق دوراً أساسياً في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

المقصود بعملية التدقيق في هذا المجال هو التدقيق الخارجي، أي الذي يقوم به مكتب تدقيق من خارج المؤسسة، ويتحدد دور المدقق هنا في الدراسة الانتقادية للعناصر المقدمة الية لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي إضافة مزيد من الثقة التي تتبع من نظام الاتصال.

¹ د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية 2005، الصفحة 7.6.

المطلب الأول: تعريف تدقيق الحسابات

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات منقبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية الا 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 ادلة وقرائن اثبات عن افتراضات، بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات ومدى تمشيها مع المعايير المحددة، وايصال نتيجة ذلك الى الأطراف المعنية.¹

التعريف الثاني:

عملية تدقيق الحسابات هي عملية(فحص) منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنيا ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، أي جمع وتقييم أدلة اثبات موثوق بها، وايصال نتيجة الفحص والتحقيق الى مستخدم المعلومات، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات(حديثا) تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقا لمعايير مهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا.

من خلال هذا التعريف يتضح أن عملية التدقيق تركز على القيام بعمليات أساسية هي:²

الفحص: هو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد والاطمئنان من صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

التحقق: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيته والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن

المدقق من التأكد من صلاحية وعدالة القوائم الختامية.

¹ د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في التدقيق المحاسبي، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2009 صفحة 17.

² د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في التدقيق المحاسبي، نفس المرجع السابق، الصفحة 18.19.

التقييم: يقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات وأدلة الإثبات الوثوق فيها للتأكد من سلامة عمليات التقييم.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والافصاح عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة للوحدة الاقتصادية محل التدقيق

التعريف الثالث:

عرف BONNAULT et GERMOND عملية التدقيق على أنها اختبار فني صارم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى احترام الواجبات والقواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها لإعداد القوائم المالية¹.

التعريف الرابع:

وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية، وهو أن التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

1. أهمية التدقيق:

ان أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة. حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي مصلحة لها في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف:

¹ . LIONNEL .G et GERARD.V, Audit et control interne, aspects financiers- opération et stratégiques, op-cit, page 21

1.1. إدارة المؤسسة: تعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة اليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.¹

2.1. المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية.²

3.1. المؤسسات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين والتعليمات والإجراءات وعد التزامها بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها.

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) عند اصدار المعايير في 2002، أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون مثلا:³

يساهم في استقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.

يساعد في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

وغيرها...كما أن نقابات العمال تعتمد على القوائم المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور وتحقيق مزايا العمال.

4.1. 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

1 د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية – دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009، صفحة 19.

2 د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعلمية – دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2007، صفحة 15.

3 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، صفحة 16.

حماية الاستثمارات وتوضيح حالات التلاعب، وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وأفضل وسيلة للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية. ويمثل المدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والحرص على إعطاء أفضل النتائج.¹

2. أهداف التدقيق:

كانت النظرة الى اهداف التدقيق قاصرة على أنها مجرد وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ أو محاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية. ولكن مع مرور الوقت تغيرت هذه النظرة حيث أن اكتشاف هذه العوامل تحققت تلقائياً أثناء مراحل تطور عملية التدقيق. وقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.²

وكان السبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي عام 1897 عندما قرر أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفاً رئيسياً لمدقق الحسابات وأن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم اليه من معلومات، وقد قال في المدقق³ The Auditor is a Watching dog not a bloodhound.

ويمكن تحديد اهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين تقليدية وحديثة أو متطورة.⁴

1. الأهداف التقليدية:

1.1 أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2.1 أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

1 د. سامي محمد الوتاد و أ. لوي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن – الطبعة الأولى 2010 -صفحة 28.

2 د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، صفحة 20.

3 د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء – الطبعة الأولى-2000، صفحة 9.

4 د. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن 1998، صفحة 10.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- تحديد مبلغ الضريبة.

2. الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- ✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة.
- ✓ تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
- ✓ العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الاسراف في جميع نشاطات المؤسسة.
- ✓ تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.
- وبصفة عامة فان الأهداف هي الغايات المتوقعة أو المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي المستقل في التعبير عن رأيه في القوائم المالية.¹ هذا الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المدقق فانه يجب تحقيق أهداف عملية التدقيق الستة التالية عند تدقيق أرصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها، وهذه الأهداف تستخدم كأهداف بسيطة، كما أنها ترشد في التطبيق العملي لمعايير التدقيق، بمعنى أنها تتطلب التحقيق من العناصر التالية وهي أهداف التدقيق:
- ☺ عرض القوائم المالية بصدق وعدالة (الإفصاح).
- ☺ شرعية وصحة العمليات المالية.

¹ القشي ظاهر، أخلاقيات المهنة بين أمس واليوم، مجلة المدقق، الأردن، العدد 2001/48، صفحة 23.

☺ الملكية (الحقوق والالتزامات).

☺ استقلال الفترة المالية.

☺ التقويم.

☺ الوجود.

وهذه الأهداف هي حلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاته، أو مع الوسيلة التي تتحول من خلالها معايير التدقيق الى إجراءات، ويجب تحقيق بعض الأهداف أو كلها عند تدقيق ارصدة القوائم المالية. ان فحص السجلات المحاسبية والتقارير ينتج للمدقق الداخلي مقدرة على الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه.¹

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة

ارتبطت عملية التدقيق منذ نشأتها بالمحاسبة، كما تطور مفهومها الحديث بالمفهوم الحديث للمحاسبة. ولتوضيح العلاقة بينهما وجب التعرف عليهما وتوضيح مفهوم كل منهما. كانت المحاسبة تعرف بأنها مجموعة من العمليات التي تهدف الى تجميع وتلخيص وتبويب وعرض المعلومات الخاصة بالعمليات ذات القيم المالية.²

وقد تطورت الحاجة لدى الإدارة في قياس التكاليف والأرباح والإنتاج وتقييم الأداء، الأمر الذي أدى الى تطور المحاسبة الإدارية والتي أصبحت أحد فروع علم المحاسبة الذي يجمع ويستمد البيانات التي تلزمه المحاسبة المالية ويقوم المحاسب بتحليلها من خلال النظام المتبع في المؤسسة من أجل سلامة التخطيط والرقابة وزيادة فاعلية الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة.³

1 د. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر 2007، صفحة 39.

2 د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، صفحة 22.

3 حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع - الأردن - الطبعة الأولى 2007، صفحة 26.

وقد عرفت عملية التدقيق بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن اثبات عن افتراضات بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية. ومن هذا التعريف اتضح ان مفهوم التدقيق مرتبط بمفهوم المحاسبة حيث ان عملية التدقيق تتم بعد أن تتم عملية المحاسبة.

ثمة فارب بين المحاسب والمدقق وهوان المحاسب موظف لدى المؤسسة خاضع بالتبعية لإدارتها، مهمته تسجيل العمليات وتبويبها ومن ثم عرضها في قوائم مالية وفق إرادة القائمين على المؤسسة. أما المدقق فلا تربطه بالمؤسسة رابطة التبعية، بل هو شخص فني مستقل، وخبير مهني محايد، لا يخضع لسلطة إدارة المؤسسة، ومهمته فحص ما تحويه القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها، وتبين بعدالة حقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

وأهم الفروق بين التدقيق والمحاسبة يكمن فيما يلي¹:

1. **مجال العمل:** تهتم المحاسبة بتسجيل المليات المالية واعداد القوائم المالية، بينما التدقيق يقوم بفحص بيانات القوائم المالية.
2. **طبيعة العمل:** المحاسبة بمثابة عمل انشائي في حين التدقيق عمل تحليلي انتقادي.
3. **المدخلات والمخرجات:** المحاسبة مدخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات، مخرجاتها القوائم المالية، بينما التدقيق مدخلاته القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة، مخرجاته الرأي الفني المحايد في التقرير.
4. **الاستقلال والحياد:** المحاسبة خاضعة للإدارة وسياستها فلا تتمتع بالاستقلالية في حين التدقيق وحدة مستقلة تماما عن الإدارة ولا يخضع لسياستها ويتم دون أدنى تدخل منها.
5. **تبعية العمل:** يبدأ التدقيق بعد انتهاء عمل المحاسبة فالتدقيق مرتبط تماما بمخرجات المحاسبة.
6. **الوظائف:** وظيفة كل منهما القياس والاتصال وان اختلفت طبيعتها في كل مرة.

1 د. رأفت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات - العلمي - دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة - عمان، الطبعة الأولى 2011، صفحة 26.

7. **المبادئ والقواعد:** تتم عملية المحاسبة في جميع مراحلها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في

حين عملية التدقيق تتم بكل المبادئ المتعارف عليها للتدقيق والمبادئ المتعارف عليها للمحاسبة

في جميع مراحلها.

8. **فجوة الثقة:** تعتبر مخرجات المحاسبة غير مقبولة مالم يتم تدقيقها من قبل مدقق حيادي ومستقل

مما يؤكد أن عملية التدقيق تضيف درجة كبيرة من الثقة في القوائم المالية.

9. **المستندات والدفاتر:** المحاسبة لها مستندات من دفاتر اليومية والأستاذ والجرد والتقارير

المحاسبية، التدقيق له أوراق عمل خاصة بعملية التدقيق.

10. **المسؤولية:** في المحاسبة الإدارة مسؤولة عن اعداد القوائم المالية بما تحتويه من أخطاء أو غش،

بينما مسؤولية التدقيق مهنية وقانونية تحددها آداب السلوك المهني، ولا يعتبر المدقق مسؤولاً عن

اكتشاف الأخطاء والغش الا ما يظهره فحصه العادي¹.

المطلب الرابع: مبادئ وأنواع التدقيق

1. **مبادئ التدقيق:** تجدر الإشارة الى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد لأركانه وهي

ركن الفحص وركن التقرير وتنقسم مبادئ التدقيق الى²:

1.1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1.1.1. **مبدأ تكامل الادراك الرقابي:** يقصد به المعرفة التامة بأحداث المؤسسة واثارها الفعلية المحتملة

على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة

للمعلومات المحاسبية عن هذه الاثار من جهة أخرى.

2.1.1. **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة

وجميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

1 د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، صفحة 16.

2 د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، صفحة 23.

3.1.1. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ الى ضرورة الاقلال الى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد الى العدد الكافي من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4.1.1. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ينص على 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 تعبير عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2.1. المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1.2.1. مبدأ كفاية الاتصال: ينص هذا المبدأ على أن تكون تقارير المدقق أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة صادقة.

2.2.1. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ الى مراعاة أن بفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح في المؤسسة من تنفيذ للأهداف تطبيق المبادئ والإجراءات، جوانب الضعف في أنظمة الرقابة.....

3.2.1. مبدأ الانصاف: يشير الى مراعاة أن تكون تقارير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة الداخلية والخارجية.

4.2.1. مبدأ السببية: يجب أن يشمل تقرير المدقق تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقة وموضوعية.

واستخلصنا من المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 للاتحاد الدولي للمحاسبين أن المبادئ العامة للتدقيق

التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

• الاستقلالية

• الكرامة

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

✓ أنواع التدقيق: يوجد أنواع كثيرة من تدقيق الحسابات ولكن هذا الاختلاف تنوع وصفي فقط لا يؤثر

على المفهوم الأساسي لعملية تدقيق الحسابات¹.

1- التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة

ويتضمن نوعين:

1.1. تدقيق المؤسسات العمومية: تنصب عملية التدقيق على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين.

2.1. تدقيق المؤسسات الخاصة: هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب المنشآت وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام².

¹ د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، صفحة 27.
² د. زاهرة توفيق سواد مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابحة للنشر والتوزيع - الأردن، الطبعة الأولى 2009، صفحة 51.

