



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

بمعنوان:

## دور مدقق الحسابات في الحفاظ على أصول المؤسسة الاقتصادية

"دراسة حالة ملبنة المنبع سعيدة"

تحت إشراف الأستاذ:

الدكتور مسكين الحاج

من اعداد الطالبتين :

خدوش الحاجة

حجاج فاطمة الزهراء

نوقشت وأجريت علنا بتاريخ 29 ماي 2025

امام اللجنة المكونة من السادة

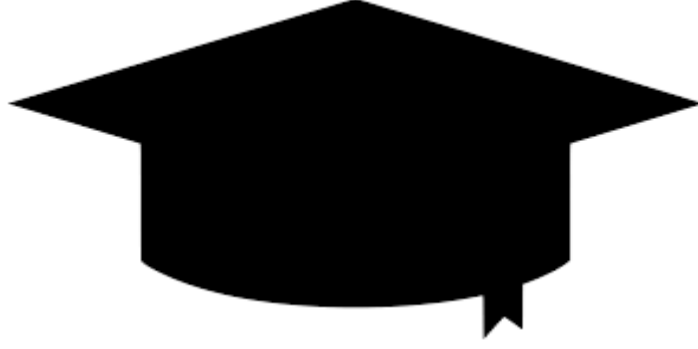
الدكتور/مسكين الحاج .....مشرفا

الدكتور/يزيد قادة ..... رئيسا

الدكتور/كريم فيصل .....مناقشا

السنة الجامعية 2025 /2024





### الشكر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

من لا يشكر الناس لا يشكره الله

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبفضله تتحقق الامنيات

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة فالحمد لله حمد كثيرا

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الأستاذ الدكتور المشرف مسكين الحاج على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة

كما نتقدم بجزيل الشكر الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة

ونشكر أيضا عمال المؤسسة والمكتب محل الدراسة وكذا عمال الجامعة بجزيل الشكر نظرا لتعاونهم معنا

ونتقدم بخالص الشكر لكل من ساهم في هذا العمل المتواضع من قريب او من بعيد ومن دعمنا معنويا

ولا يفوتني ان أخص بالشكر كل من منحنى الثقة واحاطني بالدعم والتشجيع فكل من قدم لي يد العون

سيبقى محفوظا في القلب والذاكرة



## الإهداء 1:

الحمد لله الذي بلغنا الغايات بسم الله رب البدايات نبداً

بعد مسيرة دراسية دامت سنوات حملت في طياتها الكثير من الصعوبات ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجي أقطف ثمار تعبى بكل فخر، فللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد بعد الرضا التوفيقى على إتمام هذا العمل وتحقيق حلمي

أهدي نجاحي

الى من كلل العرق جبينه ومن علمني النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار الى النور الذي انار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره أبدا من استدميت منه قوتي واعتزازي بذاتي لأخرج أجمل ما في داخلي وشجعني دائما للوصول الى طموحاتي والدي العزيز أدامك الله ظلا لي

الى شمس أيامي وقمر لياليا الى من سهلت لي الشدائد بدعائها الى العظيمة التي لطالما تمننت أن تقر عينها لرؤيتي في يوم هكذا الى التي صنعت مني فتاة طموحة وتعشق التحديات، قدوتي الأولى لمن رضاها يخلق لي التوفيق عزيزة قلبي أُمي أطال الله عمرك

إلى إخوتي خاصتا ندير، الذين كانوا دوما العون والسند، من شاركوني الضحكة والمسير واللحظات التي لا تنسى.... إلى صديقاتي العزيزات اللواتي كن لي أكثر من مجرد أصدقاء، بل كن رفيقات درب وأخوات لم تلهن أُمي. أنتم الزهر في طريقي، والضوء في أيامي ضحكاتكن كانت بلسما، وكلماتكن دفئا في لحظات البرد.

كنتن وطننا صغيراً يحمل الراحة والصدق.

و إلى خير السند و العون إلى زميلي أيمن دشرة الذي ساندني في مساري الدراسي ، ليس فقط في الجانب العلمي بل أيضا في معنى الصداقة و التعاون . فشكرا لك من القلب وأتمنى أن تضل دائما ناجحا ومبدعا اليك مني كل التوفيق.

وإلى كل من آمن بي ووقف إلى جانبي في لحظات الضعف قبل القوة، إلى من منحوني دعما صادقا دون مقابل

فالحمد لله على ما وهبني وأن يجعلني مباركة وأن يعينني أينما كنت

## الإهداء 2

ما سلكنا البدايات إلا بتيسيره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وحققنا الغايات إلا بفضلته فالحمد لله والشكر  
والثناء له فيا رب العزة لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى الحمد لله عدد  
ما كان وعدد ما يكون وعدد الحركات والسكون

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

إلى من أعطيا فعلماني العطاء إلى من أوفى فعلماني الوفاء إلى مصدر الحنان والعطف وسر السعادة أُمي  
الغالية

إلى سندي إلى رمز عطاء إلى من كافح من أجلي أبي غالي أطل الله في عمرهما وحفظهم

إلى إخوتي الأعزاء أنتم السند والدعم شكرا لوجودكم الدائم ولحبكم حفظكم الله إلى إخوتي ربي يفرحهم  
وينجحهم في مشوارهم دراسي إلى كل العائلة الكريمة إلى رفيق الدرب إن شاء الله إلى صديقاتي وأصدقاء  
الذين عرفتهم في مشواري الدراسي إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي إلى من في قلبي ولم  
تكتبهم يدي.

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور مدقق الحسابات في الحفاظ على أصول المؤسسة الاقتصادية، وبعد ما تم تحديد الإطار المفاهيمي لعناصر الموضوع، تم إجراء دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة منبع ملبنة سعيدة بالاتصال مع مكتب الخبير المحاسبي الأستاذ عاشر طاهر، الكائن بمدينة سعيدة، وخلصت نتائج الدراسة إلى أن للتدقيق المحاسبي دوراً مهماً في منع الأخطاء واكتشاف الغش في التقارير والقوائم المالية مما يساهم في تعزيز الشفافية في تسيير المؤسسة وحماية ممتلكاته ومواردها من أي مخاطر محتملة.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق المحاسبي، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مدقق الحسابات، أصول المؤسسة الاقتصادية.

## Abstract:

This study aimed to highlight the role of the auditor in safeguarding the assets of the economic institution. After defining the conceptual framework of the subject matter, a field study was conducted at the Manbaâ Dairy Company in Saïda, in coordination with the accounting expert Mr. Acher Taher, whose office is located in the city of Saïda. The findings of the study concluded that accounting auditing plays a significant role in preventing errors and detecting fraud in financial statements and reports, thereby contributing to enhancing transparency in the management of the institution and protecting its assets and resources from potential risks.

**Keywords:** Accounting audit, internal audit, external audit, auditor, economic institution assets.



# فهرس المحتويات

## الفهرس

|                                                                                   |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------|--|
| المقدمة..... أ                                                                    |  |
| المقدمة: ..... ب                                                                  |  |
| الإشكالية:..... ت                                                                 |  |
| الفرضيات: ..... ت                                                                 |  |
| أهمية البحث: ..... ت                                                              |  |
| مبررات اختيار الموضوع : ..... ث                                                   |  |
| صعوبات الدراسة : ..... ث                                                          |  |
| أهداف الدراسة:..... ث                                                             |  |
| منهج البحث:..... ج                                                                |  |
| الدراسات السابقة:..... ج                                                          |  |
| تقسيمات البحث:..... ح                                                             |  |
| الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي ..... 1                              |  |
| تمهيد: ..... 2                                                                    |  |
| المبحث الأول: مدخل التدقيق المحاسبي. .... 3                                       |  |
| المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق المحاسبي..... 3                              |  |
| المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي..... 7                               |  |
| المطلب الثالث: أنواع التدقيق..... 10                                              |  |
| المبحث الثاني : التدقيق الداخلي . .... 14                                         |  |
| المطلب الأول : مفهوم و أهمية التدقيق الداخلي . .... 14                            |  |
| المطلب الثاني : أهداف التدقيق الداخلي و مهامه ..... 16                            |  |
| المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الداخلي فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية. .... 20 |  |
| المبحث الثالث : التدقيق الخارجي ..... 22                                          |  |
| المطلب الأول : مفهوم و أهمية التدقيق الخارجي . .... 22                            |  |



|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| المطلب الثاني : أهداف التدقيق الخارجي و مهامه .                   | 24 |
| المطلب الثالث : خصائص التدقيق الخارجي و أنواعه في الجزائر.        | 30 |
| خلاصة الفصل:                                                      | 33 |
| الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للمؤسسة الاقتصادية و تدقيق أصولها | 34 |
| تمهيد:                                                            | 35 |
| المبحث الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية                           | 36 |
| المطلب الأول : نشأة و تعريف المؤسسة الاقتصادية                    | 36 |
| المطلب الثاني : خصائص وأهداف المؤسسة الاقتصادية.                  | 39 |
| المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية:                        | 40 |
| المبحث الثاني : أصول المؤسسة الاقتصادية                           | 43 |
| المطلب الأول : تعريف أصول المؤسسة                                 | 43 |
| المطلب الثاني: أنواع أصول المؤسسة                                 | 43 |
| المطلب الثالث : أهداف و خصائص أصول المؤسسة الاقتصادية .           | 45 |
| المبحث الثالث : تدقيق أصول المؤسسة الاقتصادية                     | 46 |
| المطلب الأول : تدقيق الأصول الثابتة :                             | 46 |
| المطلب الثاني : تدقيق الأصول المتداولة .                          | 51 |
| المطلب الثالث : مفهوم الأخطاء و الغش في التدقيق                   | 54 |
| خلاصة الفصل :                                                     | 58 |
| الفصل الثالث:                                                     | 59 |
| دراسة ميدانية                                                     | 59 |
| تمهيد:                                                            | 60 |
| المبحث الاول: تقديم المكتب و المؤسسة محل الدراسة الميدانية        | 61 |
| المطلب الأول : تعريف المكتب و المؤسسة محل الدراسة الميدانية       | 61 |
| المطلب الثاني : الإجراءات التي يقوم بها الخبير المحاسبي           | 64 |
| المبحث الثاني : تدقيق أصول ملبنة المنبع السعيدة                   | 69 |

|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| المطلب الاول: الخدمات التي يقوم بها الخبير المحاسبي .....         | 69 |
| المطلب الثاني : تقديم الميزانية العامة للمؤسسة الاقتصادية . ..... | 69 |
| المطلب الثاني: ملاحظات والتعليقات على محتوى الميزانية . .....     | 74 |
| خاتمة : .....                                                     | 94 |
| خاتمة .....                                                       | 95 |
| النتائج: .....                                                    | 96 |
| التوصيات: .....                                                   | 96 |
| قائمة المراجع : .....                                             | 97 |

## قائمة الجداول

| رقم الجدول | اسم الجدول              | الصفحة |
|------------|-------------------------|--------|
| 01         | أصول الميزانية          | 70     |
| 02         | خصوم الميزانية          | 73     |
| 03         | التغيرات في صافي الأصول | 74     |
| 04         | الأصول الثابتة          | 75     |
| 05         | المخزونات               | 79     |
| 06         | الأصول المتداولة الأخرى | 80     |
| 07         | التغيرات في الخصوم      | 85     |

## قائمة الأشكال :

| رقم الشكل | اسم الشكل                           | الصفحة |
|-----------|-------------------------------------|--------|
| 01        | الهيكل التنظيمي لمدينة المنبع سعيدة | 63     |

# المقدمة العامة

---

## المقدمة العامة

# المقدمة العامة

## توطئة:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية من العناصر الأساسية التي تساهم في تحقيق التنمية المستدامة والنمو الاقتصادي للبلد وفي هذا السياق تعد أصول المؤسسة من أهم مقومات استمراريته وتحقيقها لأهدافها الاقتصادية والاستراتيجية، فهي تشمل كل ما تمتلكه المؤسسة من موارد مادية ومالية ومعنوية تساهم في تعزيز قدرتها التنافسية وضمان استدامتها في ظل التحديات الاقتصادية والمالية المتزايدة.

تبرز أهمية التدقيق المحاسبي كأداة أساسية لحماية هذه الأصول من الاختلاس وضياع وسوء الإدارة علاوة على ذلك فإن التدقيق المحاسبي يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في المؤسسة حيث يوفر لهم ضمانات بشأن نزاهة التقارير المالية وصحة المركز المالي، كما أن امتثال المؤسسة للمعايير المحاسبية والرقابية يعلن إجابا على سمعتها في السوق مما يعزز من فرصها في جذب الاستثمارات وضمان استمراريته.

يعد مدقق الحسابات حجر الأساس في المنظومة الرقابة المالية، حيث يتمثل دوره في فحص وتحليل السجلات المالية وتأكيد من صحة ودقة المعاملات المحاسبية وفقا للمعايير الدولية والمحلية المعتمدة، ومن خلال تطبيق إجراءات التدقيق المختلفة يساهم المدقق في كشف عن أخطاء المالية والتلاعبات المحتملة، مما يساعد في الحفاظ على مصداقية المؤسسة وشفافيتها المالية ويحدد للإدارة نقاط ضعف واتخاذ التدابير الوقائية المناسبة مما يقلل من مخاطر الاختلاس والهدر المالي.

بناء على ما سبق يمكن القول إن دور مدقق الحسابات يتجاوز الجوانب المحاسبية ليشمل الاستخدام الأمثل للأصول ولذلك فإن أهمية المدقق تتعظم في المؤسسة التي تسعى إلى تعزيز الرقابة المالية وحماية مواردها من المخاطر المتوقعة، وفي هذا البحث سيتم التطرق إلى جوانب مختلفة لدور مدقق الحسابات في الحفاظ على أصول المؤسسة.

# المقدمة العامة

## 1. الإشكالية:

وفي هذا السياق تبرز معالم إشكالية الدراسة والتي تتمحور حول التساؤل عن:

❖ فيما تكمن مساهمات مدقق الحسابات في حماية أصول المؤسسة الاقتصادية؟

وينبثق من هذا السؤال المحوري الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الأهداف الرئيسية لعملية تدقيق الحسابات بشكل عام؟
- ما هي أنواع الأصول المختلفة التي تمتلكها المؤسسة الاقتصادية (أصول ثابتة، متداولة، غير ملموسة) وكيف يختلف التعامل مع كل منها في عملية التدقيق؟
- كيف يساهم تقرير التدقيق في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة؟

## 2. الفرضيات:

وللإجابة عن هذه التساؤلات، لا بد من صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ لمدقق الحسابات دور فعال في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومختلف التغيرات، مما يساعد على حماية الأصول.
- ✓ يوفر مدقق الحسابات تحليلات دقيقة حول الأداء المالي، مما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات استراتيجية تؤثر إيجابياً على الحفاظ على الأصول.

## 3. أهمية البحث:

يمكن تحديد أهمية الدراسة فيما يلي:

تتمثل أهمية هذه المذكرة في تسليط الضوء على الدور الحيوي الذي يؤديه مدقق الحسابات في حماية أصول المؤسسة وضمان سلامتها. تساهم عملية التدقيق بشكل فعال في كشف الأخطاء والانحرافات، وتقلل من فرص التلاعب المالي، مما يعزز مصداقية المعلومات المحاسبية. كما يساعد ذلك الإدارة في

# المقدمة العامة

اتخاذ قرارات مستنيرة تعتمد على بيانات دقيقة وموثوقة. بالإضافة إلى ذلك، يعزز التدقيق من فعالية الرقابة الداخلية والامتثال للأنظمة والقوانين المعمول بها، مما ينعكس إيجابياً على استدامة المؤسسة واستقرارها المالي.

## 4. مبررات اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي ساهمت في اختيار هذا الموضوع هي:

- ✓ أهمية الأصول كعنصر رئيسي في استمرارية المؤسسة
- ✓ الرغبة في التعرف على كيفية عمل المدقق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وعلاقته بالحفاظ على أصولها.
- ✓ ملائمة موضوع لمجال التخصص. -محاسبة والتدقيق

## 5. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

- ✓ تحديد مدى أهمية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ استعراض إجراءات التدقيق المحددة للحفاظ على الأصول.
- ✓ معرفة كيف يحافظ مدقق الحسابات على أصول المؤسسة الاقتصادية.
- ✓ دراسة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها مدقق الحسابات للتأكد من سلامة الأصول وحسن استخدامها.
- ✓ بيان كيف يساهم تقرير التدقيق في توفير معلومات موثوقة لأصحاب المصلحة حول سلامة أصول المؤسسة، مما يعزز الشفافية ويساعد في مساءلة الإدارة.

# المقدمة العامة

## صعوبات الدراسة:

✓ضيق الوقت وصعوبة التنقل في بعض الأحيان  
✓صعوبة في الولوج إلى المنصة لإختيار الموضوع  
حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة في

الحدود المكانية: تمت الدراسة في مؤسسة منبع ملبنة سعيدة بالإتصال بمكتب الخبير المحاسبي  
الحدود الزمانية: أجريت الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من بداية 20 أبريل 2025 إلى 04 ماي 2025.

## 6. منهج البحث:

استنادًا إلى طبيعة الإشكالية المطروحة، وحرصًا على تحقيق الأهداف المرجوة من هذا البحث، سنعمل على تناول جوانب موضوع الدراسة بشكل شامل. لتحقيق ذلك، سنعتمد على المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية. وبالتالي، سيكون المنهج المستخدم هو المنهج الوصفي التحليلي، في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا دراسة حالة حيث مست الدراسة الميدانية مؤسسة منبع ملبنة سعيدة بالاتصال بالخبير المحاسبي المكلف بتدقيق قوائم المالية لهذه المؤسسة.

## 7. الدراسات السابقة:

ومن بين الدراسات السابقة التي تناولت جانبا من موضوع الدراسة والتي تم الاعتماد عليها:

➤ الك خلود، (2016-2017)، أثر الرقابة الداخلية على التدقيق المحاسبي لتثبيات العينية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مطاحن بن ححو - بسكرة - هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في فشل أو نجاح المؤسسة من تحقيق أهدافها والتعرف على التدقيق المحاسبي للتثبيات العينية، ومن النتائج المتواصل إليها أنه لنجاح أي مؤسسة اقتصادية يجب عليها إتباع نظام رقابة داخلية فعال لتحقيق مصداقية بياناتها وممتلكاتها، كما أن الرقابة الداخلية تعمل على منع وتقليل الأخطاء والمخاطر وهذا ما يزيد الحاجة إليه .



# المقدمة العامة

- عبدون زهيرة (2017،2018) دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة TERM-SARLK بجاية. ، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه مدقق الحسابات في إضفاء الشفافية في القوائم المالية ومن النتائج المتوصل إليها أن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة عناصر القوائم المالية وذلك من خلال طرق وأساليب مختلفة تتمثل في الجرد الفعلي للأصل وفحص كل ما من شأنه أنه يثبت وجود وملكية الأصل كما يتأكد من صحة تقييمه وكذا تسجيله محاسبيا وهذا ما يزيد من درجة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وفي العناصر المكونة للقوائم المالية.
- لبنى بالهواش (2019،2020) دور التدقيق الداخلي في حماية أصول المؤسسة ،هدفت هذه الدراسة إلى التأكد من دور التدقيق الداخلي في حماية أصول المؤسسة من الغش و الإخلاس والسرقة ومعرفة واقع وظيفة التدقيق الداخلي دراسة حالة المؤسسة الكاتمة للفلين -جيجل - وإبراز أهمية وجود وظيفة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن التدقيق الداخلي يؤدي إلى مسك محاسبة منتظمة بفضل عمليات التدقيق للحسابات و التسجيل المحاسبي بشكل دوري وحماية أصول المؤسسة من التلاعبات سواء بتضخمها أو بالتقليل من قيمتها ومنع واكتشاف الغش والخطأ والدور الإرشادي والتوجيهي للمدقق الداخلي .
- بن يونس إلهام ، وبديلمي عائشة ،(2020،2021)، دور التدقيق الداخلي في مراقبة المخزونات ، دراسة حالة المركب الصناعي التجاري مطاحن الحضنة - مسيلة - هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية للمركب الصناعي التجاري - مطاحن الحضنة- خاصة مراقبة المخزونات في الأصول الجارية وشرح أهم المراحل التي يمر بها المدقق أثناء قيامه بمهنته ،وتوضيح أهم النتائج التي توصل إليها المدقق ومقارنتها مع المعايير النظرية ومن النتائج المتوصل إليها من خلال دراستهم أن المدقق يقوم بتقوية وتعزيز

# المقدمة العامة

نظام الرقابة الداخلية ويكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية على المخزونات في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهر في القوائم المالية من جهة أخرى وكذلك للمدقق الداخلي هدف من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلي هو إظهار نقاط القوة و نقاط الضعف في نظام المؤسسة.

## 8. تقسيمات البحث:

بغرض الإحاطة بالموضوع محل الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع البحث

إلى ثلاثة فصول:

### الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل الى المفاهيم النظرية حول تدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي والخارجي حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، الأول مدخل لتدقيق المحاسبي، الثاني ماهية التدقيق الداخلي أما الثالث عموميات حول التدقيق الداخلي.

### الفصل الثاني:

قد قسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث، المبحث الأول يحتوي على مفهوم المؤسسة الاقتصادية بينما يتضمن المبحث الثاني أصول المؤسسة. كما تناولنا في المبحث الثالث تدقيق أصول المؤسسة الاقتصادية.

### الفصل الثالث: دراسة ميدانية:

قمنا في هذا الفصل بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة منبع ملبنة سعيدة بالاتصال بمكتب الخبير المحاسبي عاشر الطاهر، حيث قسم إلى مبحثين، الأول خاص بتعريف المؤسسة والمكتب وهيكلها التنظيمي ومختلف الإجراءات المتعلقة بعمل الخبير المحاسبي، أما المبحث الثاني تضمن تقرير النهائي لخبير المحاسبي.

# الفصل الأول: التأسيس النظري للتدقيق المحاسبي

---

## الفصل الأول: التأسيس النظري للتدقيق المحاسبي

# الفصل الأول: التأسيس النظري للتدقيق المحاسبي

## تمهيد:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ،يأتي دور المدقق سواء المدقق الداخلي أو المدقق الخارجي في الحكم على سلامة العمليات وخلوها من الاخطاء ،ومنه أخذت مهنة التدقيق المحاسبي تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ ومتواصل أدى به إلى أن يحتل أهمية بالغة في الدراسة وفي ترشيد القرارات ، كونه وسيلة لمراقبة رجال الأعمال وملاك المشاريع الاستثمارية والتجارية والإدارة التابعة لها والمستثمرين والمساهمين فيها وذلك لضمان حقوقهم وحماية لممتلكاتهم إضافة إلى ذلك فإن التدقيق وسيلة لإبداء رأي فني محايد حول مصداقية الحسابات التي تضمنتها القوائم المالية وهذا ما تطرقنا إليه في بحثنا من خلال ذكرنا لتدقيق المحاسبي و التدقيق الداخلي و المهام المتعلقة به والتدقيق الخارجي و المهام المتعلقة بالمهنة الثلاث ( محافظ الحسابات والخبير المحاسبي ومحاسب المعتمد ) لما لها من أهمية في دراستنا وفي موضوع بحثنا.

وفي هذا الفصل سنحاول التطرق إلى تعمق في شرح ما تم ذكره مسبقا في الشكل الآتي:

المبحث الأول: مدخل للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثالث: عموميات التدقيق الخارجي

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

## المبحث الأول: مدخل التدقيق المحاسبي.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق المحاسبي.

#### الفرع الأول: نشأة التدقيق.

إن معالم التدقيق برزت منذ نشأة الحضارة الإنسانية وتطورها ، إذ تبين الألواح الطينية التي وجدت في بلاد الرافدين بوجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية ، تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر ، حيث كان المدقق يستمع إلى تقارير الموظفين ، فكلمة التدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) والتي تعني استمع أو أصغي ، ففي مصر وبابل و روما واليونان في العصور القديمة كانوا يتحققوا من صحة الإيرادات والمصروفات بإرسال موظفين مختصين في مهمات إلى مختلف مقاطعات الإمبراطورية لمراقبة أنشطة التجار والحرفيين ومصاريف وإيرادات المقاطعات ، وذلك عن طريق تقديم تقرير شفوي للإمبراطور ويكون في الساحة العامة ، مع فرض عقوبات ضد المخالفين .

وبظهور نظرية القيد المزدوج عام 1494 على يد الإيطالي لوكا باشيليو كان هناك تطور جوهري لمهنة المحاسبة والتدقيق ، ومع بروز الثورة الصناعية في بريطانيا في القرن 18 ، وتطور الصناعة والتجارة وما نتج عنها من تطور للمؤسسات وزيادة أنشطتها ازدادت الحاجة إلى التدقيق خاصة بعد ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن التسيير<sup>1</sup> .

ومن هذا السياق يمكن تقسيم التطور التاريخي لمهنة التدقيق إلى عدة مراحل كما يلي:

#### 1. المرحلة الأولى: من العصر القديم حتى 1500 ميلادية.

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

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

عرفت هذه المرحلة ظهور التدقيق وكان يقتصر استعماله على الملوك و الحكام، وكان الهدف منه الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو أي غش بالدفاتر، وتميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي لمراقبة أعمال فلاحهم<sup>1</sup>.

## 2. المرحلة الثانية: 1500\_1850 ميلادية.

تميزت هذه المرحلة بانفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، وزيادة الحاجة للمدققين، ومنع أعمال السرقة والاختلاس ومعاينة المختلسين للحفاظ على الثروة<sup>2</sup>.

## 3. المرحلة الثالثة: 1850\_1920 ميلادية.

إن ظهور الثورة الصناعية و انتشار المصانع الضخمة والشركات الكبرى أدى إلى ظهور الحاجة إلى التمويل ورؤوس الأموال، مما نتج عنه ظهور طبقة وسطى تمول المشاريع و المؤسسات الصناعية والتجارية، وكنتيجة لحالة الفوضى التي عرفت الأسواق خلال هذه الفترة التي أدت إلى ارتفاع نسبة الفشل المالي وعدم محدودية المسؤولية وتزايدت الحاجة للحماية المالية، فكان التدقيق الوسيلة المناسبة وقد نص على ذلك قانون الشركات الإنجليزي سنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق وتأهيل وتدريب أشخاص للقيام بهذه المهنة كما أن هذه الفترة لم تشهد اعترافاً بأهمية الرقابة<sup>3</sup>.

## 4. المرحلة الرابعة: 1920\_1960 ميلادية.

إن النمو الذي عرفه الاقتصاد الأمريكي كان له تأثير فعال في تطور التدقيق، فبعد الأزمة المالية 1929 ارتفعت نسبة الاستثمار في المؤسسات الخاصة وظهرت أسواق مالية، بالإضافة إلى منح قروض بدون ضمانات هذا ما شجع الاستثمار غير أنه في المقابل فإن هذه الفئة بحاجة إلى ضمانات ووسائل إقناع بأن البيانات والقوائم

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص6.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2000، ص5.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 7.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

المالية المقدمة تمثل صورة صادقة عن وضعية المؤسسة ،فكان التدقيق الوظيفة الأنسب من خلال المصادقة على البيانات وأنها أعدت وفق قواعد سليمة تعكس الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة ،كما أعطيت أهمية للرقابة الداخلية بعد إدراك مزاياها وأهميتها وأصبح الهدف الرئيسي للتدقيق ليس فقط اكتشاف الأخطاء والغش إنما إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها لأنها تعكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية<sup>1</sup>.

## 5. المرحلة الخامسة: 1960 إلى يومنا هذا.

إن الهدف من التدقيق خلال هذه الفترة هو الحد من الغش وضمان سلامة التسجيلات المحاسبية ، وبالتالي الوصول إلى قوائم مالية ختامية صحيحة وصادقة مع الالتزام بالإجراءات والسياسات والقواعد الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة وكذا ظهور ما يسمى "بحكومة الشركات" إذ اعتبر التدقيق من بين آليات تطبيقها<sup>2</sup>.

## الفرع الثاني: تعريف التدقيق.

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق American accounting associator ، على أنه عملية منهجية وموضوعية تهدف إلى جمع الأدلة وتقييمها بشأن الحقائق المتعلقة بالوقائع والأحداث الاقتصادية. يهدف التدقيق إلى التحقق من مدى توافق هذه الحقائق مع المعاني المحددة، وتقديم النتائج للمستخدمين المهتمين بالمعلومات. كما يُعرف تدقيق الحسابات بأنه عملية تحقق اقتصادية منتظمة تهدف إلى فحص الأدلة والقرائن المتعلقة بالبيانات الموجودة في دفاتر وسجلات المنشأة، وذلك وفقاً لمبادئ محاسبية معترف بها، من خلال برنامج محدد مسبقاً. الهدف من ذلك هو تقديم رأي فني محايد حول صدق وعدالة التقارير المالية للمستخدمين والقراء<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 7.

<sup>2</sup> خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن 2000 ، ص 17.

<sup>3</sup> أنونسي نجاه ، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة المالية و الأسواق ، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم - ، ص 129.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

وعرفته منظمة العمل الفرنسي على النحو التالي: "هو مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم لتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"<sup>1</sup>.

وعرف التدقيق على أنه عملية جمع وتقييم الأدلة التي تثبت المعلومات المقدمة من المؤسسة، بهدف تحديد مدى توافقها مع المعايير المحددة مسبقاً. يتضمن ذلك إعداد تقارير تتضمن النتائج والتوصيات المستخلصة. يجب أن يتم تنفيذ مهنة التدقيق بواسطة شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة<sup>2</sup>.

كما جاء في تعريف تدقيق أيضا هو عملية فحص دقيقة وشاملة للسجلات المالية، الحسابات، أو الإجراءات، يقوم بها شخص مؤهل وذو خبرة متخصصة في هذا المجال. يهدف التدقيق إلى التحقق من صحة تسجيل المصروفات والإيرادات في الدفاتر المحاسبية، والتأكد من أن الأصول قد تم تقييمها بصورة دقيقة. يمكن أن يُجري التدقيق موظف داخلي في الشركة أو مُراجع خارجي يتم تعيينه خصيصاً لهذه المهمة. في سياق الأعمال التجارية، يسعى التدقيق بشكل أساسي إلى التأكد من أن الشركة تُدير حساباتها وسجلاتها وفقاً لمبادئ المحاسبة المعترف بها، وأن بياناتها المالية تعكس وضعها المالي بدقة وعدالة<sup>3</sup>.

بالإضافة الى أنه علم يتضمن مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي تُستخدم لإجراء فحص نقدي ومنهجي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع. الغرض من هذا الفحص تقديم رأي فني موضوعي حول مدى دقة تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع، سواء كانت ربحاً أو خسارة، وكذلك عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة<sup>4</sup>.

كما يتضح مما سبق أن التدقيق هو علم قائم على مبادئ ومعايير وقواعد متفق عليها بين ممارسي هذه المهنة، وقد سعت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إلى ترسيخها على مدار فترة طويلة.

<sup>1</sup> درويش عمار ، كوديد سفيان ،فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر ، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 13، العدد14 ، 2017 ، ص 92 .

<sup>2</sup> زروقي هشام، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة الجزائر 3 ، 2020/ 2021، ص 3.

<sup>3</sup> زهراء عاطف سواد ، مراجعة الحسابات و الدقيق ،دار الذاكرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2009 ،ص191 .

<sup>4</sup> محمد الفاتح محمد بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى ، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمّان الأردن، 2016، ص 15 .



# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

يتميز التدقيق بوجود طرق وأساليب وإجراءات تنظم عمل المدقق في فحص أنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية. تهدف عملية التدقيق إلى تقييم مدى تعبير القوائم المالية عن نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

يتضح أن مفهوم التدقيق يركز على ثلاثة أبعاد أساسية<sup>1</sup>:

**الفحص:** يتعلق بالقياس الكمي والنقدي للأحداث المالية وغير المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، والتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتبويبها وتحليلها.

**التحقيق:** يهدف إلى إمكانية الحكم على صحة الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وضمان أن المركز المالي يعكس صورة صحيحة في نهاية السنة المالية.

**التقرير:** يتمثل في صياغة استنتاجات عملية الفحص والتحقيق في شكل تقارير مكتوبة، والإفصاح عنها للجهات المعنية سواء داخل المؤسسة أو خارجها، ويُعتبر هذا البُعد المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي.

### الفرع الأول: أهمية التدقيق.

يعتبر التدقيق عملية حيوية في مجال الأعمال والمحاسبة، حيث يلعب دوراً أساسياً في ضمان دقة وموثوقية البيانات المالية المقدمة من قبل الشركات، مما يساعد مختلف الأطراف المعنية على اتخاذ قرارات. كما يلي<sup>2</sup>:

❖ **أهمية التدقيق للمساهمين:** يعتبر المساهمون المستخدمون الرئيسيين للقوائم المالية وتقارير التدقيق، حيث إنهم الملاك الذين يعينون المدققين لمساعدتهم في مراقبة إدارة الشركة كوكيل عنهم. يحتاج

<sup>1</sup> زروقي هشام، مرجع سابق، ص 4 .

<sup>2</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012 - 2013، ص 13، 14 .

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

المساهمون إلى المعلومات التي توفرها القوائم المالية لاتخاذ قرارات مستنيرة، ومن أبرز هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للشركة، مما يؤثر على قيمتها السوقية في البورصة. يعتمد المساهمون على تقرير المدقق كونه متخصصاً ومستقلاً، حيث يقدم لهم معلومات إضافية حول مدى موثوقية القوائم المالية، مما يمكنهم من اتخاذ قرارات مستندة إلى رأيه.

❖ **أهمية التدقيق للمستثمرين المحتملون:** يحتاجون في أسهم الشركة إلى معلومات شاملة حول درجة المخاطرة المرتبطة بالاستثمار، والعائد الحالي والمتوقع للسهم، والأداء المالي ومركز الشركة المالي. تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لهذه المعلومات، لذا فإن تقرير المدقق عن مراجعة هذه القوائم يعزز ثقتهم في المعلومات المقدمة، مما يزيد من اعتمادهم عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار.

❖ **أهمية التدقيق لهيئة سوق المال:** تعتبر هيئة سوق المال في العديد من الدول مستخدماً مهماً لتقارير المدققين، نظراً لدورها الإشرافي والرقابي على سوق الأوراق المالية. وفقاً للقانون، يتعين على الشركات المدرجة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية تقديم صورة من أوراقها المالية مع تقرير المدقق إلى الهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب الهيئة دوراً شبه تشريعي فيما يتعلق بمطالب القياس والإفصاح المحاسبي.

❖ **أهمية التدقيق للمؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتمد البنوك والمؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق الاستثمار، على المعلومات المقدمة في القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرين في أوراقها المالية، وذلك في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار. تستند هذه المؤسسات إلى تقرير المدقق لتحديد مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتختلف درجة الثقة في هذه المعلومات بناءً على سمعة المدقق وحجم مكتبه.

❖ **أهمية التدقيق لاتحادات ونقابات العمال:** تلعب اتحادات ونقابات العمال دوراً مهماً في حماية حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، من خلال التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن الأجور والحوافز. يعتمد المستشار المالي لهذه الاتحادات على معلومات تتعلق بقدرة الشركة على الدفع، والتي ترتبط بالمركز المالي ومؤشرات السيولة والعوائد الحالية والمتوقعة. تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لهذه المعلومات، لذا فإن تقرير المدقق يعزز ثقتهم في تلك المعلومات.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

- ❖ أهمية التدقيق لإدارة الشركة: تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية المعتمدة من قبل المدقق المستقل، حيث يمثل تقريره أداة لإضفاء المصداقية على إفصاح الإدارة للمساهمين. له تأثير ملموس في إثبات كفاءة الإدارة في إدارة أموال الملاك.
- ❖ أهمية التدقيق لجهات الحكومية: تعتمد بعض الجهات الحكومية على القوائم المالية التي تصدرها الشركات لأغراض متعددة، مثل مراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية وفرض الضرائب. لا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال دون معلومات موثوقة ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحصها بدقة وتقديم رأي فني محايد.