2- من حيث نطاق عملية التدقيق

ويتضمن نوعين من عملية التدقيق:

1.2. التدقيق الكامل: المقصود بتدقيق الحسابات الكامل، هي عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له. هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباره¹.

2.2. التدقيق الجزئي: هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة. ويهدف هذا النوع إلى الحصول إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل².

3- من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

1.3. التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسات وفقاً للقانون والتشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حساباتها، ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمدقق ويتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله³.

2.3. التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به⁴.

1 د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، صفحة 11.

2 د. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009، صفحة 24.

3 د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، صفحة 27.

4 د. محمد سمير الصبان و د. محمد الفيومي محمد المراجعة بين التطوير والتطبيق، الدار الجامعية 1990، صفحة 47.

4- من حيث وقت عملية التدقيق:

1.4. التدقيق النهائي: ويقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت، وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت. ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر¹.

2.4. التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق بإجراء الفحص والاختبارات على مدار السنة، أي من خلال التردد على المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية. وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختياري².

5- من حيث القائمين بعملية التدقيق:

1.5. التدقيق الداخلي: يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاتها وسجلاتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية. يشمل هذا النوع أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي. هدفه تحقيق أكبر كفاية إدارية إنتاجية ممكنة للمؤسسة³.

2.5. التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال. هدفه تحقيق أكبر كفاية إدارية إنتاجية ممكنة للمؤسسة⁴.

1 د. رأفت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات - العلمي - مرجع سبق ذكره، صفحة 31.

2 د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - مرجع سبق ذكره، صفحة 28.

3 د. محمد الصبان و د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002، صفحة 30.

4 د. سامي محمد الوتاد و أ. لوي محمد وديان، تدقيق الحسابات(1)، مرجع سبق ذكره، صفحة 40.

6- التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

1.6. التدقيق العادي: وهو التدقيق الذي يهدف الى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف ابداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المؤسسة وعن مركزها المالي في نهاية فترة معينة¹.

2.6. التدقيق لغرض معين: يكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول الى نتائج معينة يستهدفها الفحص.

من الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة الى حد كبير. كما يمكن أن نضيف التصنيفات التالية التي لا تداخل فيه علاوة على انه يتفق والهدف المنشود من القيام بعملية التدقيق².

1.2.6. التدقيق المالي:

يقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما. وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعا في الاستعمال ويشمل فحص البيانات المحتويات في الدفاتر والسجلات، والتحقق من صحتها، ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها الى الجهات ذات العلاقة³.

2.2.6. التدقيق الإداري:

هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق⁴.

1 د. نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، مرجع سبق ذكره، صفحة 28.

2 أ.د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية العلمية مرجع سبق ذكره، صفحة 31.

3 أ.د. خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، مرجع سبق ذكره، صفحة 12.

4 د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، صفحة 32.

3.2.6.التدقيق التشغيلي:

هو تقييم الأدلة والقرائن حول كفاءة وفعالية نشاط المؤسسة والخاص بعملية معينة. وهو النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.¹

4.2.6.التدقيق القانوني أو تدقيق الالتزام:

يقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.²

أ- تدقيق نظم المعلومات:

الهدف منه هو التحقق من امن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة.

ب- التدقيق الاستراتيجي:

هو تدقيق شامل منظم ودوري للقوى البشرية وإدارتها، يشمل تدقيقا شاملا للأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج والأنشطة المتبعة التي صيغت في استراتيجية إدارة القوى البشرية لتحديد أو التعرف على نقاط الضعف والقوة في تلك الاستراتيجية أو في تنفيذها.

المبحث الثاني: تعيين وعزل مدقق الحسابات

الاستعانة بمدقق خارجي يعد ضرورة بغض النظر عن شكل المؤسسة القانوني، حيث ينص عليه في عقود تأسيس شركات المساهمة وشركات الأشخاص، أما المؤسسات الفردية على الرغم من أنها غير ملزمة بهذا الا أنها قد تجد نفسها مجبرة بضرورة الاستعانة بخدمات المدقق القانوني، كأن تلزمها الجهات الرسمية بذلك أو أي جهة أخرى كالمصارف في حالة تقدمها للاقتراض منها.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، صفحة 56.

² أ.د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، صفحة 13.

المطلب الأول: تعيين وعزل مدقق الحسابات

1- تعيين مدقق الحسابات:

يتم تعيين مدقق الحسابات في المؤسسات الفردية بواسطة صاحب المؤسسة، أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، ويكون بواسطة الجمعية العمومية للمساهمين في شركات المساهمة وأحياناً تفوض الجمعية العمومية مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة لتعيين المدقق. ونلاحظ أن عملية تعيين المدقق ليس بالأمر السهل وذلك لحساسية المهمة وأهميتها للأطراف المستفيدة من تقريره.

2- عزل مدقق الحسابات:

يتم عزل مدقق الحسابات في المؤسسة لعدة أسباب عن طريق الهيئة العامة للمساهمين، كون المدقق يعتبر الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الهيئة عزله أو إعادة تعيينه مع توضيح أسباب العزل وإعطاء الحق للمدقق للدفاع عن نفسه أمام الجمعية العمومية للمساهمين ومن الأسباب التي تؤدي إلى عزل المدقق:¹

1.2. أسباب مرتبطة بالمؤسسة:

- تغيير الإدارة
- الحاجة إلى خدمات إضافية
- حجم المؤسسة
- العلاقة بين إدارة المؤسسة والمدقق
- التعثر المالي

2.2. أسباب مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني:

- الخلاف حول تقييم الأصول الثابتة

¹ د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، صفحة 63.

- الخلاف حول العرض والافصاح

- اصدار المدقق تقرير متحفظ

- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية التدقيق

- تحفظ المدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية

3.2. أسباب مرتبطة بمكتب التدقيق:

- الرغبة في استخدام مكاتب تدقيق ذات سمعة وشهرة

- تخصص المدقق في نوع معين من الشركات

- عدم رضا الإدارة عن جودة أداء المدقق.....

المطلب الثاني: أتعاب وحقوق وواجبات مدقق الحسابات

1- تحديد أتعاب مدقق الحسابات:

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق

لحسابات مؤسسة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة وبين المدقق وفقا للزمن

الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين. ويأخذ المدقق بعين

الاعتبار مجموعة من العناصر عند قبوله للأتعاب¹:

- تغطية التكاليف المباشرة، مثل رواتب المساعدین في عملية التدقيق

- مصاريف التنقل للمدقق ومساعدیه لإتمام عملية التدقيق

- المصاريف غير المباشرة. مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب....

¹ د. رأفت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات – النظري، مرجع سبق ذكره، صفحة 106.

2- حقوق مدقق الحسابات:

1.2. حق الاطلاع: للمدقق الحق في الاطلاع على كل دفاتر المؤسسة المطلوبة في أي وقت وأي

زمان، وفي حالة ما إذا تسببت المؤسسة بعراقيل تمنع المدقق عن هذا الحق فيجب على المدقق رفع

تقريره بهذا الأمر الى مجلس الإدارة والى الجمعية العمومية للمساهمين.

2.2. حق طلب البيانات والايضاحات: يحق لمدقق الحسابات طلب البيانات والايضاحات من إدارة المؤسسة

التي يقوم بتدقيق حساباتها للقيام بمهمته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات

والايضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

3.2. حق الحصول على صورة من الاخطارات المرسله للمساهمين: من حق مدقق الحسابات الحصول

على صورة من الإطارات والبيانات المرسله للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة لدعواتهم لحضور اجتماع

الهيئة العامة للمساهمين.

4.2. حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: لمدقق الحسابات الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين

للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها.

5.2. حق مناقشة اقتراح عزله: يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل

للمؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين.

6.2. تحديد وقت الجرد: يحق لمدقق الحسابات تحديد تاريخ جرد ممتلكات المؤسسة حتى يتحقق من عدالة

تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة.

3- واجبات مدقق الحسابات:

1.3. اعداد التقرير: اعداد التقرير هو أول واجب يقوم به مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير

للمساهمين وغيرهم من المسؤولين.

2.3. حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين: يجب على مدقق الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين لمناقشة تقريره، ويقوم أيضا بعرض قائمة المركز المالي والحسابات النهائية والمصادقة عليها، وكذلك الموافقة على توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المؤسسة¹.

3.3. التدقيق والتحقق في أصول وخصوم المؤسسة: على المدقق أن يقوم بالفحص لأصول المؤسسة لإبداء رأيه بعدالة واستقلالية حول القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضعية المؤسسة.

4.3. مراقبة سير أعمال المؤسسة وتدقيق حساباتها: من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال المؤسسة والتحقق من سجلاتها وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند اعدادها.

5.3. فحص الأنظمة الإدارية والمالية للمؤسسة: من واجبات مدقق الحسابات أن يقوم بفحص الأنظمة المالية للمؤسسة محل التدقيق والنظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته.

6.3. الالتزام بأصول المهنة: يجب أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل.

المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر قد استندت الى مجموعة من القوانين والمعايير والأوامر سميت بمجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والصادرة من وزارة المالية وتحت اشراف المديرية العامة للمحاسبة، وقد جاءت هذه القوانين والأوامر في شكل مجموعة من المواد وتظهر تحت أمر قانوني أو مرسوم أو مقرر.

المطلب الأول: المعايير العامة

1- الكفاءة والتدريب

1.1. التأهيل العلمي: اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة التدقيق الاتي:

المجموعة الأولى:

¹ د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، صفحة 78.

- ليسانس في العلوم المالية.

- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة.

- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

المجموعة الثانية:

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية.

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة).

- ليسانس في التسيير.

- شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة.

- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك مع شهادة متخصصة في

المحاسبة.

2- تعيين مدقق الحسابات:

لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفية تعيين مدقق الحسابات، حيث يتعين على الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداورات تعيين مدقق أو أكثر من المسجلين في المنظمة الوطنية وذلك بعد موافقتهم، وتدوم مدة الوكالة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يجوز تعيين المدقق بعد وكالتين الا بعد ثلاث سنوات، وإذا لم تعين الجمعية العامة المدققين أو في حالة مانع أو رفض أحد المدققين يتم اللجوء الى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة.

3- بذل العناية المهنية اللازمة:

ان مدقق الحسابات ملزم على بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية عملية التدقيق، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المدقق من أعمال بمستوى ودقة القيام بها، حيث نصت المادة 49 من القانون

رقم 91/08 على " يتحمل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون نتائج". كما نصت المادة 11 على "انه تتأكد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من النوعية المهنية والتقنية للأعمال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها".¹

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

لم يهتم القانون 91/08 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر بمعايير العمل الميداني ماعدا ما جاء في المادة 39 من هذا القانون حيث تنص على أن المدقق له الحرية الكاملة في تحديد كيفية ونطاق مهمته في عملية التدقيق.²

1- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

حسب التعليمات التي جاءت بها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فإن المدقق عند فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية فإنه يهتم بجانبين أولهم احترام الشكليات القانونية أي الاهتمام بكل ما هو قانوني ونظامي، والجانب الثاني فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أي تقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة في المؤسسة على إعطاء قوائم مالية موثوق بها.

2- ملفات العمل:

تناولت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين هذا الموضوع من خلال الكتيب الذي أصدرته تحت عنوان:

« Diligence, minimales en matières de dossiers de travail » حيث أن الطابع الدائم لمدقق

الحسابات يفرض عليه مسك ملفين ضروريين هما الملف الدائم والسنوي. مسك هذين الملفين يسمح له ب:

1 د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، صفحة 41.
2 د. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، صفحة 31.