## الفرع الثاني: أهداف التدقيق.

وهي تنقسم الى نوعان هما الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة:

1) الأهداف التقليدية : وهي تنقسم بدورها الى نوعان هما أهداف الرئيسية وأهداف الفرعية كما يلي<sup>1</sup> :

### ➤ أهداف الرئيسية:

- التأكد من دقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- تقديم رأي فني محايد يعتمد على أدلة قوية حول مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

### ➤ الأهداف الفرعية:

- الكشف عن الأخطاء أو الغش أو التلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات.
- وضع ضوابط وإجراءات للحد من ارتكاب الأخطاء والغش.
- تمكين الإدارة من الاعتماد على تقرير مدقق الحسابات لرسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية.
- توفير الثقة وطمأننة لمستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من اتخاذ قرارات استثمارية مناسبة.
- إعداد وتقديم التقارير المختلفة وتلبية احتياجات الهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

<sup>1</sup> زهراء عاطف سواد ، مرجع سابق ، ص 20/19 .

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

## (2) الأهداف الحديثة<sup>1</sup>:

- تقديم تقييم موضوعي حول مصداقية القوائم المالية.
- مراجعة الأهداف المحددة والقرارات المتخذة، بالإضافة إلى المعلومات التي استندت إليها تلك القرارات.
- تدقيق الحسابات باستخدام الحاسب الإلكتروني.
- السعي لتحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفعالية في الوصول إلى أهداف المؤسسة .

## المطلب الثالث: أنواع التدقيق.

ينقسم التدقيق إلى عدت أنواع تبعا لعدت اعتبارات وأسس، حيث تساعد هذه التقسيمات في فهم الأنواع المختلفة من التدقيق وأهدافها، يكن استعراض أنواع التدقيق من خلال مختلف تقسيمات التالي:

### (1) من حيث نطاق التدقيق:

#### • تدقيق كامل:

يشير التدقيق الكامل إلى العملية التي تمنح المدقق حرية غير محدودة في نطاق العمل الذي يقوم به، حيث لا تفرض الإدارة أي قيود على مجالات التدقيق. يقوم المدقق في هذا النوع بفحص القيود والمستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية بهدف تقديم رأي فني حول عدالة القوائم المالية.

كان هذا النوع من التدقيق شائعاً في السابق، خاصةً عندما كانت المؤسسات صغيرة الحجم وعملياتها محدودة. كان الهدف من التدقيق في تلك الفترة هو الكشف عن جميع الأخطاء الموجودة في الدفاتر والسجلات المحاسبية. ومع ذلك، ومع زيادة حجم المؤسسات وتوسعها وتكوين شركات الأموال، أصبح من غير المنطقي أن يقوم المدقق بفحص شامل لكل القيود والسجلات والدفاتر المحاسبية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> درويش عمار ، كوديد سفيان، فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب-عين تموشنت ، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 13 ، العدد 14 ، جوان 2017 .

<sup>2</sup> طبشوش سارة، أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة ، جامعة فرحات عباس / سطيف 1 ، 2022-2023 ، ص 12.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

## • تدقيق الجزئي:

يتضمن قيودًا على نطاق عمل المدقق، حيث يقتصر عمله على تدقيق بعض العمليات دون غيرها. وذلك حسب ما حددته الجهة التي تعين المدقق لهذه العمليات، مما يعني أن مسؤولية المدقق تقتصر فقط على المجالات المحددة له. يتطلب وجود اتفاق أو عقد كتابي يوضح حدود التدقيق والأهداف المراد تحقيقها. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المدقق أن يوضح في تقريره تفاصيل الأعمال التي قام بها، لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات<sup>1</sup>.

## (2) من حيث درجة الالتزام:

### • تدقيق الاختياري:

هو ذلك التدقيق الذي يتم بإرادة الملاك أو الإدارة دون إلزام قانوني، مثل ما يحدث في المؤسسات الفردية، وشركات التضامن، وشركات التوصية البسيطة. وفي البداية، كان التدقيق اختياريًا، حيث درجت الشركات على تعيين مدققين لحساباتها، ليصبح ذلك عرفاً سائداً لفترة طويلة. مع ظهور المنشآت الكبيرة، وخاصة الشركات المساهمة، ظهرت الحاجة إلى حماية حقوق حملة الأسهم وغيرهم. نتيجة لذلك، أصدرت التشريعات قوانين تفرض إلزامية التدقيق في بعض أنواع الشركات. كتنشجيع إضافي، صدرت قوانين الضرائب التي تشترط عدم قبول القوائم المالية إلا بعد تدقيقها من قبل مدقق معتمد<sup>2</sup>.

### • تدقيق الإلزامي:

تدقيق الإلزام، المعروف أيضًا بتدقيق الإذعان، هو عملية تهدف إلى التحقق من مدى التزام الإدارات والأقسام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها أثناء أداء مهامها. يسعى هذا النوع من التدقيق إلى

<sup>1</sup> بودونت أسماء ، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ، جامعة محمد خيضر -بسكرة- 2015-2016 ، ص 14 .

<sup>2</sup> سامي محمد الوقاد ، ولي محمد وديان، تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي ، عمان الأردن ، 2010، ص 40 .

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

تحقيق الأهداف المحددة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية، بالإضافة إلى الكشف عن نواحي القصور والأخطاء. كما يهدف إلى معالجة هذه الأخطاء وتجنب تكرارها في المستقبل<sup>1</sup>.

## 3) من حيث القائمين بعملية التدقيق:

### • تدقيق داخلي:

يتم هذا النوع من التدقيق بواسطة فرد من داخل المؤسسة. يتضمن فحص السجلات والدفاتر لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية أثناء عملية التسجيل. يعتبر التدقيق الداخلي أداة رقابية هامة للإدارة، حيث يتم تنفيذه من قبل موظف يخضع لسلطتها<sup>2</sup>.

### • تدقيق خارجي:

يتم هذا التدقيق من قبل طرف خارجي مستقل عن إدارة المنشأة تقوم الإدارة بتعيينه لإجراء عملية التدقيق، وإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وإصدار تقريره النهائي عن هذه العملية، وقد سبق تناول هذا المفهوم بشيء من التفصيل<sup>3</sup>.

## 4) الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

### • تدقيق نهائي :

عملية يقوم خلالها المدقق بفحص الحسابات بعد إغلاق الدفاتر المحاسبية والانتهاء من إعداد القوائم المالية الختامية. هذا النوع من تدقيق يُعد مناسباً للمشروعات الصغيرة التي تتميز بعمليات محدودة، مما يتيح للمدقق إنجازها خلال فترة زمنية قصيرة. ومع ذلك، يعاني التدقيق النهائية من بعض السلبيات، أبرزها ضيق الوقت المتاح بين نهاية السنة المالية وتقديم التقارير المالية وتقرير المدقق النهائي. كما أن هذا النوع من تدقيق لا

<sup>1</sup> طيشوش سارة ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

<sup>2</sup> بودونت أسماء ، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ، جامعة محمد خيضر -بسكرة-

2016/ 2015 ص 15.

<sup>3</sup> <https://www.daftra.com/hub/%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%82-%D8%A7%D9%84%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%A7%D8%AA>

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

يسمح بالكشف المبكر عن الأخطاء المتراكمة، مما قد يمنع إمكانية تصحيحها. إضافة إلى ذلك، فإن ضغوط العمل تزداد على المدقق وفريقه مع اقتراب نهاية السنة المالية<sup>1</sup>.

## • تدقيق مستمر:

في هذا النوع من التدقيق، يقوم المدقق بإجراء عمليات تدقيق على مدار السنة من خلال زيارات مستمرة ومتعددة للمنشأة، حيث يتم تدقيق الحسابات الختامية وكشف الميزانية في نهاية الفترة المالية. يُعتبر هذا النوع مناسباً للمشروعات الكبيرة لعدة أسباب، منها توفر وقت كافٍ للمدقق للتعرف على مجريات الأمور، واكتشاف الأخطاء والغش بسرعة، مما يتيح له القيام بفحص ودراسة متأنية. كما أن الزيارات المتكررة تقلل من فرص التلاعب في الدفاتر وتساهم في انتظام العمل في السجلات وإنجاز المهام دون تأخير.

ومع ذلك، هناك بعض السلبيات التي قد تظهر أثناء تطبيق هذا النوع من التدقيق. فقد يحدث أن يقوم بعض موظفي المنشأة بتغيير الأرقام أو حذفها بعد تدقيقها، سواء بحسن نية أو بسوء نية، مما يستدعي من المدقق استخدام رموز أو علامات على الأرصدة المدققة. بالإضافة إلى ذلك، قد تنشأ علاقة بين المدقق والموظفين نتيجة الزيارات المتكررة، مما قد يجرح المدقق عند اكتشاف أخطاء أو غش. كما أن الزيارات المتعددة قد تؤدي إلى إرباك موظفي الحسابات، لكن يمكن التغلب على ذلك باختيار أوقات مناسبة للزيارة. علاوة على ذلك، قد تتحول عملية التدقيق إلى روتين آلي، ويمكن للمدقق تجاوز ذلك بإدخال تعديلات مرنة في برنامج التدقيق. أخيراً، قد يسهو المدقق عن إنجاز بعض الأعمال المفتوحة، مما يتطلب الرجوع إلى دفتر الملاحظات وبرنامج التدقيق لتحديد المراحل المنجزة<sup>2</sup>.

## (5) التدقيق من حيث درجة الشمول:

## • تدقيق الشامل:

<sup>1</sup> شريف عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف، 2011/2012، ص 27.

<sup>2</sup> الدكتور عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت 2011، ص 16.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

التدقيق عملية يقوم بها محافظ الحسابات بهدف التدقيق الشامل لكافة الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات. يتضمن ذلك فحصًا دقيقًا لكل بند من بنود التدقيق للتأكد من تسجيل جميع العمليات بشكل منتظم وصحيح، بالإضافة إلى التحقق من خلوها من أي أخطاء أو تلاعب أو تزوير<sup>1</sup>.

## • تدقيق الاختباري:

هو تدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يُحتم القيام بها، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات التدقيق الخارجي في التدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم للجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب<sup>2</sup>.

## المبحث الثاني: التدقيق الداخلي.

### المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي.

#### الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي.

هو أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة للتحقق من توافق السياسات والإجراءات مع المخطط لها. كما يهدف إلى التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> بولحيال ، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم ، جامعة محمد خيضر - بسكرة- ، 2018- 2017 ، ص 16 .

<sup>2</sup> مختار رحمانى حكيمه، محاضرات في مقياس المراجعة المالية ، مطبوعة مقدمة لطلبة ليسانس السنة الثالثة تخصص محاسبة ومالية ، 2019/ 2020 ص 12 .

<sup>3</sup> طيشوش سارة ، مرجع سبق ذكره، ص 35 .



# الفصل الأول: التأسيس النظري للتدقيق المحاسبي

وعرف على أنه "عملية مستمرة للتحقق من العمليات والقيود، تُنفذ أحياناً بواسطة مجموعة من الموظفين، بهدف حماية الأصول ودعم الإدارة العليا في تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة الإنتاجية. كما تسعى إلى قياس فعالية النظام المحاسبي ووسائل المراقبة الأخرى"<sup>1</sup>.

عرف أيضًا بأنه جهاز تقويمي مستقل ضمن هيكل الوحدة الاقتصادية، ويُعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة التي تنشئها الإدارة لتقديم خدماتها وضمان تطبيق وسائل الضبط بشكل كافٍ. يتم ذلك من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات التي تهدف إلى تحسين العمليات والقيود بشكل مستمر، مما يضمن دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، ويؤكد حماية أصول الوحدة الاقتصادية، بالإضافة إلى التحقق من التزام الموظفين بالسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المحددة لهم<sup>2</sup>.

و في 1999 عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي Institute of Internal Auditors (IIA) التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل وموضوعي استشاري، يتم تنفيذه في المؤسسات بهدف مراقبة وتحسين العمليات المحاسبية، من أجل إضافة قيمة مضافة. كما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع منهجية منظمة ومنضبطة لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات الإدارة<sup>3</sup>.

وقد عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين (IFACI) التدقيق الداخلي على أنه: فحص دوري للوسائل المتاحة للإدارة العليا بهدف مراقبة وتسيير المؤسسة. ويعد هذا النشاط مسؤولية قسم تابع للإدارة، مستقل عن الأقسام الأخرى. الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في هذا النشاط الدوري تتمثل في التأكد من أن الإجراءات المتبعة توفر الضمانات الكافية، أي التأكد من صحة المعلومات، وفعالية العمليات، وتنظيمات سليمة، وهياكل واضحة ومناسبة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> زاهر عاطف سواد ، مرجع سبق ذكره ، ص 86 .

<sup>2</sup> محمد زامل فليح الساعدي ، حكيم حمود فليح الساعدي ، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية ، الطبعة الأولى دار النشر Ishtar Academy Group IAG ، بغداد ، 2019 ، ص 15 .

<sup>3</sup> زروقي هشام ، مرجع سبق ذكره ، ص 11 .

<sup>4</sup> Institut français de l'audit et contrôle interne, les outils de l'audit interne, groupe Eyrolles, paris, France, 2013, P

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة وموضوعية تهدف إلى تقديم خدمات استشارية وتقييمية للمؤسسة من خلال فحص وتحليل العمليات والأنظمة والإجراءات المتبعة فيها. يهدف التدقيق الداخلي إلى تحسين فعالية العمليات والرقابة الداخلية من خلال تقييم مدى توافق الأنظمة مع السياسات والمعايير المعتمدة، وكشف المخاطر المحتملة، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد. ويعمل المدقق الداخلي على تقديم التوصيات اللازمة لتعزيز الأداء المؤسسي وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

## الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي.

تتمثل أهمية التدقيق الداخلي فيما يلي<sup>1</sup>:

- **ضمان استمرارية المهام المؤسسية:** يساهم التدقيق الداخلي في استدامة العمليات الداخلية وضمان سيرورة المهام اليومية داخل المؤسسة.
- **تعزيز الكفاءة والفعالية:** يقوم مدققو التدقيق الداخلي بتنفيذ الأنشطة بكفاءة وموضوعية، مما يرفع من مستوى الأداء العام.
- **تحسين العلاقات مع المساهمين وأصحاب المصالح:** يلعب التدقيق الداخلي دوراً حيوياً في تعزيز الثقة بين المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- **إدارة المخاطر:** يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تجنب التحديات والمخاطر التي تواجهها ضمن بيئة العمل.
- **تحسين الأداء الإداري:** يدعم التدقيق الداخلي الإدارة في مختلف مستوياتها لتحقيق أعلى مستويات الكفاءة.
- **الإدارة الجيدة للممتلكات العامة:** يساهم التدقيق الداخلي في ضمان الاستخدام الأمثل لممتلكات المؤسسة والحفاظ عليها.

<sup>1</sup> ابن لدعم محمد، سعيداني محمد، النمشة ياسين دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية، المجلد 01، العدد 04، الجزائر، 2017، ص 34.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

## المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي ومهامه.

### الفرع الأول: مهام المدقق الداخلي .

يعتبر المدقق الداخلي مسؤولاً عن تنفيذ مهمات التدقيق الداخلي طبقاً لبرنامج التدقيق الذي وضعه ، ومن مهام<sup>1</sup> :

- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع لعملية التدقيق، لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات عملية التدقيق.
- وضع خطة شاملة النطاق والأسلوب وتحديد الفترة اللازمة لأداء المهمة.
- مراجعة المستندات والقيود والسجلات والوثائق المختلفة اللازمة للقيام بعملية التدقيق كما هو مخطط لها.
- اكتشاف الأخطاء الموجودة بكل أشكالها.
- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- تسجيل جميع الملاحظات والنتائج والاستنتاجات حول عملية التدقيق لإعداد التقرير حول النشاط الخاضع لعملية التدقيق الداخلي.
- الاحتفاظ بملف أوراق التدقيق الداخلي وتوثيقه حسب احتياجات الإدارة.
- التنسيق مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.
- تدقيق النظام المحاسبي ونطاق الرقابة الداخلية والإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأن المدققين الداخليين.
- تدقيق النظم الموضوعية للتأكد من الالتزام بالسياسات المخططة والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الورق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006، ص 268.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول وفحص المعلومات المالية والإدارية.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط.
- فحص الكفاءة الاقتصادية والإدارية.

## الفرع الثاني: صلاحيات المدقق الداخلي.

حتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق هدفه بكفاءة وفعالية فإنه لابد من أن يكون مدير ومدقق إدارة التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها<sup>1</sup>:

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
- تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق الداخلي.
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم.
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذ لزم الأمر.

## الفرع الثالث: شروط ممارسة المهنة.

شروط ممارسة المهنة<sup>2</sup>:

يجب على المدقق الداخلي عند مزاولته لمهنة التدقيق الداخلي أن يلتزم بمجموعة من المسؤوليات وقواعد السلوك المهنية، حتى يتمكن من ممارسة مهنته بطريقة صحيحة ومناسبة وصادقة.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2009\_2010، ص 50.

<sup>2</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الرابطة للنشر، 2009، ص 94\_95.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

كما تعرف أخلاقيات المهنة على أنها مجموعة من القواعد والأصول متعارف عليها عند أصحاب مهنة واحدة بحيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة وشرفها

الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي<sup>1</sup>: "دليل أخلاقيات" في جوان 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي تضمن ذلك الأخير أربعة مبادئ أخلاقية و إثني عشر قاعدة سلوكية قسمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين هما:

- ✓ المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- ✓ قواعد السلوك والتي تصف لنا معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين وتساعد في تفسير مبادئ التطبيق.