- تخطيط عملية التدقيق والتأكد من اجتماع جميع العناصر الضرورية لصياغة رأي مبرر حول الحسابات السنوية.
- خلق وبصفة دائمة بنك للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة تدقيق.
- توفير الدليل عن الاعمال المنجزة والإجراءات والوسائل المستخدمة.
- جعل مهمته مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على المستوى الجوهري والدولي.
- التأكد من العمل المنجز من طرف مساعديه.

المطلب الثالث: معايير اعداد التقرير

الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو فحص البيانات والمستندات المحاسبية للمؤسسة وغيرها من الأدلة بما يتيح للمدقق ابداء رأيها عن مدى ملاءمتها.

يعبر المدقق عن رأيه المهني في تقرير التدقيق، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المدقق بالعمل، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لصدق وعدالة القوائم المالية. فقيمة تقرير المدقق تعتمد على مدى اتباع المدقق لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً. كما تجدر الإشارة إليه أن مدقق الحسابات ملزم بإصدار احدى التصريحات التالية:

1- **الرأي النظيف:** يعبر عن أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظامية والصحة.

2- **الرأي المتحفظ:** وهو التقرير الذي يذكر فيه مدقق الحسابات بأن القوائم المالية للمؤسسة تمثل وبصورة عادلة الوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات.

3- **الرأي السلبي:** في هذه الحالة فان مدقق الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي

لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، مع ضرورة ذكر الأسباب التي أدت الى إصدار هذا الرأي.

4- الامتناع عن ابداء الرأي: يتعذر على مدقق الحسابات الادلاء برأيه والمصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة، وذلك عند وجود عقبات في طريقه كعدم تطبيق أحد معايير التدقيق أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة.

المبحث الرابع: تقرير مدقق الحسابات

بالنسبة لهذا الإطار حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (CPA) معايير اعداد التقرير بأربعة معايير تحكم اعداد تقرير عملية التدقيق وهي:

- اعداد القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الثبات في تطبيق قواعد المحاسبة المتعارف عليها.
- الإفصاح الكافي والمناسب.
- التعبير عن رأي المدقق.

المطلب الأول: تعريف تقرير التدقيق المحاسبي

يمكن تعريفه بأنه عبارة عن¹: وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه. ويتضمن تقرير ملخص حول ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

المطلب الثاني: أهمية تقرير التدقيق

تتبع أهمية تقرير التدقيق في كونه الوسيلة التي يستطيع المدقق أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤولية تلك القوائم. أما المستفيد من هذا التقرير فتتبع أهميته من كونه

1 د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، صفحة 253.

الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية. وتتبع أهمية تقرير التدقيق في:

- أنه خلاصة لما وصل اليه المدقق من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي.
 - يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع اليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية للوقوف على اهماله أو تقصيره في الرقابة.
 - تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق (المنتج النهائي لعملية التدقيق).
- ويمكن تلخيص أهمية تقرير التدقيق لمدقق الحسابات نفسه ولجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة فيما يلي¹:

- يعتبر بالنسبة للمدقق المؤشر على إنجازه لعمله وفقا لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها، وأداة المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في المؤسسة.
- يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع اليها لتحديد مسؤولية مدقق الحسابات القانونية وذلك في حالة مسائلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو اهمال.
- يحقق تقرير التدقيق عن القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة المعلومات في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

- تقرير التدقيق يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية لها باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة

1 د. رأفت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات – النظري، مرجع سبق ذكره، صفحة 192.

ومعايير المحاسبية الدولية في اعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين والتشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع تقارير التدقيق

يتوقف تحديد نوع تقرير المدقق على تحديد نوع القيود أو الأخطاء أو أوجه التقصير التي يواجهها خلال أدائه لمهمته وإنجاز برنامج التدقيق.

ان اصدار الرأي بالنسبة للمدقق يتأثر بالضغوط المفروضة عليه من مخالفات أو قيود أو تقصير أو مشاكل معينة. وهناك ثلاثة أنواع من المخالفات والتحفظات كما يلي¹:

✚ تحفظات خاصة بالتدقيق وهي القيود المفروضة على المدقق والتي تتكون من:

- القيود التي يفرضها المدقق على نفسه.
- القيود التي تفرضها المؤسسة محل التدقيق.
- القيود التي تفرضها الظروف غير العادية على المدقق.

✚ تحفظات أو مخالفات محاسبية ناتجة عن عدم اقتناع المدقق بالآتي:

- بمناسبة القواعد المحاسبية التي اختارتها الجهة محل التدقيق.
- بمراعاة مبدأ الثبات في تطبيق القواعد المتبعة.
- بعرض القوائم المالية والتقارير بصورة واضحة.
- بمطابقة التقارير المالية لما هو مدون في السجلات والدفاتر.

✚ مخالفات نظامية بسبب عدم الالتزام بالآتي:

- القانوني الداخلي للمؤسسة محل التدقيق.
- النظام الإداري الداخلي للمؤسسة محل التدقيق.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق الشامل، مرجع سبق ذكره، صفحة 322.

- اللوائح والتأثيرات المنظمة للعمل داخل المؤسسة.

- القوانين العامة المنظمة لأنشطة القطاعات المختلفة على مستوى الدولة.

وتختلف التقارير باختلاف الزاوية التي ينظر لها منها ونستطيع تقسيمها بصورة اجمالية من حيث النواحي

التالية:

_ درجة الالزام في اعدادها.

_ محتويات التقرير من المعلومات.

_ ابداء الرأي.

1- التقارير من حيث درجة الالزام في اعدادها:

1.1. التقارير الخاصة: وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على اعدادها.

2.1. التقارير العامة: وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشياً مع نصوص القانون المنظمة للمؤسسات، ويطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية. كما نصت بعض التشريعات الأخرى على أنواع أخرى من التقارير مثل الإقرار الضريبي وتقرير زيادة رأس المال وتقرير اصدار الأسهم والسندات.

2- من حيث محتويات التقرير: يمكن تقسيم التقارير من حيث محتوياتها الى الأنواع التالية¹:

1.2. تقارير مختصرة: ويطلق عليها البعض تقرير الميزانية، ويتكون من جزأين هما، جزءاً حاص

بفقرة النطاق ويبين فيها المدقق عملية التدقيق والغرض منها، والجزء الثاني هو فقرة الرأي

وتتضمن الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات حول دفاتر المؤسسة والقوائم المالية ونتيجة الاعمال

خلال الفترة المالية محل التدقيق. يتضمن نموذج التقارير المختصرة القوائم المالية الأساسية وتتمثل

في:

- قائمة المركز المالي.

¹ د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، صفحة 125.

- قائمة الدخل.
 - قائمة الأرباح المحتجزة.
 - قائمة التغير في المركز المالي.
 - الملاحظات المرافقة للتقرير المالي والتي توضح السياسات المحاسبية المطبقة في اعداد القوائم المالية.
 - الجداول التفصيلية الخاصة ببند القوائم المالية.
 - الملاحظات التوضيحية المرافقة للتقرير المالي والخاصة بعناصر القوائم المالية.
- 2/2. التقارير المطولة:** وهي التقارير التي تعد لأغراض خاصة تقدم للإدارة. ويتضمن هذا التقرير شرح مفصل وأمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر.
- 3- من حيث ابداء الرأي:** على ضوء الرأي الذي توصل اليه المدقق نتيجة تطبيقه لمعايير التدقيق وبذل العناية اللازمة فانه امام أربعة أنواع من التقارير هي:
- 1/3. الرأي المطلق:** يصدر المدقق هذا الرأي في حالة تحقق الشروط التالية¹:
- تضمين كافة القوائم المالية.
 - اثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية التدقيق.
 - جمع الأدلة الكافية والالتزام بمعايير العمل الميداني.
 - تم اعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بلغة التقرير.
- 2/3. الرأي المتحفظ:** وهو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الافتراضات، شرط ان يذكر المدقق هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة. وتنقسم هذه التحفظات الى نوعين:

¹ أرنز ألفين، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره، صفحة 67.

- وجود قيود على نطاق الفحص¹.
 - حالة الخلاف مع الإدارة حول السياسات المحاسبية.
- 3/3. الرأي السلبي (المعاكس):** وهو التقرير الذي يتضمن رأياً معاكساً عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المؤسسة. شرط ان يبين المدقق سبب إصداره للرأي السلبي، يمكن لمدقق الحسابات اصدار رأي سلبي في الحالات التالية²:
- عند عدم رضا المدقق عما تكنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمؤسسة.
 - عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات. مثل التزوير والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.
- 4/3. الامتناع عن ابداء الرأي:** يقوم المدقق بالامتناع عن ابداء الراي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع ابداء رأي حول البيانات المالية، ويمتنع المدقق عن ابداء الراي في الحالات التالية:
- في حالة عدم السماح لمدقق الحسابات بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدهم، او ارسال 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 العمومية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

1 د. رأفت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات – النظري، مرجع سبق ذكره، صفحة 213.

2 د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، صفحة 130.

خلاصة الفصل:

إن ظهور عملية التدقيق وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسع المؤسسات. وقد تمثل الهدف العام للتدقيق في أعمال الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والإجراءات المحددة. وقد قامت هذه المهمة على مجموعة من الفروض والمبادئ التي من خلالها تحددت الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق، كما تضمن هذا الفصل أنواع التدقيق المختلفة وكذلك أنواع المدققين.

وتعتبر معايير التدقيق مرجع لتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، فالمعايير العامة تم التطرق فيها إلى معيار التدريب والكفاءة الذي يشمل مستوى التأهيل العلمي والعملية ومدقق الحسابات، أما معايير العمل الميداني فتتناول التخطيط والإشراف وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكفاية أدلة وقرائن الإثبات في عملية التدقيق.

ويقوم منهج المدقق على ثلاثة اركان رئيسية تتمثل في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية للتدقيق المحاسبي

مقدمة:

لكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك، ومن بين هذه الوسائل تدقيق الحسابات. فإذا كان هدف المدقق الخارجي هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف عملية تدقيق الحسابات لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.

المبحث الأول: تقديم محل الدراسة

• التعريف بميدان الدراسة

(1) 1947 انشاء شركة كهرباء وغاز الجزائر EGA

مرسوم 1002-47 من يوم 5 جوان 1947 تم تامين هذه المهام.

1\نقل ونتاج وتوزيع استيراد وتصدير الغاز.

2\انتاج وتوزيع واستيراد وتصدير الكهرباء.

حيث اوكل تسيير المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز في الجزائر الى المؤسسة العمومية ذات الطابع صناعي

وتجاري تسمى EGA.

كهرباء وغاز الجزائر وان عمل EGA مسير بمجلس مكون من 24 شخص معين من طرف الحاكم العام

للجزائر.

(2) 1969 انشاء شركة وطنية للكهرباء والغاز سونالغاز SONALGAZ

بالامر رقم 59\69 من يوم 06\06\1969 الصادرة بالجريدة الرسمية في الاول من اوت 1969

انشئت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونالغاز" محل كهرباء غاز الجزائر EHA التي حلت بنفس

الامر.

قد حدد المرسوم لها مهمة رئيسية تتمثل في في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية

للبلاد ان احتكار انتاج ونقل وتوزيع استيراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونالغاز قد

عزز من مكانة الشركة كما ان سونالغاز وجدة نفسها وقد اسند اليها احتكار تسويق الغاز الطبيعي

داخل الوطن وهذا لجميع اصناف الزبائن (صناعيون محطات توليد الطاقة الكهربائية زبائن المنزل)

وقد تطلب ذلك انجاز وتسيير قنوات النقل وشبكات التوزيع.

(3) 1983 اعادة هيكلة سونالغاز.

*كهريف: أشغال الكهربية KAHRIF.

*كهر كيب: تركيب البنى التحتية والانشاءات الكهربائية KJAHRAKIB.

*كنغاز: انجاز قنوات نقل و توزيع الغاز KANAGAZ.

*انرقا: أشغال الهندسة المدنية INERGA.

*التركيب: التركيب الصناعي.

*AMC: صناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة.

4)1991الى1995: سونالغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPIC.

سونالغاز الشركة الوطنية للكهرباء والغاز تغير من طبيعتها القانونية وتصبح المؤسسة العمومية

ذات الطابع الصناعي التجاري (قرار تنفيذي رقم 475\91 ليوم 14 ديسمبر 1991).

وفي 1995 يؤكد القرار التنفيذي رقم 280\95 اليوم 17 سبتمبر 1995 على طبيعة سونالغاز

كمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

- سونالغاز وضعت تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة (المادة 2).

- سونالغاز تمنح الشخصية المعنوية وتتمتع بالاستقلال المالي (المادة 4).

- سونالغاز تخضع لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع

الآخرين (المادة 5).

5) 2002 سونالغاز SPA

المرسوم الرئاسي 195\02 يحدد النضام الاساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز سونالغاز SPA وهنا

نجد ان المشروع الجزائري اخرج سونالغاز من بوتقة القانون العام ليجعلها شركة تجارية تخضع للقانون

التجاري وفي جميع علاقاتها مع الغير واعطى شكل شركة ذات أسهم.

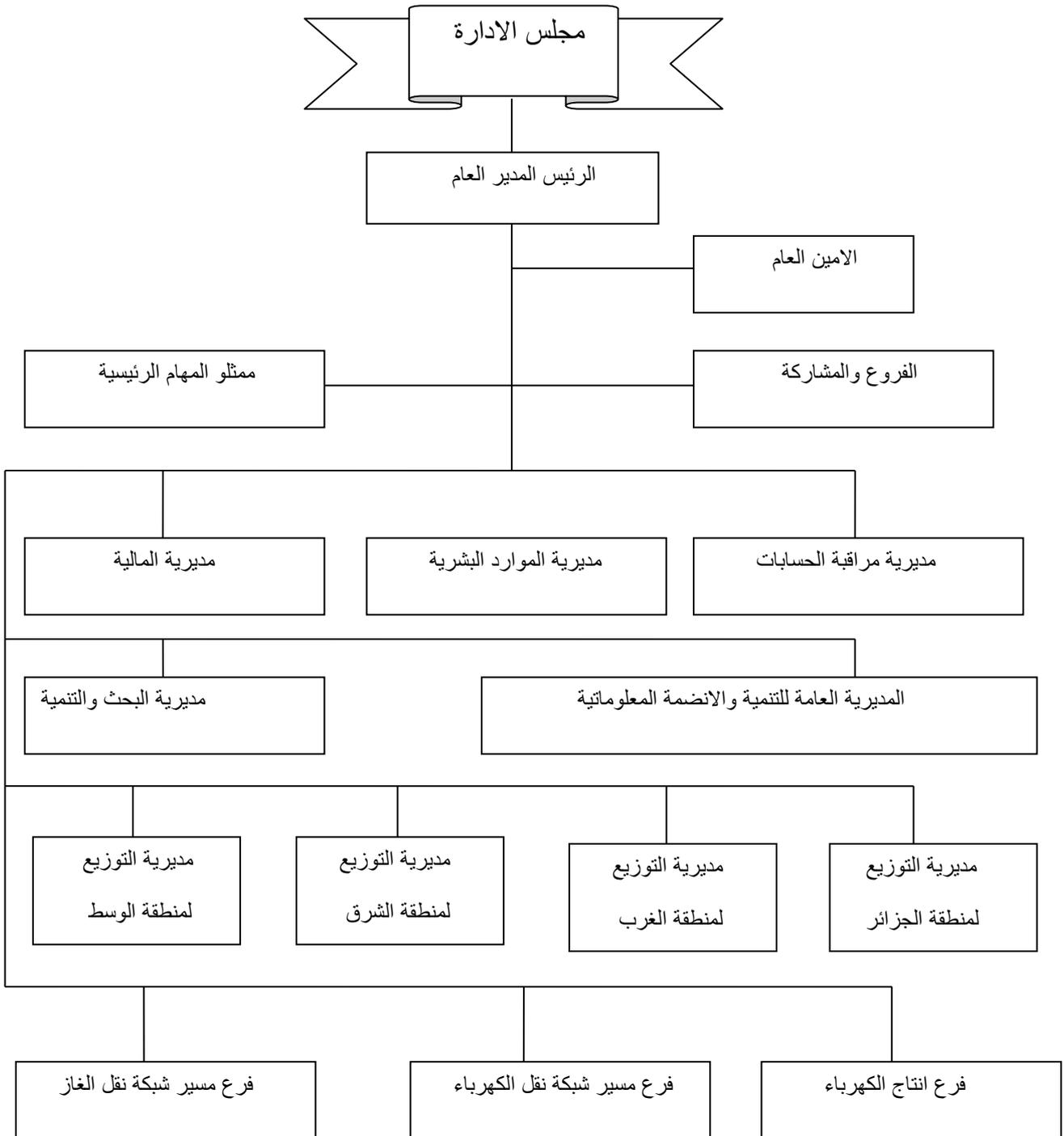
• مهام المؤسسة:

في المرسوم الرئاسي 195\02 (المادة 6) حدد مهامها كما يلي:

- تأمين الإنتاج، النقل وتوزيع الطاقة الكهربائية والتوزيع العمومي للغاز.
- انتاج الكهرباء والغاز سواء في الجزائر او الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- نقل الغاز لتلبية حاجيات السوق الوطني
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر او في الخارج
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل انواعها.
- دراسة كل شكل مصدر للطاقة وترقيتها وتميئها.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمجمع سونالغاز

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي لمجمع سونالغاز (الشركة الام)

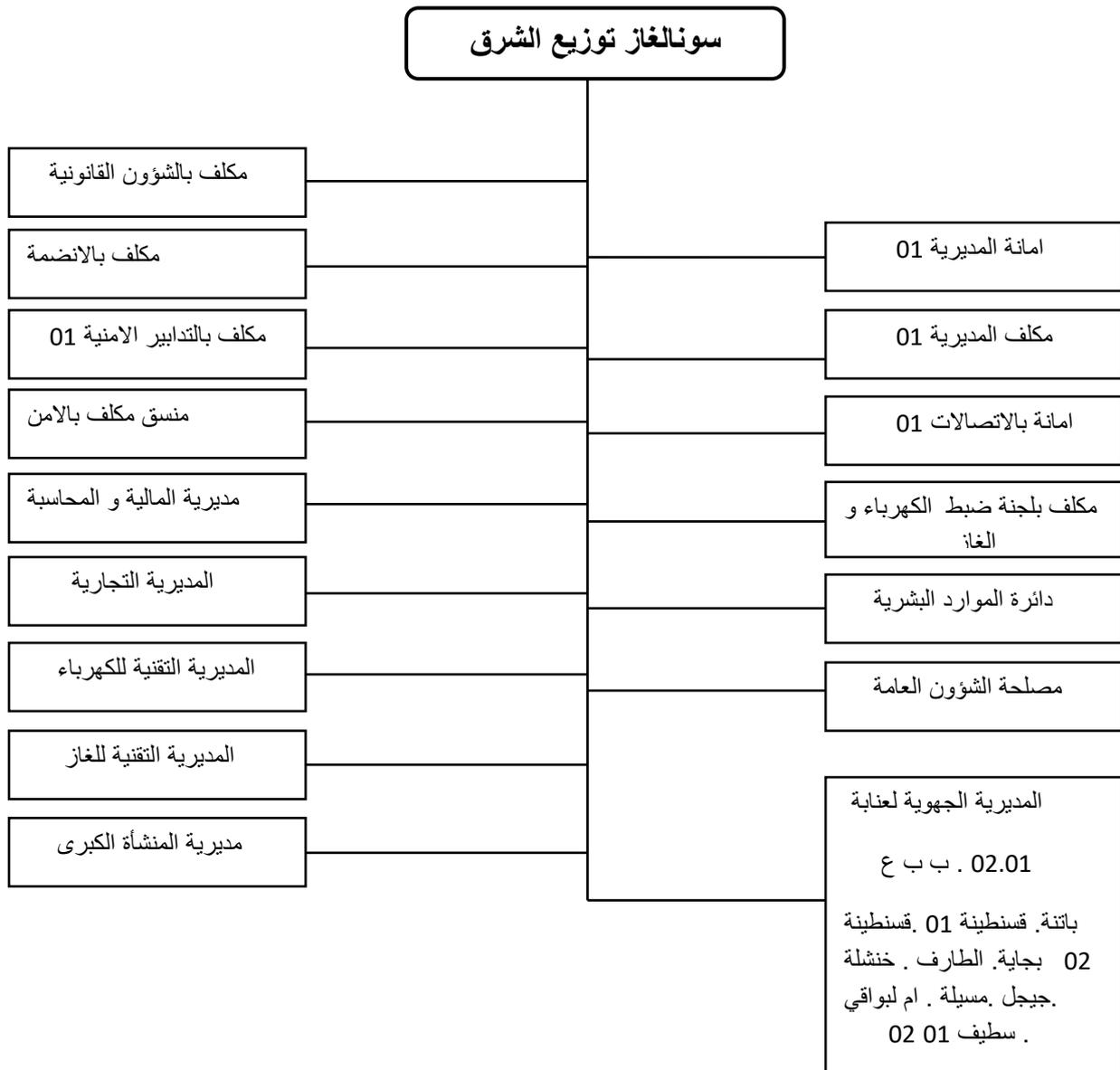


• تعريف مؤسسة سونالغاز الشرق SDE:

هذا الفرع مكلف بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية وتلبية رغبات الزبائن بشرط التكلفة والنوعية والخدمة والامن وقد بلغ رأسمالها 24000000000 دج ومن مهام هذه المؤسسة ما يلي:

- شراء الطاقة الكهربائية والغازية وبيعها.
- ضمان تسيير واستغلال البكة الكهربائية والغازية.
- الموافقة على برنامج الاستثمار.
- ضمان تسيير وتطوير الموارد البشرية وكذا الموارد المادية اللازمة لخدمة مهمة التوزيع.

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي لشركة سونالغاز توزيع الشرق SDE