## الفرع الرابع: أهداف التدقيق الداخلي.

وفقاً لمفهوم التدقيق الداخلي، تتمثل أهدافه الرئيسية في ثلاث نقاط أساسية<sup>2</sup>:

- إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تقديم الدعم اللازم لتعزيز أدائها ورفع كفاءتها.
- تحسين العمليات الداخلية عبر تحليل الأنظمة الحالية وتقديم توصيات لمعالجة أي انحرافات.
- مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من خلال تقييم شامل وموضوعي لأنشطة المؤسسة .

توجد أسباب أخرى زادت من أهمية التدقيق الداخلي، تتمثل في<sup>3</sup> :

- يساعد التدقيق الداخلي في تسليط الضوء على كيفية إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المنشأة، مما يجعله أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا في مواجهة الظروف الاقتصادية الصعبة والمعقدة.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعه، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص 55، 53.

<sup>2</sup> زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017، ص 24 .

<sup>3</sup> فريدة أمزال، التدقيق الداخلي كأداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه العلوم الثالث، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2023-2022، ص 6 .

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

- مع تزايد حجم المؤسسات وتنوع منتجاتها وانتشارها جغرافيًا، تزداد حاجة العملاء إلى بيانات آمنة وموثوقة. لا تسمح مصالحهم بالانتظار حتى يتم تدقيق القيود من قبل المدقق الخارجي، مما يستدعي الحاجة إلى التدقيق الداخلي لضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية بشكل فوري.
  - يعتمد اختيار حجم العينة في التدقيق الخارجي غالبًا على كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. ومن العناصر الأساسية لتعزيز تنظيم الرقابة الداخلية هو وجود مدقق داخلي.
  - تزداد الحاجة إلى بيانات موثوقة عند استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية، خاصة تلك المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة. وغالبًا ما تحصل الإدارة العليا على المعلومات من مصدريين.
- ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى نوعين رئيسيين<sup>1</sup> :

- (1) أهداف الحماية: تتضمن فحص ومطابقة الأداء الفعلي مع المعايير المحددة مسبقًا.
- (2) أهداف البناء (التطوير): تتمثل في تقديم التدقيق الداخلي كأداة رقابية وإرشادية من خلال اقتراح خطوات تصحيحية ونصائح للإدارة للمساعدة في اتخاذ قرارات فعالة وسليمة.

## المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الداخلي فيما يتعلق بنظام

### الرقابة الداخلية.

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة أو الشركة في نشاطها، فهي أداة لخدمة الإدارة وتقييم مدى فعالية أدائها واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

<sup>1</sup> عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه  
الطور الثالث ، جامعة أحمد دراية - أدرار -، 2017- 2018 ، ص 123 .

# الفصل الأول: التأسيس النظري للتدقيق المحاسبي

عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية والإجراءات و التسجيلات التي تهدف إلى المحافظة على موجودات المؤسسة والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية ،وبالتالي الحصول على بيانات مالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: مسؤوليات المدقق الداخلي فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

تتضمن مجموعة من المهام الأساسية التي تهدف إلى تعزيز فعالية النظام وتحسين أدائه. تتمثل أهم هذه المسؤوليات في<sup>2</sup>:

- تطوير الأهداف العامة: تحديد أهداف واضحة ومحددة لأي مهمة تدقيق يتم تنفيذها.
- تجميع الأدلة الملائمة: اعتماد منظومة متكاملة من إجراءات التدقيق، واختيار وتجميع أدلة التدقيق باستخدام الأساليب الإحصائية وغير الإحصائية.
- رفع التقارير: تقديم نتائج التدقيق بصور مختلفة ولفئات متعددة بما يتناسب مع الجهة المستفيدة.

لتحقيق هذه المسؤوليات بكفاءة، يجب أن يمتلك المدقق الداخلي المهارات التالية:

- التفكير الانتقادي والتحليلي لاتخاذ قرارات مستنيرة.
- لفهم العميق لأي عملية تدقيق، سواء كانت متعلقة بالشركة أو الأفراد أو النظام.
- لمام شامل بالمبادئ والمفاهيم الحديثة للرقابة الداخلية.
- الالتزام بمعايير الأخلاقيات المهنية والسلوك المهني.
- التواصل الفعال مع تكنولوجيا التدقيق وتوظيفها في إعداد التقارير المتنوعة.

تلعب هذه المهارات دوراً محورياً في تمكين المدقق الداخلي من تنفيذ مهامه بفاعلية وتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> هادي التميمي "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية" دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2006، ص81.

<sup>2</sup> إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير الجامعة الإسلامية - غزة 2012 ص 16.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

## المبحث الثالث: التدقيق الخارجي.

### المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الخارجي.

#### الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.

عرفت مجموعة المحاسبة الأمريكية في عام 1972 التدقيق بأنه "عملية منظمة تهدف إلى الحصول على أدلة إثبات تتعلق بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى توافق هذه النتائج مع المعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"<sup>1</sup>.

هو نوع من أنواع التدقيق غرضه الرئيسي الوصول إلى تقرير حول عدالة تمثيل الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي، وعدالة تمثيل الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن فترة مالية معينة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع، يطلق على هذا النوع أحيانا بالمدقق المستقل<sup>2</sup>.

يعرف التدقيق الخارجي بأنه: "وظيفة مستقلة عن المؤسسة تهدف إلى التأكد من صحة ودقة الحسابات والبيانات الواردة في القوائم المالية"<sup>3</sup>.

عرف التدقيق الخارجي أيضاً بأنه: "التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارجي عن المؤسسة بهدف فحص البيانات والسجلات المحاسبية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي مهني حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، مما يمنحها المصادقية اللازمة لتتال قبول ورضا مستخدمي هذه المعلومات"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> برياطي حسين ، غالم نادية ، تدلاوتي يامنة ، واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ، مجلة اقتصادية شمال إفريقيا ، المجلد 20 ، العدد 35 ، 2024 ، ص 367 .

<sup>2</sup> بن عمارة كهيبة ، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، 2012/2013 ، ص 64 .

<sup>3</sup> Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, France, 7 e édition, 2010 , P

80.

<sup>4</sup> طبشوش سارة ، مرجع سبق ذكره ، ص 17 .



# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

عرفه Aras التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة ينفذها مدقق حسابات مختص ومستقل بهدف التحقق من المعلومات والادعاءات المتعلقة بالأنشطة والأحداث المالية. تتضمن العملية التوفيق بين النتائج الاقتصادية والمعايير المحاسبية المعتمدة من خلال جمع وتقييم أدلة التدقيق المختلفة مثل البيانات والتصديقات والملاحظات والاستفسارات. وفي النهاية، يتم تقديم تقرير عن نتائج هذه العملية للأطراف المعنية لاستخدامه في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>

الغرض من التدقيق الخارجي هو توفير تأكيد للمستثمرين والمقرضين وأصحاب المصلحة الآخرين بأن البيانات المالية للشركة تعكس نتائجها بشكل صحيح وعادل من الناحية الجوهرية. يتم تنفيذ التدقيق الخارجي من قبل طرف ثالث مستقل لا تربطه علاقة مباشرة بالشركة، مثل مصلحة الضرائب أو محاسب مستقل، وتُنظم عمليات التدقيق وفقاً للمعايير المعتمدة للمراجعة<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي.

تكمن في دوره الحاسم في دعم مختلف الأطراف المرتبطة بنشاط الشركة. أولاً، يساهم التدقيق في الكشف المبكر عن الأخطاء والاحتيال، إذ تترك الزيارات المفاجئة للعمل تأثيراً نفسياً يقلل من احتمال تورط الموظفين في أي أعمال احتيالية مستقبلية، مما يحقق فائدة مباشرة لأصحاب الشركة. ثانياً، يساعد التدقيق الخارجي في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، مما يُمكن الإدارة من اتخاذ قرارات سليمة لتحسين أدائها. كما يلعب التدقيق دوراً هاماً في تسهيل تقدير قيمة الشركة في حال رغبة أصحابها في البيع، حيث يمنح الشاري الثقة بناءً على نتائج الأعمال المدققة. علاوة على ذلك، يساهم التدقيق في تسهيل عمل جباية الضرائب من خلال تقديم القوائم المالية المصادق عليها، مما يضمن الربط الدقيق بين الضريبة ونتائج الأعمال.

<sup>1</sup> كامل ممدوح، كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية

المساهمة العامة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2022، ص 11

<sup>2</sup> عبد الله زكي، محمد الشمائله، أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة المجلة العربية للعلم العلمي،

الإصدار الخامس، العدد خمسون، 2022، ص 472.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

بالإضافة إلى ذلك، يستفيد من التدقيق أجهزة الحكومة والدولة المختصة بالتخطيط والرقابة، حيث يعزز إشرافها على الشركات. أخيراً، يقدم التدقيق الخارجي فوائد لفئات متنوعة من الشركات والجمهور، خاصةً فيما يتعلق بتقارير المدقق المعتمد للقوائم المالية للشركات المساهمة. بهذه الطريقة، يدعم التدقيق الخارجي الشفافية، الثقة، وتحقيق الكفاءة في مختلف المستويات<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي ومهامه.

الفرع الأول: مهام ممارسو مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

أولاً: تعرف محافظ الحسابات:

حسب المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عرف محافظ الحسابات على أنه : "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>2</sup>.

أ- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

حددت المادة 08 من القانون 01\_10 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهي كالاتي<sup>3</sup>:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزاً على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية.

<sup>1</sup> كامل ممدوح كامل التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>2</sup> جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 01-10 المؤرخ في 2010/07/29، المادة 22، العدد 42، ص 7.

<sup>3</sup> جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة رقم 08 من القانون 01\_10، العدد 42، ص 5.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

▪ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية.

▪ أن يكون مسجل في الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

▪ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

## ب- شروط تعيين محافظ الحسابات:

حسب المادة 26 والمادة 27 من القانون 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، كما تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث سنوات (03)، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين مالييتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات<sup>1</sup>.

## ت- حقوق محافظ الحسابات وواجبات مدقق الخارجي:

### 1. حقوق محافظ الحسابات:

لمحافظ الحسابات حقوق مختلفة تتمثل فيما يلي :

✓ حق التقصي عن البيانات والإيضاحات: لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات وإيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة أو المؤسسة و أعوانها يراها ضرورية لأداء مهمته<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادتين 26 و 27 من القانون 10-01، المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، ص 7.

<sup>2</sup> تمار خديجة ، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع دول المغاربية ،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ،جامعة مستغانم ،ديسمبر 2017، العدد 8، ص 12.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

✓ حق الاطلاع: لمحافظ الحسابات الحق في الاطلاع على سجلات ووثائق ودفاتر المؤسسة أو الشركة دون إخطار مسبق في حالة ما إذا كانت لديه شكوك فيما يخص التلاعب أو الغش، أما في حالة عدم ثبوت شكوك فإنه يقوم بإبلاغ مسبقا لكي لا يعطل الشركة أو المؤسسة عن أعمالها وليتمكن الموظفون من تجهيز كافة الدفاتر والسجلات اللازمة لعملية التدقيق والفحص، وفي حالة إخفاء الأوراق والتماطل في تجهيز الدفاتر، يحق له في هذه الحالة رفع تقرير إلى مجلس الإدارة.<sup>1</sup>

✓ الحق في الأتعاب: لا يحق لمحافظ الحسابات تلقي أي أجر أو امتياز مهما كان شكله باستثناء الأتعاب المنفقة في إطار مهمته. نصت عليها المادة 37 من القانون 10\_01 بأن الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات هي التي تحدد لنا أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.<sup>2</sup>

✓ حق الاستعانة بالمساعدين: لكون العمل الرقابي معقد ويحتاج إلى تدقيق وبالرجوع إلى ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقه ونظرا للأهمية البالغة للمهنة، يتم الرجوع أو اللجوء إلى الخبراء والمهنيين المختصين لتقديم يد المساعدة بشرط التصرف باسمه وتحت مسؤوليته.<sup>3</sup>

**2. واجبات محافظ الحسابات:**

من أهم الواجبات التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات على أكمل وجه هي<sup>4</sup>:

- ✓ الإلزام بالسر المهني وتحمل المسؤولية الجزائية عن أحداث ضرر في مخالفة أحكام القانون.
- ✓ الالتزام بأخلاق المهنة تجاه عاملين ومساعدين في حدود العقد.
- ✓ الالتزام بإعداد تقارير حسب طبيعة وعملية التدقيق والمراجعة.

<sup>1</sup> إيهاب نظمي، هاني العزيز " تدقيق الحسابات - الإطار النظري " دار وائل للنشر، طبعة أولى، الأردن، 2012، ص 65.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 37 من القانون 10\_01 المؤرخ في 28 رجب عام 1431هـ الموافق ل 11 يوليو سنة 2010 م، العدد 42، ص 08.

<sup>3</sup> محمد الهادي ضيف الله، أحمد صلاح سباع، مقال حول دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية، دراسة حالة، معهد العلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوشكريسي، تسمسليت، الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، عدد ثالث، مارس 2018، ص 324.

<sup>4</sup> محمد أمين لونيصة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، شهادة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016-2017، ص 89.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

✓ الالتزام بالنصوص والتشريعات القانونية في المطالبة بحقوقه.

✓ الالتزام بمعايير المهنة لأنه هو المسؤول عن كشف الأخطاء المهنية.

ثانيا: تعريف الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد.

(أ) **تعريف الخبير المحاسبي** : يعد خبيرا محاسبا ،في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة

عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات<sup>1</sup>.

(ب) **تعريف المحاسب المعتمد** : يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون ،المهني الذي

يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات

وحسابات التجار الشركات و الهيئات التي تطلب خدماته<sup>2</sup>

ثالثا: مهام محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد.

1. مهام محافظ الحسابات:

تنقسم مهام والوظائف محافظ الحسابات الى مهام العادية ومهام الخاصة حسب المواد 23 و 24 و 25 من القانون 01\_10 كما يلي:

أ- **المهام العادية**<sup>3</sup> :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات أو الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 41، العدد 42، ص 08.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 18 ،العدد 42 ،ص 06.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخة في 11 جويلية 2010، العدد 42، ص 7.

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها.
  - ب-المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام العامة يقوم محافظ الحسابات بالقيام بما يلي<sup>1</sup>:
    - إعلام وإخبار المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه.
    - يفحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ويراقب مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها.
    - يصادق على صحة و انتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة على أساس الوثائق الصحيحة على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظ الحسابات<sup>2</sup>.
  - ✚ يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد تقارير وهي<sup>3</sup>:
    - ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
    - ✓ تقري خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
    - ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات.
    - ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
    - ✓ تقرير خاص حول نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
    - ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
    - ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة والمدمجة عند الاقتضاء.
    - ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
2. مهام الخبير المحاسبي:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 24 من القانون 10-01 المؤرخة في 11 جويلية 2010،العدد42،ص7.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخة في 11 جويلية 2010،العدد42،ص7.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، نفس المرجع السابق ،ص7.

# الفصل الأول: التأسيس النظري للتدقيق المحاسبي

تتمثل مهام الخبير المحاسب حسب المادة 18 و19 من القانون 10\_01 فيما يلي<sup>1</sup>:

- تدقيق المالي والمحاسبي للشركات ومؤسسات والهيئات.
- القيام بمسك ومركزة محاسبة المؤسسات.
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهنته.
- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة.
- كما يعد الخبير المحاسب مؤهلاً للقيام بمهام محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) لدى الشركات والمؤسسات والهيئات المعنية بالتدقيق القانوني، وتعتبر مهنة الخبير المحاسبي مهمة ظرفية.

## 3. مهام المحاسب المعتمد:

يمارس المحاسب المعتمد المهام التالية<sup>2</sup>:

- يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأدوات المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية وتطور عناصر الممتلكات التاجر أو الهيئة أو المؤسسة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.
- يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائي والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

## الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي.

يهدف التدقيق الخارجي إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادتين 18 و 19 من القانون 10-01، العدد 42، ص 06.

<sup>2</sup> جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 43 من القانون 10-01، العدد 42، ص 08.

<sup>3</sup> هبه جمال المكارى ، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، مشروع مقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ،المعهد العالي لإدارة الأعمال (HIBA) سوريا ، 2020 - 2021 ، ص 30 .

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

- **الوجود والتحقق:** التأكد من وجود الأصول والخصوم الموضحة في القوائم المالية من خلال إجراء جرد فعلي للمخزونات.
- **الملكية والمديونية:** التحقق من ملكية الأصول من قبل المؤسسة والتأكد من أن الخصوم تمثل التزامات حقيقية على المؤسسة.
- **الشمولية أو الكمال:** ضمان أن المعلومات المحاسبية شاملة ودقيقة، وتعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة.
- **التقييم والتخصيص:** تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية وتخصيصها في الحسابات المناسبة، لضمان الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- **العرض والإفصاح:** التأكد من أن المعلومات المحاسبية المعلنة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة وأنها تمت وفقاً للمعايير المهنية المعتمدة.
- **إبداء رأي فني:** تقديم رأي محايد حول دقة المعلومات المحاسبية بعد فحص جميع العناصر مثل الإجراءات المتبعة، الأصول، الخصوم، الأخطاء، والغش، بالإضافة إلى تقييم الأداء والأهداف والخطط داخل المؤسسة.

## المطلب الثالث: خصائص التدقيق الخارجي وأنواعه في الجزائر.

### الفرع الأول: خصائص التدقيق الخارجي.

يمكن تحديد الخصائص التالية للتدقيق الخارجي<sup>1</sup> :

#### ❖ التدقيق الخارجي عمل هادف:

تُستخدم القوائم المالية المقدمة من إدارة الوحدة الاقتصادية من قبل أطراف خارجية لتقييم أدائها. في هذه الحالة، قد يؤدي تعارض المصالح إلى تقديم الإدارة معلومات مضللة وغير دقيقة، بهدف إظهار الشركة بصورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية والإنتاجية. لذلك، يحتاج الأطراف المعنيون، وخاصة

<sup>1</sup> بن عمارة كهيبة ، مرجع سبق ذكره، ص ص 65 67 .



# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

المساهمون، إلى المدقق الخارجي من خبير متخصص ومؤهل مهنيًا ومحايد، لإبداء رأيه حول مدى صدق القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج نشاط الوحدة الاقتصادية. وهذا الحق أصبح مكفولاً بموجب القانون.

يعتمد المدقق الخارجي عند إبداء رأيه على التحقق من التزام الإدارة، بشكل عام، ومعدي التقارير، بشكل خاص، بالمعايير التي تحكم سلوكهم. على الرغم من أن هذه المعايير يمكن أن تأخذ أشكالاً متعددة مثل القوانين والقواعد، إلا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي المعايير التي يجب على المدقق التحقق من التزام معدي التقارير بها. وبالتالي، يسترشد المراجع بنفس المعايير التي يستخدمها المحاسبون عند إعداد القوائم المالية.

## ❖ التدقيق الخارجي عمل منظم:

يتم التدقيق وفق إطار متكامل ومنظم من خطوات منطقية مترابطة. يمر المدقق الخارجي بمجموعة من المراحل عند تنفيذ مهمته، وسيتم تناول هذه المراحل بالتفصيل في المبحث الثاني.

## ❖ التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل:

يتطلب التدقيق أن يكون المدقق مؤهلاً علمياً ومدرّباً مهنيًا. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون المدقق الخارجي مستقلاً عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، ويعمل دون الخضوع لضغوط من الآخرين. في هذا السياق، لا يتبنى المدقق وجهة نظر العميل، بل يعمل كوكيل عن الملاك. تتبع حاجة استقلال المدقق الخارجي من مسؤوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية، حيث يجب عليه إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وسلامة هذه القوائم. يعتمد المستخدمون على التدقيق الخارجي المستقل للتحقق من صحة وسلامة القوائم المالية، لذا إذا لم يكن المدقق مستقلاً، فإن صدق القوائم سيكون محل تساؤل، مما يشير الشك لدى المستخدمين ويجعلهم غير قادرين على الاعتماد على رأي المدقق.

## ❖ التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل:

# الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق المحاسبي

يمثل تدقيق الحسابات المراسل، بينما يمثل التقرير الذي يعده في نهاية عملية التدقيق قناة الاتصال. تتجلى الرسالة في الرأي المهني الذي يبدیه مدقق الحسابات في تقريره، والذي يحمل معلومات جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويمكن أن يستفيد منها مستخدمو التقرير من الأطراف الخارجية.

## الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي في الجزائر.

ينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى ثلاثة أنواع رئيسية<sup>1</sup> :

1. التدقيق القانوني (Audit légal) : يتم فرضه بموجب القانون ويشمل المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات. (Commissaire aux comptes)
2. التدقيق التعاقدی الاختياري (Audit contractuel) : يتم تنفيذه من قبل محترف بناءً على طلب أحد الأطراف، سواء كانت داخلية أو خارجية، وتتسم هذه النوعية بإمكانية التجديد سنوياً.
3. الخبرة القضائية (Expertise judiciaire): تُجرى من قبل محترف خارجي بناءً على طلب المحكمة.

<sup>1</sup> نفاذ نورالهدى ، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، جامعة حسية بن بوعلي الشلف ، 2022/2023 ، ص 98 .

# الفصل الأول: التأسيس النظري للتدقيق المحاسبي

## خلاصة الفصل:

على ضوء ما تقدم في الفصل الأول تم الوقوف على جملة من النقاط واستنتاجات فتطور التدقيق المحاسبي كان نتيجة لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية و التغيرات التي حصلت للشركات جراء انفصال الملكية عن التسيير ( انفصال بين الملاك والإدارة ) الأمر الذي أدى إلى الاستعانة بطرف خارجي مستقل يبدى برأى فني محايد موضوعي وذلك من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إيذاء براهيه حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها لأنها تعكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية ،ومنه يبدأ عمل مدقق الحسابات باتباع عدة اجراءات ليساهم في تأكيد موثوقيتها ومصداقيتها.

الفصل الثاني:  
الإطار المفاهيم  
للمؤسسة  
الاقتصادية وتدقيق  
أصولها

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### تمهيد :

تشغل المؤسسة الاقتصادية ولا تزال حيزا واسعا معتبرا في كتابات وأعمال الاقتصاديين باعتبارها النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع ككل ولكي تتمكن المؤسسة الاقتصادية من تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، فإنها تعتمد على مجموعة من الأصول وهذه الأصول تمثل الموارد التي تمتلكها المؤسسة وتستخدمها في مزاولة نشاطها، ولحماية هذه الأصول تطرقنا في بحثنا إلى تدقيق أصول المؤسسة الاقتصادية بما فيها الأصول المتداولة والأصول الثابتة (أصول غير متداولة)، هذا ما تناولناه في هذا الفصل.

وانطلاقا مما سبق يمكننا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: أصول المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثالث: تدقيق أصول المؤسسة الاقتصادية

## المبحث الأول: مفهوم المؤسسة الاقتصادية

### المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة الاقتصادية

#### الفرع الأول: نشأة المؤسسة الاقتصادية.

عرفت المؤسسة تطورات وتغيرات مرتبطة بالتطورات التي شهدتها الساحة الاقتصادية والاجتماعية عبر العصور وهذا نتيجة لتطورات العلمية والتكنولوجية التي كانت في القرن العشرين، قبل وأثناء قيام الثورة الصناعية في أوروبا.

إن المؤسسات الاقتصادية لم تظهر فجأة إنما كانت وليدة لمختلف التطورات التي شهدتها النظم الاقتصادية والاجتماعية والحضارات البشرية.

أولا : قبل الثورة الصناعية<sup>1</sup> .

#### 1. مرحلة الإنتاج الأسري البسيط:

تميزت هذه المرحلة بالركود والاكتفاء بالزراعة والنشاط الفلاحي واستخدام المعدات والآلات البسيطة التي كانت تنتجها كبار الأسر، كما سادت المقايضة كوسيلة للمبادلات ومن أهم الحرف السائدة التي كانت في تلك الفترة نجد النجارة، الحدادة والدباغة ومع مرور الوقت ازداد عدد السكان وتجمع مختلف الأسر حول أراضي أدى إلى تكون المدن والتجمعات الحضرية.

<sup>1</sup> حسن الساعاتي، علم الاجتماع الصناعي، دار النهضة العربية، الطبعة الثالثة، 1980، صص 168-169.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### 2. مرحلة الوحدات الحرفية :

بعدما تكونت التجمعات الحضرية وأصبحت الظروف مماثلة وارتفع الطلب على المنتجات الحرفية أدى إلى ظهور النشاطات الحرفية والورشات الخاصة بالإنتاج.

### 3. مرحلة النظام المنزلي للحرف:

تمثلت هذه المرحلة في الانتقال من النظام الحرفي الجماعي إلى نظام الإنتاج الرأسمالي أدى إلى ظهور طبقة التجار الرأسماليين مما جعل الوحدات مرغمة ومجبرة على التعامل مع هؤلاء التجار.

ثانيا: بعد الحرب العالمية:

### 1. مرحلة ظهور المانيفا كتورة :

تمثلت هذه المرحلة في ظهور المصانع التي تعتمد بدورها على النشاط اليدوي ،وتخضع للتنظيم ،مما يجعل لصاحب المصنع السلطة وكذلك التحكم في الإنتاج والتوزيع ومنه بعض الأمثلة عن المانيفاكتورة في أوروبا نجد : المانيفاكتورة الملكية لصناعة الزرابي التي أسسها ملك فرنسا هنري الرابع مع بداية القرن 17 ومانيفاكتورة ميسون لصناعة السيراميك بألمانيا<sup>1</sup>.

### 2. مرحلة ظهور المؤسسات الصناعية الآلية:

يعود ظهور المؤسسات الصناعية الآلية مع بداية القرن 18 إلى ظهور الثورة الصناعية في أوروبا صاحب تلك الحقبة الاكتشافات العلمية وظهور البنوك و المؤسسات المصرفية التي كان لها دور هام في التطور الاقتصادي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Karl Marx le capital livre L .op.cit,p 247

<sup>2</sup> Labid 267

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### 3. مرحلة ظهور التكتلات وتطور الشركات متعددة الجنسيات:

ظهرت في هذه المرحلة العديد من الترسن والكارتل وشركات الأموال ثم الشركات متعددة الجنسيات<sup>1</sup>.

#### ✚ التكتلات الاقتصادية والاحتكارات:

مع نهاية القرن 19 وبداية القرن 20، اتجهت المؤسسات الاقتصادية إلى التركيز والتجمع ومن بين هذه التكتلات نذكر:

- **الكارتل:** هي إفاق بين مجموعة من الشركات المتنافسة في نفس الصناعة على تحديد الأسعار وتحديد كميات الإنتاج وتقييم الأسواق بهدف تقليل المنافسة وزيادة الأرباح، مثل منظمة الدول المصدرة للنفط (أوبك).
- **الترست:** هي اندماج مجموعة من الشركات في شركة واحدة كبيرة تسيطر على جزء كبير من السوق
- **شركة التملك:** هي شركة تقوم بامتلاك حصص في شركات أخرى بهدف السيطرة عليها أو التأثير في قراراتها، وتركز على إدارة استثماراتها في الشركات التابعة لها.
- **الشركات متعددة الجنسيات:** هي شركات تعمل في أكثر من دولة، ولها فروع وشركات تابعة في دول مختلفة، تتميز بحجمها الكبير ونشاطها الدولي الواسع ولها تأثير على الاقتصاد العالمي.

### الفرع الثاني: تعريف المؤسسة الاقتصادية

يمكن إعطاء تعريف مختلفة للمؤسسة الاقتصادية وهي كالآتي:

**تعريف 1:** مجموعة من الموارد البشرية والمالية والمادية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ميرونوف (ترجمة علي محمد تقي عبد الحسين)، الأطروحات الخاصة بتطور الشركات متعددة الجنسيات، د م الجامعية، الجزائر، 1986، ص 35-79، أنظر كذلك فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، مدخل للدراسات الاقتصادية، دار الحداثة للطباعة والنشر، لبنان 1981، ص 195، ص 197.

<sup>2</sup> عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، طبعة 1998، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 15.



## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

**تعريف 2:** المؤسسة هي تجمع إنساني منظم يستخدم الموارد الفكرية والمالية والمادية لاستخراجه لتحقيق أهداف محددة، من خلال تحويل، نقل وتوزيع السلع أو الخدمات بهدف تحقيق الأرباح والمنافع<sup>1</sup>.

**تعريف 3:** المؤسسة هي وحدة إنتاجية منظمة تهدف إلى إنشاء قيمة سوقية من خلال دمج عوامل إنتاجية محددة مثل العمل، رأسمال، والموارد الطبيعية لإنتاج سلعة أو خدمة معينة ثم يتم بيع هذه السلعة أو الخدمة في السوق بهدف تحقيق الربح<sup>2</sup>.

**تعريف 4:** المؤسسة هي منظمة تجمع بين أفراد ذوي كفاءات متنوعة حيث تستخدم رؤوس الأموال والقدرات الإنتاجية بهدف إنتاج السلع والخدمات وبيعها بسعر أعلى من تكلفتها<sup>3</sup>.

## المطلب الثاني: خصائص وأهداف المؤسسة الاقتصادية.

### الفرع الأول: خصائص المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسة الاقتصادية عدة خصائص نذكر منها<sup>4</sup>:

- تتمتع بالشخصية القانونية المستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات، أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
- القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة وتحقيق الأهداف المسطرة التي قامت من أجلها.
- قدرة على البقاء وأن تكون المؤسسة قادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة ومع البيئة التي وجدت فيها.
- ضمان الموارد المالية وذلك عن طريق الاعتمادات، الإيرادات أو عن طريق القروض.

<sup>1</sup> درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص13.

<sup>2</sup> عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية 1993، ص25، 26.

<sup>3</sup> محمد أكرم العدلوني، العمل المؤسسي، دار بن حزم، لبنان، الطبعة الأولى، 1423هـ/ 2002م، ص14.

<sup>4</sup> عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص25، 26.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### الفرع الثاني: أهداف المؤسسة الاقتصادية

#### أهداف اقتصادية<sup>1</sup>:

- تحقيق الربح وعقلنة الإنتاج وكذا تلبية رغبات أو حاجيات المستهلكين.
- تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية.
- التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني.
- تقليل من الواردات وتشجيع الصادرات.

#### أهداف اجتماعية<sup>2</sup>:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور
- تحسين مستوى معيشة العمال مثل توفير تأمينات ومرافق عامة.

#### أهداف ثقافية ورياضية<sup>3</sup>:

- توفير وسائل ترفيهية وثقافية
- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى

#### أهداف تكنولوجية<sup>4</sup>:

- إنشاء هيئة للبحث والتطوير
- استعمال وسائل إعلامية حديثة

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998، ص10.

<sup>2</sup> زكريا الدوري بلال السكارنة، مبادئ ومداخل الإدارة وظائفها في القرن الحادي والعشرين، دار اليازوري الأردن 2010 ص12.

<sup>3</sup> طلبة صبرينة، محاضرات في اقتصاد المؤسسة، جامعة عبد الحميد مهري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة 2

، 2022، 2023، ص11.

<sup>4</sup> طلبة صبرينة، نفس المرجع السابق ص 14

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية

للمؤسسات أشكال متعددة وهي:

1. حسب طبيعة الملكية : هناك 3 أنواع من الملكيات هي<sup>1</sup>:
  - ✓ الملكية الخاصة: تعود ملكيتها لشخص واحد أو مجموعة من أشخاص.
  - ✓ الملكية العامة (العمومية): تعود ملكيتها للدولة أو للجماعات المحلية.
  - ✓ الملكية المختلطة: وهي ملكية مشتركة بحيث تشترك في ملكيتها الدولة مع القطاع الخاص.
2. حسب النشاط: يمكن تصنيف المؤسسات حسب النشاط إلى عدة أنواع رئيسية وهي<sup>2</sup>:
  - المؤسسات الصناعية: تعنى هذه المؤسسات بتحويل المواد الخام إلى منتجات نهائية أو نصف مصنعة يعني تعمل في مجال الإنتاج الصناعي وتشمل أيضا الصناعات الثقيلة مثل الحديد والصلب والصناعات الخفيفة مثل النسيج.
  - المؤسسات الزراعية: تختص بإنتاج المحاصيل الزراعية وتربية الحيوانات.
  - المؤسسات التجارية: تتركز أنشطتها في شراء وبيع السلع والخدمات وتشمل تجارة الجملة والتجزئة والاستيراد والتصدير.
  - مؤسسات الخدمات: تقديم خدمات غير ملموسة وتشمل هذه الخدمات قطاعات منها: التعليم، الصحة، النقل، الاتصالات، التمويل.
  - المؤسسات المالية: تشمل البنوك وشركات التأمين وغيرها من المؤسسات التي تتعامل مع الأموال والخدمات المالية.

<sup>1</sup> 78 درحمن هلال ،المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2005،ص23.

<sup>2</sup> بوشريبة محمد ،محاضرات في اقتصاد المؤسسة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد مهري ،قسنطينة 2 ،(2019،2020)،ص11،12.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### 3. حسب الشكل القانوني<sup>1</sup>:

تصنف المؤسسات حسب المعيار القانوني إلى صنفين أساسيين هما:

أ- المؤسسات الخاصة: وتنقسم بدورها إلى:

- المؤسسات الفردية: هي مؤسسات يمتلكها شخص واحد وتؤسس برأسمال شخصي وتشمل المحلات التجارية، الفنادق إلى غير ذلك.

- المؤسسات الشركات: هي مؤسسات يمتلكها أكثر من شخص وتخضع لشروط قانونية كتوفر الرضا بين الشركاء وأهم هذه الشركات ش ذ م م، شركات المساهمة.

ب- المؤسسات العمومية: هي شركات تكون ملكيتها تابعة للدولة وتكون إما في شكل مؤسسات وطنية أو مؤسسات تابعة للجماعات المحلية.

ش ذ م م: شركات ذات مسؤولية محدودة

### 4. حسب القطاع الاقتصادي: يمكن التمييز بين ثلاثة قطاعات أساسية هي<sup>2</sup>:

- القطاع الأولي: ويشمل مؤسسات إنتاج المواد الأولية واستخراج البترول وأنشطة الصيد البحري.

- القطاع الثانوي: ويشمل المؤسسات التي تنشط في تحويل المواد الطبيعية إلى منتجات قابلة للاستهلاك.

- القطاع الثالث: ويشمل المؤسسات التي يعتمد نشاطها أساسا على تقديم الخدمات مثل خدمات التي تقدمها البنوك والمؤسسات المالية.

### 6. حسب حجم النشاط<sup>3</sup>:

- المؤسسة المصغرة: يتراوح عدد عمالها ما بين 1 إلى 9 عمال وتنشط هذه الأخيرة غالبا في مجال الزراعة والنشاط الحرفي.

<sup>1</sup> ناصر دادى عدون ،مرجع سابق، ص26.

<sup>3</sup> ناصر دادى عدون نفس المرجع ،ص25

<sup>1</sup> بوشريبة محمد ،نفس المرجع ،ص 10

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

- المؤسسة الصغيرة: يتراوح عدد عمالها ما بين 10 إلى 49 عامل وتعود ملكيتها إلى أشخاص أو العائلة.
- المؤسسة المتوسطة: يتراوح عدد عمالها من 50 إلى 250 عامل تتميز بالابتكار والإبداع وتحظى باهتمام كبير من قبل الدول.
- المؤسسة الكبيرة: يفوق عدد عمالها 500 عامل وتعود ملكيتها إلى عدد كبير من الأشخاص ولهذه المؤسسات أشكال مختلفة كالمجمعات.