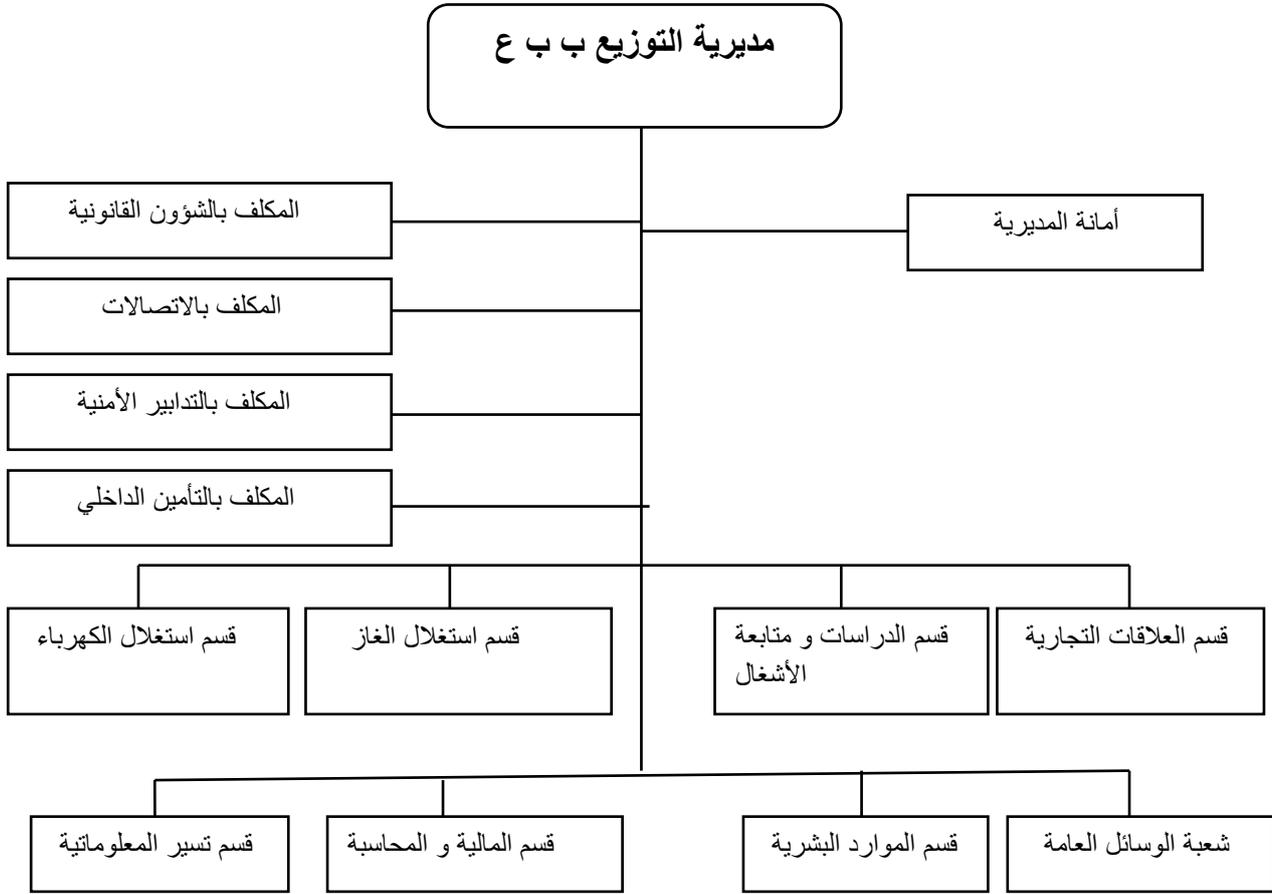
• تعريف مديرية التوزيع برج بوعرييج DDBBA:

1- تعريف المديرية:

هي فرع من بين 19 ولاية يمثل الشركة الفرع لل SDE مؤسسة سونالغاز توزيع الشرق يمثلها مدير جهوي يعينه الرئيس المدير العام للشركة الام و يقوم بمهامه بموجب تفويض و باسم و لصالح و حساب SDE و راس مالها تابع الى شركة توزيع الشرق و بلغ عدد عمالها 252 عامل و عاملة و عنوان المديرية شارع عبد القادر الباركي ولاية برج بوعرييج و من مهامها:

- المساهمة في اعداد السياسات العامة لسونالغاز توزيع الشرق فيما يخص خدمة الزبائن وتطوير المبيعات وتحصيل الديون.
- وضع السياسة التجارية محل التجربة ومراقبة التطبيق.
- تلبية طلبات التوصيل للزبائن بأحسن الظروف وأقل التكلفة والمواعيد وتقديم النصائح والمساعدة.
- ضمان تسيير الاستغلال والصيانة وتطوير شبكة MT والمنشأة الملحقة.
- اعداد وتجريب وتطوير بناء وصيانة واستغلال المنشأة.
- ضمان امن وسلامة الاشخاص والممتلكات المرتبطة بنشاطات التوزيع.

الشكل رقم(3): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ب ب ع DDBBA:



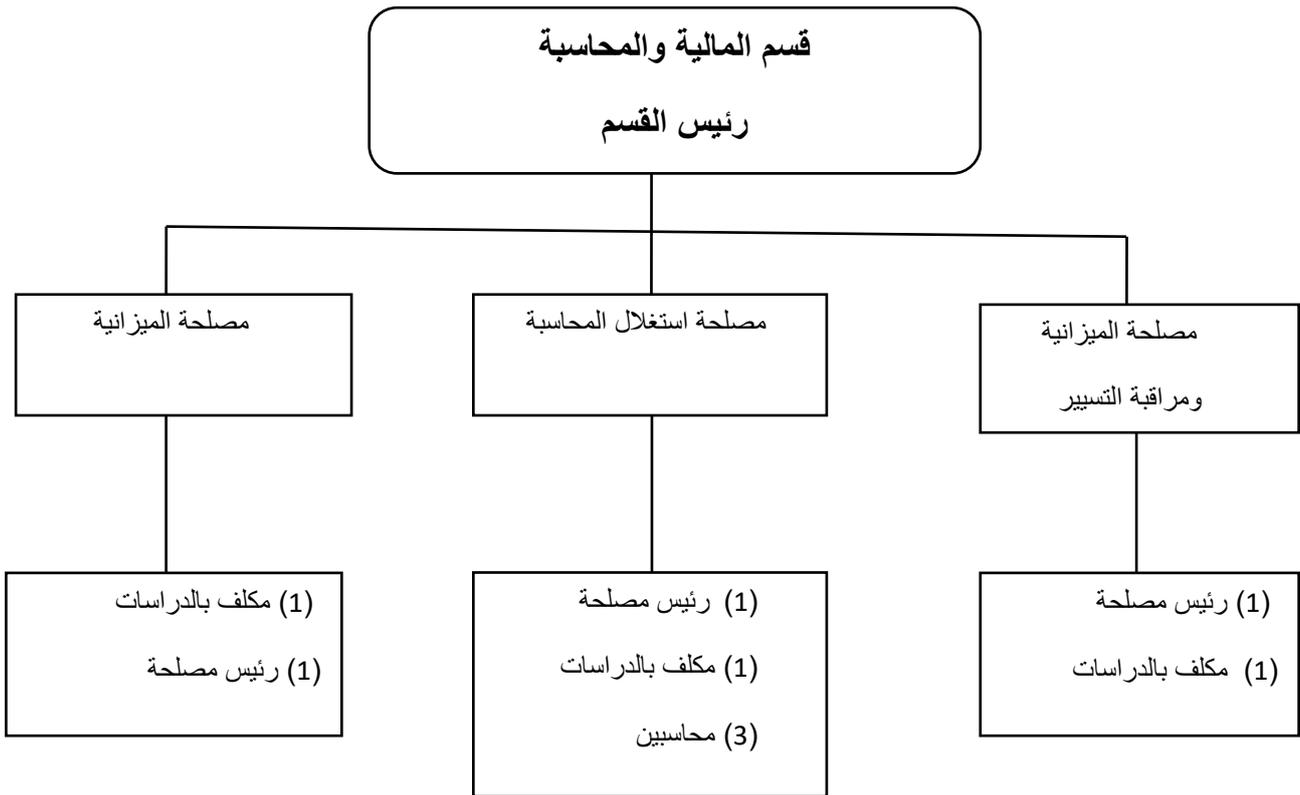
2- تعريف قسم المالية والمحاسبة:

لا يتضمن قسم المالية و المحاسبة ثلاث مصالح : مصلحة الميزانية و مراقبة التسيرو مصلحة استغلال المحاسبة ،مصلحة المالية و بلغ عدد عمالها 12 عامل ،1 رئيس قسم مستواه التأهيلي ليسانس و ما فوق ثلاث مكلفين بالدراسات مستواهم التأهيلي ليسانس 4محاسبين مستواهم التأهيلي شهادت الدراسات الجامعية التطبيقية او تقني سامي او تقني ،3 رؤساء مصالح مستواهم التأهيلي ليسانس و ما فوق اما العتاد الموجود في القسم يتكون من 13 مكتب و 7 اجهزة كمبيوتر اما في مصلحة الاستغلال يستعملون برنامج اعلام ألي لتسجيل القيود و يسمى COMPTA .

أما الوثائق المستخدمة في القسم نلخصها كما يلي:

- فواتير التسديد والتحصيل.
- وثائق الخزينة.
- الميزانيات.
- دفتر تسير الموردين.
- جدول حسابات النتائج.
- ميزان المراجعة.

الشكل رقم(4): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة:



المبحث الثاني: دراسة تطبيقية حول كيفية إجراء التدقيق الخارجي

1- مصلحة الاستغلال المحاسبي:

- اعداد النتائج المحاسبية للمديرية
- اعداد جداول المقاربة المبررة بتقريب الحسابات المحاسبية
- مسك ملف الأصول الثابتة
- ضمان الارتباط بين الوحدات المحاسبية عن طريق الحساب 18
- ضمان العملية الجبائية المحلية
- مراقبة عمليات الجرد
- تقديم جداول الجرد المحاسبي والتسيير المتعلق بالمخزونات والاستثمارات

2- مصلحة المالية

- ضمان التسديدات المحلية.
- متابعة الحسابات المالية ومراقبة الحسابات البنكية.
- تحضير التقديرات المالية قصيرة الأجل.
- المقارنة بين الحساب البنكي والحساب الجاري لحساب المؤسسة.

3- مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

- تحضير الميزانية السنوية للمديرية.
- تطبيق لوحة القيادة وميزانية الأعمال للمديرية.
- إعداد تقرير حول الحسابات السنوية للمؤسسة:

1. تقرير خاص بالاتفاقيات المنظمة:

حسب المادة 628 و670 من المرسوم التشريعي رقم 93/08 المؤرخ في 25/04/1993 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 75/79 الصادر بتاريخ 26/09/1975 والمبين للاتفاقيات بين المؤسسة والإداريين بها، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة والتي تكون مسبقة غير خاضعة للعقوبة من طرف تسريح الجمعية العامة العادية للمساهمين والذين لم نفس الاتفاقيات المشتركة بين المؤسسة والإداريين.

وطبقا لهذه الترتيبات فإن المدير المسير لم يشر من جهته إلى أية اتفاقيات تدخل في هذا الإطار.

2. قائمة الأشخاص الخمس الذين يتقاضون أعلى أجر من طرف المؤسسة:

يشرفنا أن نحيطكم علما بأنه طبقا للمواد 680 و819 من القانون التجاري، نشهد على صحة وشرعية أعلى الرواتب الإجمالية التي يتقاضاها الأشخاص الخمس الأوائل التالية:

- المسؤول عن Antenne.
- مدير مسير.
- رئيس مصلحة المحاسبة.
- رئيس مصلحة الصيانة.
- سائق.

3. تقرير خاص بنتائج المؤسسة:

طبقا للمادة 678 من القانون التجاري يشرفنا ان نحيطك علما بنتائج المؤسسة التي سجلت خلال السنتين

2020/2019.

الجدول (01): نتيجة السنوات الأخيرة 2020/2019

البيان	الأرباح	الخسائر
2019		1259941383.33
2020	145387936.34	

المصدر: مؤخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

4. الإدلاء بالرأي حول التقرير السنوي:

يشرفنا أن نحيطك علما بأننا قد قمنا بالتحقيق حول دقة ومصداقية المعلومات المسجلة والخاصة بحسابات المؤسسة في دورة 2020 في التقرير التسييري موضوع مهمتنا وليس لدينا أية ملاحظات.

3. التقرير العام:

1.3. محتوى المهمة: تطبيقا للمهمة المسندة إلينا نقدم قرارنا والمتعلق بالدورة المختتمة في 2020/12/31

حول تدقيق الحسابات السنوية للمؤسسة.

وتم تحقيق مهمتنا طبقا للقواعد المتعارف عليها والتي نتج عنها تدقيق الحسابات والجرد والدفاتر

المحاسبية والالواحق والتي حكمنا عليها أنها ضرورية ومهمة.

وكذلك أيضا أعمال المراقبة المختلفة التي قمنا بها حققت تبعا للتقنيات المناسبة، فمرة بطريقة متسلسلة

ومعمقة، ومرة أخرى عن طريق سبر الآراء والعينات.

2.3. الوثائق الموضوعة تحت تصرفنا: لإتمام مهمتنا وضع تحت تصرفنا الوثائق التالية والتي عملنا بها

وهي:

- ميزانية الأصول.
- ميزانية الخصوم.
- جدول حسابات النتائج.
- جدول التدفقات النقدية العامة.
- دفتر رصيد الحسابات المحمل.

3.3. الإدلاء بالرأي حول احترام القواعد القانونية والتنظيمية ونظام الرقابة الداخلية:

1.3.3. الرأي حول احترام القواعد القانونية والتنظيمية:

- تم افتتاح الدورة الجديدة 2021 بطريقة عادية جدا طبقا لأرصدة الحسابات الخاصة بالدورة المختتمة في 2020/12/31.
- تم إعداد دفتر اليومية بطريقة عادية وشهريا.
- القوائم المالية والمحاسبية عند اختتام الدورة (الميزانية، جدول الحسابات، الملاحق القانونية) تم إعدادها بطريقة صحيحة، وطقا للمعايير في المخطط المحاسبي الوطني، فيما يخص قيمها.

2.3.3. الرأي حول احترام قواعد الرقابة الداخلية: يسمح هذا النظام بالتأكد من:

- إجراءات تسيير خزينة الاستغلال.
- إجراءات تحقيق الجرد للاستثمارات والمخزون.
- تحديد التكاليف تبعا لقسم المحاسبة المالية.

- تحدد الأجرور بطريقة سليمة وصحيحة.
- طريقة الترميز غير موجودة في الميدان، ولكن هناك مبدأ الحفاظ والترتيب للأرشيف المحاسبي والسجلات المحاسبية.

4.3. التسيير وضبط الحسابات:

1.4.3. التسيير المحاسبي:

يسمح بالتأكد من:

- ملاحظة وجود ملفات المسك المحاسبي والمصادقية عليها وإمضاءها من طرف المعنيين.
- التحقق من إلغاء الوثائق الاصلية للدفع في حالة التسديد وذلك لتفادي استعمالها من جديد.
- التأكد من أن الدفاتر المحاسبية مضبوطة بصفة يومية وعادية مصادق ومنتظمة حسب القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- وجود مقاربات بنكية مناسبة لكل شهر.
- التأكد من وجود تحليل للأرصدة لكل الحسابات المستعملة.

2.4.3. ضبط الحسابات: الرقابة المحققة تؤدي بنا الى تكوين الملاحظات خصوصا حول الحسابات والعمليات الاتية:

1. الأموال الخاصة: نعتذر لعدم وجود ملحق حول هذا الموضوع وذلك بسبب عدم توفر المعلومات

المطلوبة وذلك لخصوصية المؤسسة.

1. الأصول

التكاليف والأصول غير الملموسة

رصيد هذا البند لم يشهد اي تغير خلال فترة التدقيق وهو كما يلي:

الجدول رقم (02): الأصول غير الملموسة

القيمة المحاسبية الصافية	الإهلاك	المبلغ الخام	
0	88640.00	88640.00	تجهيزات الإعلام الآلي
0	00	00	تكاليف التثبيتات
0	88640.00	88640.00	المجموع

المصدر: مؤخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

الموجودات الملموسة

رصيد هذا البند انخفض بمبلغ 31.12.2021 بسبب تخلي المؤسسة عن جملة من الموجودات الثابتة.

وكذلك قامت المؤسسة بتخفيض استثماراتها وهو مفصل كالتالي:

الجدول رقم(03): تغيرات الموجودات الملموسة

التغيرات	2021/12/31	2020/12/31	الاستثمارات
00	3510194.24	3510194.24	أراضي
-121813.81	2558089.97	2679903.78	تخطيط وتنظيم الأراضي
-1324292.77	52222536.43	53546829.20	بنايات
-340767613.3	13061998494.06	13402766107.36	تثبيات تقنية
-15742753.26	1337565760.31	1353308513.57	موجودات الملموسة الأخرى
-	14457855075.01	135435811539.15	المجموع
120977956464			
.1			

المصدر: مؤخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

مجموع الأصول: من سنة 2020 إلى سنة 2021 ارتفعت أصول المؤسسة بمبلغ 3118496699.73 وذلك

بزيادة في جانب الأصول الجارية بمبلغ يقدر ب 1897989179.41 وكذلك زيادة في الأصول الغير جارية

بمبلغ 1220507520.32.

الجدول رقم (04): أصول المؤسسة

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
3118496699.73	23301046544.1	20182549844.38	مجموع الأصول

المصدر: مؤخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

انظر الملحق رقم (01): (bilan actif)

2. الخصوم

رؤوس الأموال الخاصة

إن رصيد هذا البند قد ارتفع في 31.12.2021 بمبلغ 502906556.98 وهذا الارتفاع ناتج عن ارتفاع مبلغ حساب الارتباط بمبلغ 1082636410.67 إما النتيجة لم تعطى لنا نتيجة 2020 وهو مفصل كالتالي:

الجدول رقم (05): رؤوس الأموال الخاصة

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
			رأس مال غير مبرر
			الأقساط والاحتياطيات
0.00	196585220.92	196585220.92	إعادة التقييم
-196585220.92	579729853.69-	0.00	نتيجة الصافية
00	16452273.59	16452273.59	رؤوس أموال أخرى
1082636410.67	12726851183.20	11644214772.53	حساب الارتباط
502906556.98	12360158824.02	11857252267.04	مجموع رؤوس الأموال

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

الخصوم الغير جارية

رصيد هذا البند ارتفع في سنة 2021 بمبلغ 609403354.25 وهذا ناتج عن ارتفاع الديون المالية للمؤسسة ب 5284755.04 وكذلك ارتفاع حساب المخصصات ب 604118599.21 وهو مقابل التوقع التقني للمستحقات الجارية وهو مفصل كالتالي:

الجدول رقم (06): تغيرات الخصوم غير الجارية

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
5284755.04	242 027 280,25	236 742 525,21	ديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
604118599.21	6 053 166 490,04	5449047890.83	المخصصات
609403354.25	6295193770.29	5685790416.04	مجموع الخصوم غير جارية

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

الخصوم الجارية

رصيد هذا البند ارتفع في سنة 2021 نظرا للسنة السابقة بمبلغ 2006186788.5 وهذا الارتفاع ناجم عن زيادة قيمة الديون الأخرى بمبلغ 1372732142.12.

حسابات الموردين: انخفض مبلغ هذا الأخير بنسبة كبيرة تقدر ب 514154555.22.

خزينة الخصوم: لاحظنا انخفاض بمبلغ 784436.82 حيث بلغ مبلغ خزينة الخصوم 0 سنة 2021

والتوضيح مفصل في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): تغيرات الخصوم الجارية

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
-514154555.22	119936684.62	634091239.84	الموردون والحسابات الدائنة
77393638.42	166999674.18	89606035.76	ضرائب
0.00	0.00	0.00	ديون على الشركات
1372732142.12	3287757591.00	1915025448.88	ديون أخرى
-784436.82	0.00	784436.82	خزينة الخصوم
2006186788.5	4645693949.80	2639507161.30	مجموع الخصوم الجارية

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

انظر الملحق رقم 02 (bilan passif)

جدول حساب النتائج:

1- إنتاج السنة المالية

انخفاض قيمة هذا البند بمبلغ 462646003.54 وذلك بسبب تدني قيمة الإنتاج المثبت مقارنة بسنة 2020 بفارق مقداره 625597674.15 نلاحظ زيادة عدد المبيعات بمبلغ 126012394.05 و كذلك زيادة في قيمة الإنتاج المخزن بمبلغ 36939276.59 و هو مفصل كالتالي:

الجدول رقم (08): تغيرات إنتاج السنة المالية

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
126012394.05	6768249451.70	6642237057.65	المبيعات والمنتجات الملحقة
36939276.59	57000092.67	20060816.08	الإنتاج المخزن
0.00	0.00	0.00	إعانات الاستغلال
-625597674.15	-4162799442.92	-3537201768.77	الإنتاج المثبت
-462646003.54	2662450101.45	3125096104.99	مجموع إنتاج السنة

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

2- استهلاك السنة المالية

رصيد هذا البند ارتفع في 31.12.2021 بمبلغ 29984906.33 و هو مفصل كالتالي:

الجدول رقم (09): استهلاك السنة المالية

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
-48352029.696	-64885188.24	-113237217.92	المشتريات المستهلكة
-36207200.51	-231166145.50	-194958944.99	الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى
125568.4	240168.41	114600.01	الخدمات المقدمة
-42255303.9	-1118429165.36	-1076173861.46	تلقي خدمات التسليم
-29984906.33	-1414240330.69	-1384255424.36	استهلاك السنة المالية

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

3- القيمة المضافة

رصيد هذا البند انخفض بمبلغ 492630909.87 وهو مفصل كالتالي:

الجدول رقم (10): تغيرات القيمة المضافة

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
-492630909.87	1248209770.76	1740840680.63	القيمة المضافة

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

4- إجمالي فائض الاستغلال

رصيد هذا البند انخفض بمبلغ 706559709.05 وهو مفصل كالتالي:

الجدول رقم (11): تغيرات فائض الاستغلال

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
-706559709.05	98660471.30	805220180.35	إجمالي فائض الاستغلال

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

5- النتيجة الصافية للنشاط

الجدول رقم (12): النتيجة الصافية

التغيرات	2021.12.31	2020.12.31	البيان
-434341917.35	-579729853.69	145387936.34	النتيجة الصافية

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

رصيد هذا البند انخفض بنسبة كبير فلقد وقعت المؤسسة في خسارة سنة 2021 تقدر بمبلغ

579729853.69 بفارق بين السنة الحالية والسنة الماضية يقدر بمبلغ 434341917.35 كما هو موضح

أعلاه.

ملاحظة: العناصر الأخيرة تم التطرق إليها باختصار

المقارنة بين الجرد الدائم والجرد المحاسبي: إن الجرد المحاسبي لا يحتوي على رموز خاصة بكل

عنصر من عناصر الاستثمارات مطابقة مع الجرد الدائم، وهذا ما يؤدي الى تسهيل عملية المقارنة

بين الجردين (المحاسبي والدائم).

لقد تم وضع دفتر إجباري للاستثمارات حالياً بوجهة يومية، ومن المقاييس الواجب الالتزام بها في هذا

المجال:

- وضع ترميز لمختلف عناصر الاستثمارات مطابق للذي في الجرد الدائم.
- تحديد الكميات لعناصر الاستثمارات على مستوى الجرد المحاسبي.
- المقارنة بين الجردين.
- تحديد الفروق مع معالجتها.

1.المخزون:

سجل في 2020/12/31 ما يلي:

الجدول (13): تغيرات المخزون

البيان	2019	2020	الفرق
مخزون جاري	5944353.31	4224053.38	-1720299.93

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

سجلت حركة المخزونات الجارية في الدورة حسب مبدأ الاستمرارية بانخفاض وهي غير مناسبة

جدا للعمليات المرتبطة بالمبيعات أو الاستهلاكات المباشرة للاستغلال.

ومن جهة أخرى المقاربة بين الجرد المحاسبي والجرد الدائم أعطى فروقات خاصة لمختلف القيم الصادرة عموماً من المعالجة الإعلامية لاسترجاع قيم الحسابات في بداية الدورة مقدر بالنسبة للدورة الماضية.

1. الذمم: حقوق المؤسسة كما يلي:

الجدول (14): تغيرات الذمم المالية

التغيرات	2020	2019	البيان
-1347772941	1379093364.03	485682504.71	حقوق الاستثمارات
-6030253.25	293568107.78	299598361.03	حقوق الشركاء والمؤسسات الحليفة
24222499.73	314594397.74	290731898.01	تسبيقات على الحساب
227389815.82	1384255424.36	1156865608.54	تسبيقات على الاستغلال
-6583268521	2593847587.04	9176756107.88	حقوق على الزبائن
1687355372.4	11857252267.04	10169896894.62	أموال جاهزة

المصدر: مأخوذة من المؤسسة بحضور رئيس قسم المحاسبة

انظر الملحق رقم (03) جدول حسابات النتائج compt de resultat par nature

وعلى مستوى هذا الحساب تم استخراج النقاط التالية:

- وجود حقوق قديمة جداً، بمعنى أنها لم تسترجع حسب مدة الاستحقاق المتفق عليها.