## المبحث الثاني: أصول المؤسسة الاقتصادية.

### المطلب الأول: تعريف أصول المؤسسة.

حسب المادة رقم 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمؤرخ في 26 ماي 2008 أن "الأصول تتكون من الموارد التي يسيروها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأنها توفر له منافع اقتصادية مستقبلية" وتجدر الإشارة أنه كان ينظر للأصول سابقا من خلال ملكيتها القانونية بينما أصبح ينظر إليها الآن من خلال المنافع التي تقدمها دون اشتراط ملكيتها للمؤسسة.

كما تعد الأصول عنصر أساسي من عناصر القوائم والتقارير المالية ،حيث أن تسجيل قيمة الأصول في القوائم المالية يعكس شفافية ومصداقية تلك القوائم و ينعكس أيضا على الوضع المالي للشركة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أنواع أصول المؤسسة

1. أصول ثابتة(الأصول غير متداولة):<sup>2</sup> هي الممتلكات المادية التي لا يمكن تحويلها بسهولة إلى

نقدية لأنها تستخدم في العمليات اليومية للمؤسسة أو الشركة، تشتري ليس لغرض بيعها لكن

<sup>1</sup> المادة رقم 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي سنة 2008.

<sup>2</sup> حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، الجزء الثاني، المراجعة إجرائيا، منشورات الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، 2006، طرابلس، ليبيا، ص48.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

للاحتفاظ بها داخل المؤسسة قصد استخدامها في عمليات التشغيل و النشاط وتتمثل الأصول  
الثابتة بنوعيين هما :

- **أصول ملموسة:** هي الأصول التي لديها وجود مادي ويمكن رؤيتها ولمسها وتشمل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والأجهزة والأثاث..... الخ
  - **أصول غير ملموسة:** هي الموارد التي ليس لها أي وجود مادي وتشمل براءات الاختراع، شهرة المحل، حقوق التأليف وغيرها من موارد غير ملموسة
2. **أصول متداولة :** هي التي يتوقع تحويلها إلى نقدية في غضون دورة مالية أو دورة التشغيل ،تعد جزءا مهما من الميزانية ،كما أن المؤسسات تستخدمها لتمويل عملياتها اليومية أو نفقات أخرى قصيرة الأجل<sup>1</sup>.

أمثلة على الأصول المتداولة: العملاء، الأسهم، السندات، أوراق القبض، النفقات المدفوعة مسبقا مثل الضرائب المدفوعة والتأمينات والإيرادات.

✓ سنتناول أهم الأصول المتداولة بشكل مفصل:

- **تعريف المخزون:** المخزون عبارة عن صنف أو أكثر من البضاعة أو المواد التي تتعامل بها المؤسسة أو الشركة ،حيث أنها تعيد بيعها أو تستخدمها في إنتاج السلع المعدة للبيع ،أو تستهلكها كإلزام في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة ،فمثلا في المؤسسة التجارية يتكون المخزون من البضاعة التامة معدة للبيع أما في المؤسسة الصناعية يكون المخزون عبارة عن مواد أولية أو منتج نصف مصنع أما في المؤسسة الخدماتية قد يتضمن المخزون قطع الغيار والإلزام<sup>2</sup>.
- **تعريف المدينون أو العملاء أو أوراق القبض والمدينون الآخرون :** وتمثل أرصدة حسابات المدينين ،والتي يطلق عليها إيرادات لم تحصل بعد ،وهي حقوق للمؤسسة تجاه الغير نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات ،ويعتبر المدينون أصول متداولة ،حيث يتوقع تحصيلها خلال السنة ،فأرصدة حسابات العملاء تمثل المبالغ المستحقة على العملاء مقابل سلع مباعة أو خدمات مقدمة

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية ،دار وائل للنشر ،الطبعة الثانية ،عمان الأردن 2004 ص43.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله ،مرجع سبق ذكره ، ص72.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

- أما حسابات المدينين فتنتج عن الصفقات والمعاملات مثل السلف المقدمة للموظفين أما أوراق القبض فهي وعود مكتوبة بتسديد مبلغ معين من النقود في المستقبل قد ينتج عنها معاملات البيع<sup>1</sup>.
- **تعريف النقديّة:** هي أكثر الأصول سيولة، تشمل العملات المعدنية والورقية وأوامر الدفع والحوالات والودائع في المصارف وأموال الخزينة<sup>2</sup>.
- 📌 **ملاحظات:** هناك أصول أخرى تتمثل في الأصول التشغيلية تشمل المعدات والمعدات التقنية والتدفق النقدي والسيولة والأصول الغير تشغيلية تشمل الودائع والاستثمارات وكذلك يوجد الأصول الشخصية مثل حسابات التقاعد والتوفير والادخار، حسابات الجارية، أما فيما يخص الأصول الاستثمارية والتجارية تشمل صناديق الاستثمار والتأمين على الأرواح والممتلكات.

## المطلب الثالث: أهداف وخصائص أصول المؤسسة الاقتصادية.

تتميز الأصول بالعديد من الإيجابيات، والتي تجعل الشركات تحرص على اقتنائها، وفيما يلي أبرز خصائص ومميزات وأهداف الأصول<sup>3</sup>:

### الفرع الأول: أهداف أصول المؤسسة الاقتصادية

من أهدافها نذكر:

- تعد الأصول من أهم أساسيات المحاسبة لأن تسجيلها وتقييمها يساهم في زيادة حجم رأس المال والتدفقات النقدية للمؤسسة.
- مساعدة القائمين على المؤسسات والشركات على معرفة مسار الشركة.
- تساهم في تخفيف المصروفات والأعباء الضريبية عن الشركات من خلال بيعها أو نقل ملكيتها.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 98 .

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 128 .

<sup>1</sup> <https://www.daftra.com/hub/%D8%A7%D9%84%D8%A3%D8%B5%D9%88%D9%84>

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

- المساهمة في الأعمال التجارية والاقتصادية، فبعض الأصول قد تكون مورد للشركة لفترة طويلة مثل المباني والمعدات.
- العمل على تحقيق مكاسب وأرباح طويلة المدى للشركات.
- جذب الاستثمارات وهذا ما يعزز من قيمة الشركات والمؤسسات.

### الفرع الثاني: خصائص أصول المؤسسة الاقتصادية.

فيما يلي أبرز خصائص وفوائد الأصول المؤسسة:

- يمكن تحويل العديد من أنواع الأصول إلى نقدية مثل سداد الديون أو في حالة مشكلة العجز في الميزانية أو لدفع الرواتب والمصروفات.
- المساعدة في إعداد والحصول على تقارير مالية دقيقة.
- استعمال الأصول غير ملموسة في إنتاج منتجات أو خدمات جديدة مثل براءة الاختراع.
- تساعد الأصول المحاسبين والمدققين في معرفة الوضع المالي للشركة والمخاطر التي يحتمل أن تواجهها.
- تعد الأصول نوع من أنواع الاستثمار، والتي يمكن أن تحقق لنا ربح في المستقبل.
- توفر الأصول ميزة تنافسية للشركات في كسب حصة في السوق.

## المبحث الثالث: تدقيق أصول المؤسسة الاقتصادية.

### المطلب الأول: تدقيق الأصول الثابتة



## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

تتمثل أصول المؤسسة في الاستثمارات بما فيها (أراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهيئات وتركيبات...)، كون هذه الأصول تتميز بالدوام وعليها مما سبق فإن عملية الفحص والتحقق من هذه العناصر يكون سهلا بالنسبة للمدقق ومنه كيفية التحقق ويقوم بالتحقق منها كالتالي<sup>1</sup> :

(أ) **الكمال:** في هذه المرحلة يقوم المدقق من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية لكل أصل من الأصول تعكس لنا الواقع أو الوضع الحقيقي له، وذلك من خلال التحقق من الأرصدة الأولية كمعدات النقل مثلا، ثم القيام بالمراجعة المسندية والحسابية ومن ثم التأكد من تسجيل كل المعلومات الجديدة وحذف ما هو متنازل عليه خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على المعلومات المراد التحقق منها ومراجعتها مع التأكد من صحة حساب الإهلاكات وتسجيلها.

(ب) **الوجود:** يقوم المدقق بالتحقق من الأصول الثابتة والتي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية من أنها موجودة فعلا ومستعملة ويتم من التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي بالجرد المحاسبي بما في ذلك كل ما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات محاسبية للمؤسسة.

(ت) **التقييم:** يقوم المدقق من التحقق من تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، وذلك من خلال التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل وهذا بتسجيل ثمن شرائه ومصاريف الشراء التي تحملتها المؤسسة مقابل الحصول على ذلك الأصل مع التحقق من صحة الحساب وكذا تسجيل إهلاكه سواء كان إهلاك متناقص أو متزايد أو ثابت مع مراعاة الثبات في طرق الإهلاك من سنة إلى أخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية).

(ث) **التسجيل المحاسبي:** يجب على المدقق التأكد أو التحقق من أن المعالجة المحاسبية تمت وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها وأن الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا، مثلا كتسجيل المحاسبي لمعدات مكتب انطلاقا من ما يلي :

وصل الطلبية، الفاتورة، وصل الاستلام، وصل التسليم

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: "الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، ص ص 151، 150.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### الفرع الأول: تدقيق الأصول الثابتة غير الملموسة

يشمل شهرة المحل، العلامات التجارية، وحقوق الاختراع. تظهر شهرة المحل في الدفاتر عند شراء المنشأة للأصول وخصوص منشأة أخرى، ويجب التحقق من قيمتها عبر مراجعة عقد الشراء النهائي والمحاضر الرسمية لمجلس الإدارة، سواء تم تقديرها بشكل منفصل أم لا، مع التأكد من القرارات المتعلقة باستهلاكها محاسبيًا على مدى فترة محددة لتحقيق الأرباح. أما العلامات التجارية، فتستخدم لتمييز منتجات المنشأة عن غيرها، ويتم تسجيلها وإشهارها قانونيًا لمدة حماية تصل إلى عشر سنوات. حقوق الاختراع، بدورها، تمنح براءة استغلال صناعي لأي ابتكار جديد لمدة خمسة عشر سنة قابلة للتجديد لخمس سنوات إضافية. وللتحقق من هذه الأصول، يجب مراجعة المستندات والشهادات الرسمية المثبتة لحق الملكية وضمان سريان المدة القانونية، بالإضافة إلى التأكد من سلامة المبالغ المدفوعة بناءً على وثائق معتمدة، وضمان تخصيص مخصص استهلاك يتم استقطاعه سنويًا بشكل ثابت طوال فترة الانتفاع بهذه الأصول<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تدقيق الأصول الثابتة الملموسة

#### 1. الأراضي:

تعتبر الأراضي من الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة لأجل غير محدد.

وللتحقق من وجود الأراضي وملكيتها وقيمتها علينا القيام بما يلي<sup>2</sup>:

أولاً: التأكد من أن الأراضي التي حصلت عليها المؤسسة والتي تستخدمها في عملياتها منفصلة تماماً ومستقلة عن الأراضي التي تحصل عليها كاستثمار وكذلك تكون منفصلة عن المباني المقامة عليها، لأن الأراضي لا تهتك أما بالنسبة للمباني تخضع للإهلاك.

<sup>1</sup> سامي محمد الوقاد ، أولي محمد وديان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 226-227 .

<sup>2</sup> محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 1430هـ - 2009م ص 239.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

ثانياً: أن تكون هناك أدلة إثبات تؤكد وتثبت التكلفة الأصلية للأراضي والنفقات المتعلقة بها من تسجيل ونقل الملكية وكذلك كل ما يتعلق بالتحسينات مثل إنشاء الطرق والممرات التي تزيد من قيمتها ومنه

رصيد حساب الأراضي = التكلفة الأصلية مضافاً إليها تكلفة التحسينات والمصاريف الأخرى.

ثالثاً: الاطلاع على عقود التملك، وأن تكون مسجلة تحت اسم المؤسسة.

رابعاً: يجب الحصول على شهادة رسمية من مصلحة الشهر العقاري، تفيد هذه الأخيرة أن الأرض مسجلة باسم الشركة أو المؤسسة وأنه ليس عليها رهن أو حقوق عقارية أخرى، كما يجب تحديد موقع الأرض وحدودها ونوع الملكية، حتى تاريخ الميزانية.

### 2. المباني:

أولاً: يجب علينا فصل قيمة الأراضي عن المباني، وللتحقق من ملكية المباني علينا الاطلاع وفحص عقود الشراء المسجلة وكذا الحصول على شهادة الشهر العقاري بعدم وجود تصرفات أو ترتيب حقوق على العقار خلال فترة تدقيق الحسابات وعدم رهن المباني في نفس الفترة كما يمكننا الاطلاع على إيصالات سداد الضريبة العقارية ووثائق التأمين على المباني.

ثانياً: تدقيق الأرصدة الافتتاحية والختامية للمباني على ميزانية المؤسسة في آخر السنة السابقة وآخر السنة محل تدقيق الحسابات، وكذا فحص وتدقيق أي إضافات للمباني، والإستبعادات التي تمت أو حصلت خلال فترة تدقيق الحسابات، وكذلك تدقيق تكلفة المباني وحسابات الإهلاكات والتأكد من القيمة الدفترية للمباني في نهاية السنة الخاضعة للتدقيق<sup>1</sup>.

### 3. الآلات :

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد ،خالد راغب الخطيب بنفس المرجع السابق ،ص ص 240.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

عند تحقيق الآلات يعتمد مدقق الحسابات على وسائل إثبات كثيرة وأدلة كافية ليس من ضمنها الجرد الفعلي وللتحقق من عنصر الآلات عليه بما يلي<sup>1</sup>:

- توفير كشف تفصيلي بالآلات التي تمتلكها المؤسسة:

في تاريخ الميزانية يشمل ويوضح قيمة الآلات وأية إضافات ويكون هذا الكشف معتمداً من شخص مفوض له سلطة الاعتماد.

توافر مستندات تثبت عمليات الشراء أو البيع أو الإضافة، ومطابقة المستندات مع ما هو مثبت في الدفاتر.

- في حالة الشراء من الخارج:

يجب توافر العقود والمستندات الخاصة بالاستيراد مثل فتح الاعتمادات المسندية والتخليص.

- في حالة التصنيع الداخلي:

يجب توافر المستندات الدالة على تكلفة الصنع وكذا اعتماد الجهة المسؤولة بالموافقة على الصنع والمطابقة مع سجلات التكلفة.

- في حالة بيع الآلات خلال عام تدقيق الحسابات:

يجب توافر قرار من الجهة المختصة بالتصريح بالبيع والعقود والفواتير والمستندات التي تدل على صحة عملية البيع، ومنه تدقيق إقفال حساب مخصصات الإهلاكات في حساب الآلات المباعة، ومعرفة ما تحقق من ربح أم خسارة، ثم إثبات ذلك في الدفاتر المحاسبية، ومن ثم يجب أن يكون هناك كشف تفصيلي يضم حساب استهلاك الآلات معتمداً من جهة على الجهات الفنية ومن جهة أخرى على إدارة المؤسسة، وكذلك التحقق من صحة حساب الإهلاك طبقاً للقواعد المقررة، كما يجب على مدقق الحسابات خلال عملية التدقيق أن يتأكد أو يتحقق بنفسه أو بمساعدة مساعديه من وجود الآلات ولا يعتمد على شهادة فقط.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، نفس المرجع السابق، صص 241، 242، 243.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

ضرورة الحصول على شهادة من إدارة المؤسسة تبين بأن الآلات تم جردها فعليا في تاريخ الميزانية موجودة فعلا، مع ضرورة تدقيق كل الإستهادات التي حصلت للآلات لأي سبب من تلف أو تخريب إلى غير ذلك، وفحص المستندات والسجلات المثبتة فيها وكذا التحقق من صحة المعالجة المحاسبية.

وللتحقق من قيمة الآلات يجب أن تظهر القيمة في الميزانية بجميع التكاليف وهي كالآتي:

-تكلفة الآلات المشترة بما فيها تكاليف النقل.

-تكاليف الآلات المصنعة داخليا.

تكاليف تركيب الآلات وإنشاء القواعد.

أما بالنسبة للعدد والأدوات الصغيرة:

فإن وسيلة التحقق من وجودها هي الجرد الفعلي وفحص وتدقيق المستندات الخاصة بالشراء والتخزين ومطابقة تكلفتها بما هو موجود بقائمة المركز المالي في نهاية السنة، وللمدقق الخارجي الحق في الحصول من الإدارة على قوائم بجرد هذه المعدات والأدوات ومنه التحقق من صحة وملائمة طريقة تقويم العدد والأدوات ومدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بشراء واستخدام تلك العناصر.

وهكذا بالنسبة لبقية عناصر الأصول الأخرى.

## المطلب الثاني: تدقيق الأصول المتداولة.

### الفرع الأول: تدقيق المخزونات

تشمل المخزونات كافة العناصر التي تمر عبر المخزن، سواء كانت منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو منتجات في مرحلة معينة من الإنتاج عند إقفال الدورة المحاسبية، إضافة إلى المواد الأولية والبضائع المخصصة لتموين الإنتاج. لذا، يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية للتحقق من عناصر المخزون، نظراً لحركة المخزون المستمرة والمتكررة، يتعين عليه التحقق من المخزونات بفعالية من خلال عدة جوانب رئيسية. أولاً، يجب التأكد من اكتمال المعلومات المحاسبية المتعلقة بمخزون آخر المدة، وضمان تسجيل جميع

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

العمليات دون إغفال أي منها لضمان دقة القوائم المالية. ثانياً، يجب التحقق من وجود المخزون فعلياً من خلال متابعة عملية الجرد ومطابقة العناصر المسجلة مع الواقع، مع ضرورة قيام أشخاص معتمدين بإعداد القوائم النهائية للجرد. ثالثاً، يتعين التأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزونة، سواء داخل أو خارج المؤسسة، من خلال مراجعة العمليات المتعلقة بالمخزون. رابعاً، يجب التحقق من صحة التقييمات المتبعة وثبات طرق التقييم عبر السنوات، مثل طريقة "الوارد أولاً يصرف أولاً" (FIFO) أو "التكلفة المتوسطة المرجحة" (CMP). وأخيراً، يسعى المراجع للتحقق من أن جميع العمليات المتعلقة بالمخزون قد تم تسجيلها وفق المبادئ المحاسبية المعتمدة، مع وجود الوثائق الداعمة لهذه التسجيلات، بهذا النهج، يضمن المراجع دقة وصحة المعلومات المتعلقة بالمخزون في القوائم المالية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تدقيق حسابات المدينين و حسابات ديون الزبائن

#### تدقيق حسابات المدينين :

يجب على المراجع التأكد من التصريحات الخاصة بحقوق المؤسسة لدى الغير، بما في ذلك المطالبة بمستحقات المكلف بالضريبة، المسير أو الشركاء. يشمل التدقيق فحص الاستثمارات المالية لدى المكلف والتأكد من صحتها عبر طلب مصادقات من الجهات المعنية، والتأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل عن السندات وما ينجم عنها من نقص أو فائض في القيمة. كما يتعين التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء وتوفر الوثائق الإثباتية، حيث تُعتبر المبالغ المقدمة للشركاء غالباً مداخل موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

تشمل إجراءات التدقيق أيضاً التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة للاسترجاع من خلال مقارنة الرسوم المحصلة مع المستحقة، والمعالجة المحاسبية لتسبيقات الاستغلال حفاظاً على مبدأ استقلالية الدورات. أما مصاريف الرهن التخصيص، فيجب تسويتها عند نهاية كل دورة مالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهي ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره، ص 51، 53

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح ،مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر

- بكرة، 2010 - 2011، ص 70 71

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### تدقيق حسابات ديون الزبائن:

يبدأ التدقيق بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة، ثم التأكد من صحة ذلك في يومية المبيعات. تشمل الإجراءات الأساسية التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن، كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير الوهمية أو المتهربين من الضريبة عبر طلب مصادقات على تعاملاتهم وأرصدتهم، والتأكد من التخفيضات الممنوحة والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير.

كما يجب الاطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين وتقديم هويتهم الجبائي في التصريح السنوي، والتحقق من وجود ديون مشكوك في تحصيلها ودراسة تطورها وأحقيتها في تكوين مؤونات موضوعية. بالنسبة للحقوق المعدومة، يجب التأكد من صحتها بناءً على وثائق تدعمها. بهذه الإجراءات، يتم ضمان دقة وسلامة حسابات المدينين والزبائن وفق المعايير المحاسبية المطلوبة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: تدقيق النقدية.

#### تدقيق في صندوق:

يُجري المراجع جردًا فعليًا للأموال الجاهزة، مع حصر الصناديق وتحديد المسؤولين عنها. عادةً ما يتم الجرد بصورة مفاجئة لمنع نقل الأموال بين الصناديق، ويُنجز بحضور ممثل عن إدارة المنشأة مع توقيع محاضر الجرد من أمين الصندوق ومراجع الحسابات. يمكن إجراء عمليات جرد متعددة خلال فترة التدقيق لضمان سلامة العمليات وحسن تصرف المسؤولين. كما يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لعمليات القبض والصرف للتحقق من الفصل بينهما وتسجيل هذه العمليات في السجلات المحاسبية بدقة، مع تحديد طريقة سحب الأموال من البنوك لتغذية الصناديق وإيداع الفائض منها في حسابات المنشأة بالبنك .

يجب التحقق من تسجيل المقبوضات والمدفوعات بدقة في دفتر الصندوق، وفحص مستنداتها مع التأكد من صحة التوقيعات. كما ينبغي مراجعة صحة جمع دفتر الصندوق ومطابقة الرصيد المستخرج مع نتائج الجرد

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره 71

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

الفعلي. لضمان النزاهة، يجب منع تزويد الصناديق بأموال أثناء الجرد أو تحويل أرصدة بينها. أي نقص أو عجز يُكتشف يُبلّغ للإدارة فوراً لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة .

يُفضل أن تتم زيارة بعض الفروع لجرد صناديقها، أو تثبيت أرصدها إذا تعذر الجرد. كما يجب التحقق من صحة بيانات الحد الفاصل من خلال فحص عمليات القبض والدفع في نهاية السنة المالية وأيام السنة الجديدة لضمان سلامة التسجيل المحاسبي ودقة البيانات. بهذه الإجراءات، يتم تعزيز الشفافية والنزاهة في إدارة الصناديق<sup>1</sup>.

### تدقيق حساب البنك:

يعتبر هذا الحساب ذو درجة من الأهمية لأن أغلب عمليات المؤسسة الاقتصادية يكون فيها هذا الحساب نظراً للطبيعة النقدية للمبادلات الاقتصادية ومنه عند القيام بتدقيق حساب البنك يجب مراعاة ما يلي:<sup>2</sup>

ضرورة القيام بتدقيق عمليات البنك ( المدينة والدائنة ) مستنداً وحسابياً ، مع طلب كشوفات الحسابات الواردة في البنك أولاً الخاصة بالحسابات الجارية ،الإيداعات و الاستثماري وكذلك مطابقة حركة الأموال في البنك مع ما هو مقيد ومسجل ومثبت في الدفاتر وكذا التحقق من الشيكات المرسلة للبنك ولم تحصل ،و ثانياً كشوفات الحسابات الصادرة إلى الغير ولم تحصل أو تخصم من حساب البنك.و بعدها التأكد من أن الرصيد الخاص بعنصر البنك الذي يظهر في قائمة المركز المالي مطابق تماماً مع الدفاتر وليس مع الشهادات المرسلة من البنك، و يجب استخدام وسائل كثيرة للأدلة لتحقيق من صحة العمليات التي يتم سدادها عن طريق حساب البنك وكذلك التي يتم تحصيلها وإشعارات الخصم بالإضافة إلى الفوائد المخصومة والفوائد المضافة .

<sup>1</sup> د.تامر مزيد رفاعه ،أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة،دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ،الأردن ،2017.

ص205 206

<sup>2</sup> محمد فضل مسعد ،خالد راغب الخطيب ، فس المرجع السابق ،ص 246 .



## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

### المطلب الثالث: مفهوم الأخطاء والغش في التدقيق

لقد قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بتفريق المفاهيم المتعلقة بالغش والخطأ والتلاعب، حيث عرّف كل منها كما يلي<sup>1</sup>:

أولاً: الخطأ: هو التحريف أو الحذف أو الإهمال غير المتعمد، ومن أمثلته:

أ. الخطأ في معالجة البيانات المحاسبية.

ب. التقديرات المحاسبية الخاطئة نتيجة سوء الفهم.

ثانياً: الغش: هو التحريف أو الحذف أو الإهمال المتعمد في القوائم المالية، حيث إن الأخطاء غير المتعمدة لا تُعتبر غشاً. ومن أمثلته:

أ. إعداد التقارير المالية المضللة، والتي تتم عادةً بواسطة الإدارة بهدف خداع مستخدمي القوائم المالية.

ب. اختلاس الأصول، والذي غالباً ما يرتكبه العاملون داخل المنشأة.

ثالثاً: التلاعب في القوائم المالية

التلاعب في القوائم المالية يعني القدرة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل المُفصح عنه في القوائم المالية في المستقبل، بهدف خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي هذه القوائم. ويتم ذلك بطرق متنوعة، منها<sup>2</sup>:

عمليات حقيقية: مثل التحكم في توقيت أو شروط بعض الصفقات.

عمليات محاسبية: كاختيار سياسة أو طريقة معينة أو تغييرها، أو تبويب عناصر قائمة الدخل بشكل محدد..

<sup>1</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي ، مرجع سبق ذكره ، ص 58.

<sup>2</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي ، نفس المرجع السابق ، ص 59.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

بذلك، يمكن تعريف الغش والتلاعب المحاسبي على أنهما مجموعة من الطرق والأساليب التي تستخدمها إدارة المنشأة لإعطاء صورة مضللة عن نتائج أعمالها ومركزها المالي، من خلال اختيار أسس قياس ووسائل إفصاح وإخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يتناسب مع أهداف الإدارة.

صعوبات اكتشاف الغش والتلاعب:

هناك ثلاث صعوبات رئيسية تحول دون الاكتشاف الفعال للغش والتلاعب<sup>1</sup>:

صعوبة اكتشاف غش الإدارة تلقائياً: حيث تمتلك الإدارة القدرة على السيطرة على نظام الرقابة الداخلية وإخفاء الغش بشكل مهاري. كون الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية، فإن كشف ومنع الخداع يجب أن يبدأ من داخل المنشأة.

غياب المرشد المهني الفعال: الذي يساعد في اكتشاف غش الإدارة.

نقص خبرة بعض المراجعين الخارجيين: في التعرف على غش الإدارة. بدون هذه الخبرات، قد يكون لدى المراجعين نماذج غير كافية لتقدير مخاطر غش الإدارة.

مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والاحتيال.

أشار معيار التدقيق الدولي رقم 240، المعاد صياغته والمعمول به منذ 15 ديسمبر 2009، إلى أن المسؤولية الأساسية لمنع واكتشاف الأخطاء والاحتيال تقع على عاتق إدارة المنشأة والأشخاص المكلفين بالرقابة. كما أوضح أن مسؤولية مدقق الحسابات بشأن الأخطاء والاحتيال يمكن تلخيصها في النقاط التالية<sup>2</sup>:

1. اكتشاف التحريفات: تتمثل مسؤولية المدقق في تحديد ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهرية (مادية). في حالة وجود تحريفات مادية، يجب على المدقق توجيه العميل لتصحيحها. وإذا لم يستجب العميل لهذا الطلب، يقوم المدقق بإصدار تقرير متحفظ أو سلبي. وبالتالي، فإن مسؤولية المدقق

<sup>1</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، نفس المرجع السابق، ص 59.

<sup>2</sup> رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن - عمان، 2015، ص 277.

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

الرئيسية تتعلق بتقصيره في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ أثناء عملية التدقيق، بالإضافة إلى إهماله وعدم بذله العناية المهنية اللازمة لتحديد هذه التحريفات.

2. التخطيط والأداء: يتعين على المدقق التخطيط لأداء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية، مع بذل العناية المهنية المناسبة، متخذاً موقفاً من التشكك المهني. يجب عليه وضع برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية في حال توقع وجود تحريف مادي في الدفاتر، مما يساعده في الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية التي قد تحدث بسبب الاحتيال.

3. الإبلاغ عن التحريفات: عندما يكتشف المدقق أي تحريف مادي ناتج عن غش أو خطأ أو تصرف غير قانوني، يجب عليه إبلاغ إدارة المنشأة. كما ينبغي أن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق اللازمة حيال هذا التحريف، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 26.

4. الانسحاب من التدقيق: قد يرى المدقق أنه من الضروري الانسحاب من عملية التدقيق إذا لم تتخذ الإدارة الإجراءات اللازمة، حتى وإن لم يكن لذلك تأثير مادي على القوائم المالية.

وفقاً للمعيار الدولي 240، يتعين على المراجع الحفاظ على نزعة الشك المهني بشكل دائم. يجب عليه التشكيك فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة المتاحة تشير إلى وجود تحريف جوهري نتيجة للغش.

النقاط الأساسية هي تقييم الاعتماد حيث يتوجب على المراجع النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة كأدلة مراجعة، بالإضافة إلى أدوات الرقابة المستخدمة في إعدادها وصونها، بالإضافة إلى أهمية الشك المهني نظراً لخصائص الغش، تكتسب نزعة الشك المهني للمراجع أهمية خاصة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري الناتج عن الغش<sup>1</sup>.

بهذا الشكل، يضمن المراجع أن عملية التدقيق تأخذ في الاعتبار جميع المخاطر المحتملة المرتبطة بالغش.

<sup>1</sup> شبرو نذير ، بن خليفه بالقاسم ، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240) الخاص بمسؤوليات المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية لة التنمية الاقتصادية ، جامعة الوادي الجزائر المجلد 06 ( العدد 01 مكرر ) / جوان 2021

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيم للمؤسسة الاقتصادية وتدقيق أصولها

---

### خلاصة الفصل:

يتضح لنا مما سبق أن الهدف من تدقيق أصول المؤسسة الاقتصادية هو التحقق من مدى صحة وسلامة المعلومات المتعلقة بأصول المؤسسة ومن وجود نظام رقابة داخلية فعال لحماية هذه الأصول وضمان استخدامها بدقة وعقلانية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية  
(مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة)

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### تمهيد:

بعدما تم في الفصلين النظريين السابقين ضبط المصطلحات النظرية وتحديد المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المحاسبي من حيث أنواعه، وكذا المؤسسة الاقتصادية وأصولها بمختلف تصنيفاتها وأنواعها وكيفية تدقيقها، نحاول من خلال الدراسة التطبيقية التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي من حماية الأصول والمحافظة عليها ، حيث أجرينا هذه الدراسة على مستوى مؤسسة منبع ملبنة سعيدة ، ومن خلال الاتصال بالمؤسسة محل الدراسة حاولنا التعرف على خلية التدقيق الداخلي بالمؤسسة للتعرف عليها لكن وجدناه غير عملية، وعليه قمنا بالاتصال بالخبير المحاسبي السيد: عاشر الطاهر بصفته مدققاً خارجياً ، مكلفاً بتدقيق المؤسسة محل الدراسة وبعد اتصالنا بهذا الأخير الذي استقبلنا بمكتبه الكائن بشارع دمرجي سعيدة ، حيث قدم لنا شروحات مفصلة عن مهنة الخبير المحاسبي وكيفية إجراءاته لعمليات التدقيق المحاسبي وفي هذا الإطار فقد زدنا بالمعلومات الخاصة بإعداد تقرير الخبرة المحاسبية وبعد الاطلاع على بعض النماذج المتعلقة بتقارير الخبرة المحاسبية وبمساعده و بتتبع الخطوات و الإجراءات الخاصة بعملية التدقيق ومن خلال المعطيات المتحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة لسنتي 2020/2019 قمنا بعملية التدقيق المحاسبي، حيث اكتفينا في دراستنا هذه على عملية تدقيق الأصول التي هي موضوع بحثنا.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### المبحث الأول: تقديم المكتب والمؤسسة محل الدراسة الميدانية.

#### المطلب الأول: تعريف المكتب والمؤسسة محل الدراسة الميدانية

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته وهيكله التنظيمي

1. التعريف بمؤسسة إنتاج الحليب ومشتقاته :

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 وهي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة وقد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية:

الناحية الشرقية. ORELAIT

الناحية الوسطى. OROLAC

الناحية الغربية. OROLAIT

التعريف ب: OROLAIT

يعتبر الديوان الجهوي للحليب ومشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، وهي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن، مقرها الرئيسي في مدينة وهران. تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم وبطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا، وهذا تحت اسم مركب حليب وهران. (CLO)

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

عرفت المؤسسة عدة تغيرات، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران، وفي عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته الذي هو مؤسسة إنتاجية وتجارية.

أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب ومشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، وهذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب ومشتقاته.

وبعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، وتحررت من ناحية التسيير والتمويل وإقامة المشاريع الاستثمارية واختيار الموردين وأصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل أسهم تنتمي لقطاع التغذية، ومزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري ويحتوي على 8 وحدات الوحدات التالية:

لمحة تاريخية عن الوحدة :

وحدة سعيدة \* المنبع \* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 ودخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن.

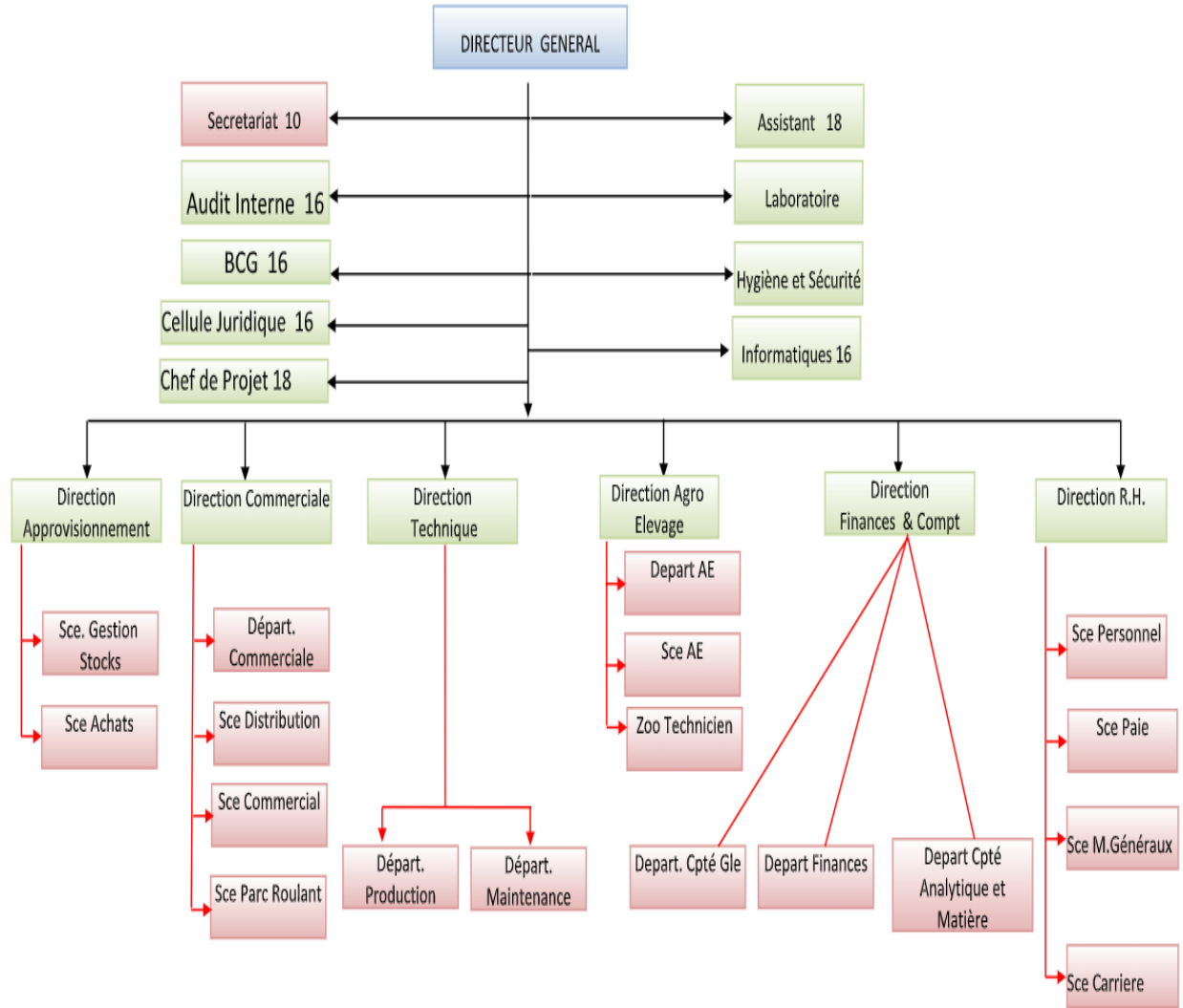
كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب وهي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج ويتمثل إنتاجها في الحليب ومشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران، مشرية، عين الصفراء، فرنجة، البيض، سيق، المحمدية .