حيث عمر الحقوق يتجاوز أربع سنوات.

ويجب استرجاع الديون بسرعة في حال ما إذا تجاوزت السنة.

✚ **الخبزينة:** حسابات الخبزينة متبعة حسب وضعية المقاربة الدورية الموضوعة من طرف مسؤول المحاسبة. وفي هذا المجال لوحظ هناك مشكل وهو تجمع المهام على مستوى قسم المحاسبة المالية (من حيث التسجيل المحاسبي، التوقيع على الشيك، من حيث وضعية المقاربة...) فهي من مسؤولية المحاسب.

1. الديون:

• ح / 547 رسم على القيمة المضافة 19%، 89606035.75 د.ج.

• ح / 55 ديون تجاه الشركاء 1915025448.88 د.ج.

تعديل هذه الحسابات مرتبط حسب المعايير المتعارف عليها.

من خلال التحليل الذي يناسب السنتين الأخيرتين نلاحظ بأنه تم تحقيق انخفاض في رقم الأعمال بنسبة

3616482725 د.ج.

5. **حسابات المصاريف:** هناك مصاريف تحملتها المؤسسة لم تكن متوقعة حسب ما كان متفق عليه.

تم التطرق الى هذا التحليل بفضل الله وتحت اشراف السيد المدير للمؤسسة والمشرف على

الحسابات المالية للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة الميدانية على مؤسسة توزيع الغاز والكهرباء SONALGA لولاية برج بوعرييج. هناك بعض الملاحظات مع العلم أنه لت تتوفر معنا المساعدة الكافية من طرف عمال المؤسسة وبسبب نقص المعلومات لم يتم التطرق الى كل الجوانب وجدت بعض الملاحظات وهي ظهور نتائج سلبية بكثرة تقريبا أي أن انتاج السنة المالية الماضية 2019/12/31 أفضل بكثير من السنة المالية 2020/12/31.

- دفاتر الاستثمارات مضبوطة ومأخوذة بشكل يومي ومتسلسل.
 - لم يتم تسديد الديون من طرف العملاء حسب الآجال المستحقة.
 - تجمع المهام بالنسبة لمصلحة المحاسبة والمالية.
 - بعض العمليات لا تسجل محاسبيا الا في السداسي الأخير.
- هذا ما تم التوصل اليه باختصار وبحسب ما هو متوفر من معلومات.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

لقد سعينا من خلال تناول واستعراض فصول هذه الأطروحة الى الإجابة على الإشكالية الرئيسية لها، والتمثلة فيما هو التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وكذا الأسئلة الفرعية من هذه الإشكالية، وتم تناول بصفة مختصرة نظرة عامة عن التدقيق في اطاره النظري. توصلنا الى ان التدقيق مستمر ومتطور باستمرار الاقتصاد وتوسعه. كما تم التطرق الى المبادئ والفروض التي من خلالها تتحدد الإجراءات التنفيذية لعملية تدقيق الحسابات، وكذلك المعايير العامة للتدقيق والتي تحكم مهنة التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني، ومنهجية تنفيذ عملية التدقيق التي تقوم على ثلاث أركان رئيسية تتمثل في التخطيط السليم لعملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الاثبات، بالإضافة الى الإطار التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر ومحاولة الوقوف على واقع الممارسة العملية لعملية تدقيق الحسابات في المؤسسات الجزائرية.

من خلال دراستنا تم تحليل الفرضيات توصلنا الى أن:

- التدقيق المحاسبي أداة جد فعالة وضرورية في المؤسسات الاقتصادية لتحسين جودة المعلومات المالية، وتحسين أداء عناصر المؤسسة داخليا وخارجيا، كما يساهم في تطوير العمل بطريقة نظامية في المؤسسة.
- تتم عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية عن طريق مدقق خارج المؤسسة يتم تعيينه من طرف الدولة توكل اليه مهمة فحص السجلات المحاسبية لمراقبة عمل المؤسسة، وذلك بعد تحليل المدقق الداخلي الذي يتم تعيينه من طرف المؤسسة، لتفادي العقوبات من طرف المدقق الخارجي.
- دور المدقق في المؤسسة تحليل كل السجلات المحاسبية للمؤسسة.

ومن خلال دراستنا للقوانين والأحكام التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر نجد أن هذه المهنة لا زالت تحتاج الى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها الى المستوى اللائق به. وبالتالي مواكبة التطور الذي يواجهه اقتصاد الجزائر، كما لاحظنا أن القوانين التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية، كذلك الهيئات لا تقوم بدورها كما يجب، بالإضافة الى وجود نقص في تنظيم هذه الهيئات أدى الى زيادة مشاكل المدققين وهو الأمر الذي يؤدي بنا الى تقديم بعض التوصيات بحسب ما توصلنا اليه في الإطار الميداني لتطوير مهنة التدقيق وهي:

- تفعيل القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة من أجل تنظيم كامل لعملية التدقيق.
- ضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة التدقيق الداخلي فيها من خلال تزويدها بالعدد الكافي من المدققين الداخليين والمؤهلين علميا وعمليا والعمل على تدريبهم وتطوير مهاراتهم بشكل مستمر لتنفيذ مهامهم بأحسن حال.
- توعية المدققين بقواعد وآداب والسلوك المهني وحثهم على احترامها والتمسك بها.
- تفعيل التشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مدققي الحسابات مع التشدد في تطبيق العقوبات سواء للمدققين أو من طرف المؤسسة.
- وضع معايير للتدقيق مع مراجعتها والتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق في الجزائر.
- حماية المدققين من خلال إيجاد الية معينة تمنع مستخدميهم من الاستغناء عنهم دون إبداء السبب في ذلك.
- الفحص الدوري لممارسات مكاتب التدقيق للوقوف على المخالفين لقواعد وآداب السلوك المهني ومعاقبتهم.

- العمل على تفعيل دور النقابات المهنية وإعطائها صلاحيات أكبر لاتصالها المباشر بمدققي الحسابات.

- دعم المنظمات المهنية بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ودورات تهتم بتطوير مستوى أداء مدقق الحسابات وتوعيته.

وفي الأخير كلنا أمل في أن تساهم دراستنا هذه ولو بالقليل في دعم البحث العلمي، وأن تلقى مهنة التدقيق الاهتمام من قبل الباحثين لإبرازها أكثر وأكثر للرأي العام، وإظهار أهميتها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية في الوطن.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

1. د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية 2005.
2. د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في التدقيق المحاسبي، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2009.
3. د. إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال -حداثة وتطور-مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2009.
4. د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية – دار الميسرة للنشر والتوزيع الأردن، الطبعة الثانية 2009.
5. د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعلمية – دار وائل للنشر والتوزيع الأردن 2007.
6. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003.
7. د. سامي محمد الوتاد و أ. لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن – الطبعة الأولى 2010.
8. د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء – الطبعة الأولى-2000.
9. د. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل الأردن 1998.
10. القشي ظاهر، أخلاقيات المهنة بين أمس واليوم، مجلة المدقق، الأردن، العدد 48/2001.
11. د. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر 2007.
12. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار حامد للنشر والتوزيع – الأردن – الطبعة الأولى 2007.
13. د. رأفت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات – العلمي – دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة -عمان، الطبعة الأولى 2011.

14. د. زاهرة توفيق سواد مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع – الأردن، الطبعة الأولى 2009.

15. د. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009.

16. د. محمد الصبان و د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002.

17. د. محمد سمير الصبان و د. محمد الفيومي محمد المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990.

18. د. محمد الصبان و د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. LIONNEL .G et GERARD.V, Audit et control interne, aspects financiers-
opération et stratégiques, op-cit, page 21

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): ميزانية الأصول

SOCIETESONELGAZ Distribut

EXERCICE20

CENTRE

DATE07/04/202213.55

BILANACTIF

Proviso

ACTIF	Note		amort2021	2021	2020
ACTIFNONCOURANT					
Ecartd'acquisition(ougoodwill)					
Immobilisationsincorporelles					
Fraisdedéveloppementsetimmobilisables					
Logicielsinformatiquesetassimilés		88460,00	88460,00	0,00	0,00
Immobilisationscorporelles		brut2021			
Terrains				3510194,24	3510194,24
Agencementsetaménagementsdeterrains			2923531,40	2558089,97	2679903,78
Constructions(Batimentsetouvrages			37139038,22	52222536,43	53546829,2 0
Installationstechniques,matérieloutillage			10586283292,78	13061998494,06	134027661 07,36
Autresimmobilisationscorporelles		2412182570,12	1074616809,81	1337565760,31	135330851 3,57
Immobilisationsencours		3094435096,04		3094435096,04	151597110 2,58
Immobilisationsfinancières					
Titresmisesenéquivalence-entreprisesassociées					
Titresparticipationsetcréancesrattachées					
Autrestitresimmobilisés					
Prêtsetautresactifsfinanciersnoncourants		90000,00		90000,00	90000,00

Comptesdeliaison					
TOTALACTIFNONCOURANT		29253431303,26	11701051132,21	17552380171,05	163318726 50,73
ACTIFCOURANT					
Stocksetencours		936250,00		936250,00	4224053,38
Créancesetemploisassimilés					
Clients		5388098612,37	14140755,64	5373957856,73	356289005 6,21
Créancesursociétésdugroupeetassociés		0,00		0,00	0,00
Autresdébiteurs		37287481,38	1647419,19	35640062,19	2876307,46
Impôts		144570780,57		144570780,57	61520767,0 3
Autresactifscourants		0,00		0,00	0,00
Disponibilitéssetassimilés					
Placementsetautresactifsfinancierscourants					
Trésorerie		194081766,87	520343,30	193561423,57	219166009, 57
comptetransitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTALACTIFCOURANT		5764974891,19	16308518,13	5748666373,06	385067719 3,65
TOTALGENERALACTIF		35018406194,45	11717359650,34	23301046544,11	201825498 44,38

الملحق رقم (02): ميزانية الخصوم

SOCIETESONELGAZ Distributio

EXERCICE202

CENTRE DDBORDJBOUARRERIDJ

DATE07/04/202213.58.2

BILANPASSIF

Provisoi

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUXPROPRES			
Capitalnonappelé			
Primesetréserves(Réservesconsolidées)			
Écartderévaluation		196585220,92	196585220,92
Résultatnet		-579729853,69	0,00
Autrescapitauxpropres-Reportànouveau		16452273,59	16452273,59
comptedeliaison**		12726851183,20	11644214772,53
TOTALCAPITAUXPROPRES		12360158824,02	11857252267,04
PASSIFSNONCOURANTS			
Empruntsetdettesfinancières		242027280,25	236742525,21
Autresdettesnoncourantes			
Provisionsetproduitscomptabilisésd'avance		6053166490,04	5449047890,83
TOTALPASSIFSNONCOURANTS		6295193770,29	5685790416,04
PASSIFSCOURANTS			
Fournisseursetcomptesrattachés		1190936684,62	634091239,84
Impôts		166999674,18	89606035,76
DettesursociétésduGroupeetassociés		0,00	0,00
Autresdettes		3287757591,00	1915025448,88
Trésoreriepassif		0,00	784436,82
comptetransitoire**		0,00	0,00
TOTALPASSIFSCOURANTS		4645693949,80	2639507161,30

TOTALGENERALPASSIF		23301046544,11	20182549844,38
--------------------	--	----------------	----------------

الملحق رقم (03): جدول حسابات النتائج

SOCIETESONELGAZ Distributi

EXERCICE202

CENTRE DDBORDJBOUARRERIDJ

DATE07/04/202214.06.

COMPTEDERESULTATPARNATU

Provisoi

	note	202 1	2020
Ventesetproduitsannexes		6768249451,70	6642237057,68
Prestationsfourniesproductionenergieetmatériel		57000092,67	20060816,08
Subventiond'exploitation		0,00	
Prestationsreçuesproductionenergieetmatériel		-4162799442,92	-3537201768,77
I-Productiondel'exercice		2662450101,45	3125096104,99
Achatsconsommés		-64885188,24	-113237217,92
Servicesextérieuresetautresconsommations		-231166145,50	-194958944,99
Prestationsfourniesservices		240168,41	114600,01
Prestationsreçuesservices		-1118429165,36	-1076173861,46
II-Consommationdel'exercice		-1414240330,69	-1384255424,36
III-VALEURAJOUTEED'EXPLOITATION(I-II)		1248209770,76	1740840680,63
Chargesdepersonnel		-1016498871,77	-809963374,10
Impôts,taxesetversementsassimilés		-133050427,69	-125657126,18
IV-EXCEDENTBRUTD'EXPLOITATION		98660471,30	805220180,35
Autresproduitsopérationnels		315583974,05	299981718,28
Autreschargesopérationnelles		-20585519,10	-9161169,65
Dotationsauxamortissements,provisionsetpertesdevalueur		-1033634702,66	-1041445663,64
Chargesd'amortissementetautresprovisionsreçues		0,00	
Reprisesurpertesdevalueuretprovisions		70753579,84	98990337,55
Dotationsd'amortissementetautresprovisionsfournies		0,00	
Prestationsreçuessect.auxiliaires		-10507657,12	-8197466,55
V-RESULTATOPERATIONNEL		-579729853,69	145387936,34

VII-RESULTATORDINAIREAVANTIMPOTS(V+VI)		-579729853,69	145387936,34
Impôtsexigible surrésultatsordinaires			
Autresimpôtssurlesrésultats			
TOTALDESPRODUITSDESACTIVITESORDINAIRES		7211827266,67	7061384529,60
TOTALDESHARGESDESACTIVITESORDINAIRES		-7791557120,36	-6915996593,26
VIII-RESULTATNETDESACTIVITESORDINAIRES		-579729853,69	145387936,34
Chargeshorsexploitationreçues			
Chargeshorsexploitationfournies		0,00	
X-RESULTATNETDEL'EXERCICE		-579729853,69	145387936,34

الملحق رقم (04)

الملاحق:

نموذج لصفحة من سجل الملاحظات

للؤسسة:

العمل:

الفترة: من — إلى —

للمدققين: — و —

ملاحظات		التاريخ	الدفتراً أو السجل		القيود
ما تم بشأنها	موضوعها		الصفحة	اسمها	

الملحق رقم (05)

نموذج برنامج التدقيق

مكتب:

اسم العميل:

السنة المنتهية في:

أعد البرنامج:

راجعه واعتمده:

ملاحظات	توقع من قام بالتدقيق	الوقت الفعلي	الوقت المقدر	العمليات والإجراءات
				<p>أولاً: دفتر التقديرات</p> <p>1- هدف ونطاق عملية التدقيق:</p> <p>أ- التأكد من مطابقة الموجود العملي لرصيد الدفاتر.</p> <p>ب- التأكد من أن الموجود العملي يمثل ما يجب أن يكون بالفعل.</p> <p>2- إجراءات التدقيق:</p> <p>أ- الجرد</p> <p>ب- الحصول على شهادة من البنك</p> <p>ج- عمل مذكرة تسوية</p> <p>د- تدقيق مستندي</p> <p>هـ- تدقيق حسابي</p> <p>ثانياً: دفتر صندوق المصروفات الثرية</p> <p>1- هدف ونطاق عملية التدقيق:</p> <p>أ- التأكد من الرصيد الدفري مطابق لما بحوزة الموظف المختص.</p> <p>ب- التأكد من أن الرصيد هو ما يجب</p>

الملحق رقم (06)

				أن يكون بالعمل. 2- إجراءات التدقيق: أ- المبرد ب- تدقيق مستندي ج- تدقيق حسابي.
ملاحظات	توقع من قام بالتدقيق	الوقت العملي	الوقت المقدر	العمليات والإجراءات
				ثالثا: تدقيق دفاتر المشتريات الآجلة 1- هدف ونطاق عملية التدقيق: _____ _____ _____ 2- إجراءات التدقيق: أ- تدقيق مستندي. ب- تدقيق حسابي. رابعا: تدقيق دفاتر المبيعات الآجلة 1- هدف ونطاق عملية التدقيق: _____ _____ _____ 2- إجراءات التدقيق: أ- تدقيق مستندي. ب- تدقيق حسابي. خامسا: تدقيق اليومية العامة 1- هدف ونطاق عملية التدقيق:

الملحق رقم (07)

				<p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>2- إجراءات التدقيق:</p> <p>أ- تدقيق مستندي.</p> <p>ب- تدقيق حسابي.</p>
ملاحظات	توقيع من قام بالتدقيق	الوقت الفعلي	الوقت المقدر	العمليات والإجراءات
				<p>سادسا: تدقيق الأستاذ العام</p> <p>1- هدف ونطاق عملية التدقيق:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>2- إجراءات التدقيق:</p> <p>تدقيق حسابي.</p> <p>سابعا: تدقيق حسابات نتيجة الأعمال</p> <p>1- هدف ونطاق عملية التدقيق:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>2- إجراءات التدقيق:</p> <p>أ- تدقيق مستندي لبعض العيود.</p> <p>ب- تدقيق حسابي.</p> <p>ج- تدقيق انتقادي.</p>

الملحق رقم (08)

				<p>ثامنا: تدقيق عناصر المركز المالي</p> <p>1- الأصول الثابتة</p> <p>أ- الهدف ونطاق التحقيق.</p> <p>ب- الإجراءات.</p> <p>2- الأصول المتداولة</p> <p>أ- الهدف ونطاق التحقيق.</p> <p>ب- الإجراءات.</p> <p>3- حقوق أصحاب المؤسسة</p> <p>أ- الهدف ونطاق التحقيق.</p> <p>ب- الإجراءات.</p> <p>4- التزامات للغير</p> <p>أ- الهدف ونطاق التحقيق.</p> <p>ب- الإجراءات.</p>
--	--	--	--	---

الملحق رقم (09)

نموذج من تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن رأي مطلق

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدية

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة X والمتمثلة في قائمة المركز المالي للمعدة في 31 /12 /20.. والرفقة بهذا التقرير، وكذلك قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وأن هذه البيانات هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، وتكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية وفقا لما قمنا بتدقيقه.

فقرة النطاق

لقد قمنا بالتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، وهذه المعايير تتطلب بأن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لغرض الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، وتتضمن عملية التدقيق فحصا للأدلة على أساس الاختبارات التي تؤيد المبالغ والإفصاح في البيانات المالية. كذلك تتضمن عملية التدقيق تحديد المبادئ المحاسبية المستعملة والتقديرية المهمة التي قامت بها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم لطريقة عرض البيانات المالية وفي اعتقادنا أن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا لإبداء الرأي.

فقرة الرأي

في رأينا أن البيانات المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة كما هو في 31 /12 /20.. ونتيجة عملياتها وتدفعاتها التقديرية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

..... للتدقيق

التاريخ: 2012 /01 /31

..... التوقيع

..... العنوان

الملحق رقم (10)

نموذج من تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن رأي مشحفظ

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيديّة

لقد قمنا بتدقيق العوائم المالية للمؤسسة وللمنظمة في قائمة المركز المالي المعدة في 20../12/31 والمرفقة بهذا التقرير، وكذلك قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وأن هذه البيانات هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، وتكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية وفقاً لما قمنا بتدقيقه.

فقرة النطاق

باستثناء ما سيتم بحثه في الفقرة التالية فقد قمنا بتنفيذ عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق..

فقرة التحفظ

لم تتمكن من القيام بملاحظة الجرد الفعلي للبضاعة كما هو في 20../12/31 كون ذلك التاريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعييننا كمدقق لهذه المؤسسة، وبسبب طبيعة سجلات المؤسسة فإننا لم نتمكن من تكوين الغنائة الكافية حول كمية البضاعة بإجراءات أخرى.

فقرة الرأي: باستثناء تلك التعديلات، إن وجدت، والتي ستكون ضرورية فيما لو تمكنا من تكوين الغنائة بكميات البضاعة الفعلية، برأينا أن البيانات المالية تعبر بصورة عادلة وحقيقية عن المركز المالي للمؤسسة كما هو في 20../12/31، ونتيجة عملياتها وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

..... المدقق

التاريخ: 2011 /12/31

..... التوقيع

..... العنوان

الملحق رقم (11)

نموذج من تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن امتناع المدقق عن إبداء رأيه

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدية

لقد تم تعييننا لتدقيق الميزانية المرفقة للمؤسسة كما في 20../12/31 وبيان الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بما للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ، وأن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة (تحذف الجملة التي تبين مسؤولية المدقق).

فترة النطاق

إما تحذف أو تعدل وفقا للظروف.

فقرة إيضاحية

لم تتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي لكافة البضاعة ولم تتمكن من تأييد حسابات تحت التحصيل بسبب العيود التي فرضت من قبل إدارة المؤسسة علي نطاق عملنا.

فقرة حجب الرأي

نظرا لأهمية الأمر السابق فإننا لا نستطيع إبداء الرأي في البيانات المالية.

المدقق

التاريخ: 20../01/31

التوقيع

العنوان

الملحق رقم (12)

نموذج من تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن رأي سلمي

إلى (الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيديّة

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة للمؤسسة كما هي في 31 / 12 / 20.. وقائمة الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وأن هذه البيانات هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، وأن مسؤوليتنا تتمثل في إبداء الرأي في هذه القوائم المالية التي قمنا بتدقيقها.

فقرة النطاق

وفقا لما تم مناقشته في الملاحظة رقم .. المرافقة للبيانات، فإن المؤسسة لم تتم باحساب الاهلاك في البيانات المالية، وفي رأينا أن هذه السياسة لا تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبين حيث أن مخصص الاهلاك للسنة المنتهية في 31 / 12 / 20.. يجب أن يكون محسوبا علي أساس طريقة القسط الثابت للاهلاك باستخدام معدل 8% للمباني و15% للمعدات سنويا، وفي رأينا فإنه يجب تخفيض الأصول الثابتة بقيمة الاهلاك المتراكم.

وفي رأينا وبسبب تأثير الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة علي البيانات المالية، فإن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة كما هو في 31 / 12 / 20.. ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

التاريخ: 31 / 12 / 20.. المدقق

العنوان التوقيع

ملخص:

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

وتهدف قواعد السلوك المهني الى الرفع من مستوى مهنة التدقيق وتنمية روح التعاون بين المدققين وتدعيم وتكملة النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات.

تطلبت دراسة هذا الموضوع تقسيمه الى فصلين، يتناول الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي، أما الفصل الثاني فهو دراسة ميدانية حول التدقيق المحاسبي لشركة الكهرباء والغاز لولاية برج بوعريج، توصلنا الى خلاصة جد مهمة وهي أن التدقيق المحاسبي أهم أداة تساهم في تطوير أداء المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة، الخطوات، الإجراءات.

Résumé:

L'audite de comptes est une opération méthodique et bien organisée, que compte un ensemble de procédures successives et bien planifiée, aussi obéit-il à un cadre théorique précis. L'audit a des objectifs et des crédibilités 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 juridique et les jugements que le législateur a mis en place pour garantir le principe d'autosuffisance scientifique et professionnelle chez l'auditeur.

L'étude de ce thème à exigé sa diviser on deux chapitres : nous traiterons dans le premier chapitre théorique de l'audit comptable.

Le deuxième chapitre est une étude de terrain sur l'audit comptable de la Société d'Electricité et de Gaz de l'Etat de Bordj Bou Arreridj.

Nous sommes parvenus à une conclusion très impotante, à savoir qur l'audit comptable est l'outil le plus important que contribue au développement de la performance des institutions économiques.

Mots Clefs : Audit externe, Comptabilité, Pas, Procédures.