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بيانات.



## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الشكل التالي (1): يمثل الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة الميدانية.



### الفرع الثاني: التعريف بالمكتب

إن المكتب محل الدراسة هو مكتب خبير محاسبي ومحاسب قانوني وخبير قضائي معتمد لدى المحاكم لصاحبه الأستاذ عاشر الطاهر الكائن مقره في 14 شارع د. دماجي بولاية سعيدة .

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### المطلب الثاني: الإجراءات التي يقوم بها الخبير المحاسبي.

حسب القانون التجاري ومهنة المحاسبة تتمحور مهام الخبير المحاسبي حول واجبات شرعية هي:

- (1) مراقبة انتظام ومصادقية الحسابات السنوية.
- (2) التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تدير حياة المؤسسة المراقبة.
- (3) المهام الخاصة بالتعريف برأيها وملاحظته لأجهزة المؤسسة المراقبة وفي بعض الأحيان للسلطات المعنية.
- (4) لبلوغ الأهداف المسطرة على الخبير المحاسبي أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة
- (5) حجم وتعدد لكتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه.

هذه الطريقة تركز على الإجراءات الآتية:

- أ) إجراءات الدخول إلى المهنة.
- ب) التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.
- ت) فحص وتقييم المراقبة الداخلية.
- ث) مراقبة الحسابات.

أولاً: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على الخبير المحاسبي معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة

بـ:

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.

على الخبير المحاسبي أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام السياسات التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.

تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية المراجع الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

### ثانيا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية:

إن إمكانيات الخبير المحاسبي محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصادقتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي أو (منظمات محاسبية وإدارية) فيما يخص شرعية ومصادقية الحسابات من واجب الخبير المحاسبي التركيز على احترام الأشكال الشرعية والقانونية ومستوى نوعية المراقبة الداخلية.

#### 1. احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

على الخبير المحاسبي أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور اليومية، سجل تداول المجالس العامة، سجل تداولات مجلس الإدارة أو الحراسة، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور المجلس الإدارة أو الحراسة حسب الحالات

- يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.
- يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري لاسيما دوام الطرق استقلالية النشاطات استمرارية الاستغلال التكلفة التاريخية عدم التعويض، الحذر.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### 2. الفحص وتقدير المراقبة الداخلية:

- يقدر الخبير المحاسبي إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصادقية
  - الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين: يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها واسترداداتها الخاصة، البعض الآخر لقواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي مكيفة بحجم المؤسسات.
  - إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح للخبير المحاسبي: تعريف المراقبات الداخلية التي يركز عليها، الكشف عن نسبة الغلط في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.
  - إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يركز على المكونات الأساسية الآتية: نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة الوسائل المادية للحماية، الموظفين، نظام المراقبة.
- (أ) **نظام التنظيم:** يتمثل في تعريفات المسؤوليات تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الإجماع بين العملي مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج والإشهار الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين الصندوق، أمين المخزن الحارس الصيانة التسجيل وصف المهن التي تتمثل في الدقة مكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة
- (ب) **نظام الإعلام والتوثيق:** لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح الوثائق دعائم الإعلام، وثائق الإجراءات
- (ت) **نظام الأدلة:** يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من أن ال يسمح بتجديد، وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة، كل صفقات الانطلاق والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

إن العناصر التالية تكون من نظام الأدلة نظاما مقنعا: المراقبة المتبادلة للمهام (فصل المهام)، تنظيم المحاسبة، وسائل الإعلام الآلي شبه ترقيم ومراقبة المققطات المراقبة التلقائية للنسب التقاربات، ترتيب الوثائق

ث) الوسائل المادية للحماية: تتمثل في الجدران الأبواب الحواجز الخزائن المخصصة للسهولة

الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبذير ...

إذن كل الوسائل التي تهدف مباشرة أو غير مباشرة إلى الحماية الوسائل الجسدية الوسائل المادية، الوثائق، بطاقات، قاعات الإعلام الآلي.

ج) الموظفين: الموظفين ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني

يزيد من ثقة الخبير المحاسبي حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص للتأكد من

كفاءات الموظفين، يجب على الخبير المحاسبي تقييم ما يلي: إجراءات التجديد التكوين الأولي

والمستمر، سياسة الأجور، المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

ح) نظام الإشراف على المراقبة:

- تقييم المراقبة الداخلية يمر على الأحوال الآتية: فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحليلات إبراز نقاط قوى وضعف الأنظمة التحقق من سير ودوام النقاط القوية التقييم النهائي والتأثر حول مهمة التخليص.

- يشير التخليص حول تقييم المراقبة الداخلية إلى ما يلي: النقائص الملحوظة على السير حول الإدراك إذا ما اقتضى الأمر للأنظمة والإجراءات التأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات.

- يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم المراقبة الداخلية مسجلة في ملفات العمل، وفي تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة.

- يجب على التقرير حول المراقبة الداخلية الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز انحلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح، كلما كان ذلك ضروريا.

- يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف، نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح التغلب عليها مرفق محتمل المكان والتاريخ والإمضاء

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- قد يجد الخبير المحاسبي نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت المراقبة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصادقية
- ثالثاً: مراقبة الحسابات:
- إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.
- إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يجب على برنامج مراقبة الحسابات أن يكون مخففاً أو ممتداً حسب درجة الثقة التي يمنحها الخبير المحاسبي إلى آلة المحاسب وإلى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.
- يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم اسناده إلى المراقبة، المشاكل المتعرض لها الإشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.
- للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدتها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في: المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء فحص المستندات المراقبات الجبرية العددية التحليلات تقييمات تقارب وتقسيمات، الفحص التحليلي.
- يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.
- حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على الخبير المحاسبي التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة، وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخرصة لنشاطه وحالته المالية
- إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### المبحث الثاني: تدقيق أصول ملبنة المنبع سعيدة

#### المطلب الاول: الخدمات التي يقوم بها الخبير المحاسبي

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائي والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات والتصريحات الجبائية الشهرية إعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائنه.

تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية وطنية).

يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية اجتماعية، أو مهرجانات ولائية.

- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو أسباب أخرى كالإفلاس مثالا.

#### المطلب الثاني: تقديم الميزانية العامة للمؤسسة الاقتصادية.

يقوم الخبير المحاسبي بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة، بما في ذلك الميزانية، ليقدم رأيا مستقلاً وموضوعياً وصادقاً في تقريره النهائي حول التغيرات والملاحظات الهامة التي اكتشفها.

📌 تقديم الميزانية العامة للمؤسسة:

1. تقديم جانب الأصول لميزانية المؤسسة:

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

جدول رقم 1 أصول الميزانية في:

الوحدة الدينار الجزائري

| الأصول                                     | المبلغ الصافي | الإهلاكات<br>والمؤنات | 2020         | 2019         | ملاحظات |
|--------------------------------------------|---------------|-----------------------|--------------|--------------|---------|
| أصول ثابتة<br>غير متداولة                  | 565500.00     | 517675,00             | 478250,00    | 72400,00     |         |
| - الأصول<br>غير<br>الملموسة                | 158186530,00  |                       | 158186530,00 | 158186530,00 |         |
| - الأصول<br>الملموسة                       | 175447094,85  | 25945977,33           | 149501117,52 | 151871323,40 |         |
| - أراضي                                    | 834189006,83  | 544668544,68          | 289520462,15 | 287093114,91 |         |
| - المباني                                  |               |                       |              |              |         |
| - الأصول<br>الملموسة<br>أخرى               |               |                       |              |              |         |
| - الأصول<br>الثابتة<br>الخاضعة<br>للامتياز |               |                       |              |              |         |
| - الأصول<br>الثابتة قيد<br>التنفيذ         |               |                       |              |              |         |



## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

|  |              |              |              |               |                                                                                                                     |
|--|--------------|--------------|--------------|---------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | 200000,00    | 200000,00    |              | 200000,00     | - الأصول<br>المالية<br>الأوراق المالية<br>المحسوبة وفقا<br>لحقوق الملكية                                            |
|  | 887500,00    | 887500,00    |              | 887500,00     | - استثمارات<br>أخرى<br>ومستحقات<br>ذات صلة                                                                          |
|  | 23643251,65  | 22002259,86  |              | 22002259,86   | - أوراق مالية<br>ثابتة أخرى<br>- القروض<br>والأصول<br>المالية<br>غير<br>المتداولة<br>الأخرى<br>أصول ضريبية<br>مؤجلة |
|  | 621954119,96 | 620345694,53 | 571132197,01 | 119147789154  | اجمالي<br>الأصول ثابتة<br>غير متداولة                                                                               |
|  | 80148175,24  | 147737209,46 | 1952409,53   | 1496896118,99 | اصول<br>المتداولة<br>المخزونات قيد<br>التنفيذ                                                                       |

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

|  |                                           |                                          |                            |                                           |                                                                                                                                                                                                     |
|--|-------------------------------------------|------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | 15162549,06<br>59669474,97<br>17363903,33 | 31996631,80<br>81024077,26<br>2279393,50 | 53094738,47<br>24741189,23 | 85091370,27<br>105765266,49<br>2279393,50 | مستحقات<br>واستخدامات<br>مماثلة<br>العملاء<br>مدينون اخرون<br>الضرائب<br>الأصول<br>المتداولة<br>الأخرى<br>التوفر وما<br>شابه<br>الاستثمارات<br>والأصول<br>المالية<br>المتداولة<br>الأخرى<br>الخزانة |
|  | 50000000<br><br>302014555,16              | 50000000<br><br>185678134,88             |                            | 50000000<br><br>185678134,88              |                                                                                                                                                                                                     |
|  | 524358657,16                              | 498715446,90                             | 79788337,23                | 578503784,13                              | اجمالي<br>الأصول<br>المتداولة                                                                                                                                                                       |
|  | 1146312777,72                             | 1119061141,43                            | 650920534,24               | 1769981675,67                             | المجموع الكلي<br>للأصول                                                                                                                                                                             |

المصدر: تقرير الخبير المحاسبي لسنة 2020

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### 2. تقديم جانب الخصوم لميزانية المؤسسة:

#### جدول رقم 2 خصوم الميزانية في:

| الخصوم                                                 | 2020         | 2019         |
|--------------------------------------------------------|--------------|--------------|
| <b>الأموال الخاصة</b>                                  |              |              |
| لأقساط والاحتياطات / (الاحتياطات الموحدة (1))          | 39641000,00  | 39641000,00  |
| فروقات إعادة التقييم                                   | 573012088,67 | 474189326,01 |
| فرق المعادلة (1)                                       |              |              |
| صافي النتيجة / (النتيجة الصافية الخاصة بالمجموعة ((1)) | -20335583,97 | 114332762,66 |
| رؤوس أموال أخرى - تقرير جديد                           |              |              |
| حصة الشركة المدمجة (1)                                 |              |              |
| حصة الأقلية (1)                                        |              |              |
| <b>المجموع الأول</b>                                   | 949086504,70 | 984932088,87 |
| <b>الخصوم غير الجارية</b>                              |              |              |
| القروض والديون المالية                                 | 1797600,00   | 2696400,00   |
| الضرائب                                                |              |              |
| ديون أخرى غير جارية                                    |              |              |
| المخصصات والمنتجات المثبتة مقدما                       | 39194099,87  | 36255546,62  |
| <b>المجموع الكلي للخصوم غير الجارية</b>                | 40991699,87  | 38951946,62  |
| <b>الخصوم الجارية</b>                                  |              |              |
| الموردون والحسابات المرتبطة بهم                        | 102107616,25 | 82477010,64  |
| لضرائب                                                 | 682079,24    | 2991677,38   |
| ديون أخرى                                              | 26193241,37  | 36960054,41  |

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

| الخزينة السلبية              |                |               |  |
|------------------------------|----------------|---------------|--|
| المجموع الكلي للخصوم الجارية | 128982936,86   | 122428742,43  |  |
| المجموع العام للخصوم         | 11119061141,43 | 1146312777,72 |  |

الوحدة الدينار الجزائري

المصدر: تقرير الخبير المحاسبي لسنة 2020

### المطلب الثاني: ملاحظات والتعليقات على محتوى الميزانية.

تُمثل ملاحظات الخبير المحاسبي بشأن الميزانية المؤسسة تقييماً لمحتوياتها. يتعين على المؤسسة التي خضعت للمراجعة أن تولي هذه الملاحظات اهتماماً بالغاً، حيث تساهم في حماية مصالحها وتحقيق أهدافها التشغيلية.

#### 1. تعليقات حول جانب الأصول:

فيما يتعلق بجانب الأصول، شملت التعليقات الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة، بالإضافة إلى المخزونات وحسابات الموردين الآخرين، وصولاً إلى رصيد الخزينة. وقد تضمنت هذه التعليقات إجمالي أرصدة هذه الحسابات والتغيرات التي طرأت عليها بين عامي 2019 و2020، سواء كانت هذه التغيرات زيادة أو نقصاناً.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### أ- التغيرات في صافي الأصول:

الوحدة الدينار الجزائري

| البيان                     | 2019       | 2020       | النسبة | المبلغ    | %      |
|----------------------------|------------|------------|--------|-----------|--------|
| الأصول الثابتة             | 621954120  | 620345695  | 55,44% | -1608425  | -0,26% |
| المخزونات                  | 80148175   | 147737209  | 13,20% | 67589034  | 84,33% |
| الأصول المتداولة<br>الأخرى | 444210482  | 350978237  | 31,36% | -93232245 | 20,99% |
| المجموع                    | 1146312777 | 1119061141 | 100%   | -27251636 | -2,38% |

المصدر: تقرير الخبير المحاسبي لسنة 2020

انخفضت أصول شركة منبع الألبان بنسبة 2.38% مقارنة بالسنة السابقة، من 1,146,312,777.72 دج في عام 2019 إلى 1,119,061,141.43 دج في سنة 2020.

#### 1. الأصول الثابتة:

يتم عرض التغيرات في القيم الاجمالية على النحو التالي:

الوحدة الدينار الجزائري

|                                            | 2019      | 2020      | الفارق  | معدل  |
|--------------------------------------------|-----------|-----------|---------|-------|
| الأصول الغير ملموسة<br>برمجيات المعلوماتية | 565500    | 565500    |         |       |
| المجموع                                    | 565500    | 565500    |         |       |
| الأصول الثابتة الملموسة<br>الأراضي         | 158186530 | 158186530 | /       |       |
| المباني                                    | 175447095 | 175447095 | /       |       |
| الأصول الثابتة الملموسة<br>الأخرى          | 779355812 | 834189007 | 5483319 | 7,04% |

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

|                          |            |            |          |        |
|--------------------------|------------|------------|----------|--------|
| المجموع                  | 1112989437 | 1167822632 | 54833195 | 4,93%  |
| الأصول المالية           |            |            |          |        |
| مشاركات أخرى             | 200000     | 200000     | /        |        |
| القروض والمشاركات        | 887500     | 887500     | /        |        |
| المالية الأخرى           |            |            |          |        |
| أصول ضريبية أخرى         | 23643252   | 22002260   | -1640992 | -6,94% |
| المجموع                  | 24730752   | 23089760   | -1640992 | -6,65% |
| المجموع الكلي            | 1138285689 | 1191477892 | 53192203 | 4,67%  |
| الاهتلاكات وخسائر القيمة | 516331569  | 571132197  | 54800628 | 10,61% |
| المبلغ الصافي            | 621954120  | 620345695  | -1608425 | -      |
|                          |            |            |          | 0,26%  |

المصدر: تقرير الخبير المحاسبي لسنة 2020

ملاحظة: تمثل الأصول الثابتة بتاريخ 2020/12/31 نسبة 55.44% من إجمالي الأصول، وقد زادت قيمتها الإجمالية بمقدار DA53,192,202.74 أي بنسبة 4.67%، وتفصيلها كالتالي:

### أ) الأصول غير الملموسة: 47825.00

- برمجيات معلوماتية: 565500.00 دج
- اهتلاكات وخسائر القيمة: 517675.00 دج

### ب) الأصول الثابتة الملموسة: 67، 597208109 دج

- المبلغ الإجمالي: 11678822631.68
- الاهتلاكات: 570614522.01
- القيمة الصافية: 597208109.67

ارتفع إجمالي الأصول الثابتة الملموسة بنحو 54,833,194.53 دج، أو بنسبة 4.93%، مقارنة بعام 2019. ويُفسر هذا الارتفاع:

- معدات الألبان: 23539336.2 دج

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- معدات الجبن: 218214.02 دج
- معدات الحماية: 778000.00 دج
- معدات وأدوات الصيانة: 179831.93 دج
- معدات تقنية: 4879379.24 دج
- معدات النقل الثقيل: 22954773.11 دج
- معدات معلوماتية: 63000.00 دج
- تهيئات: 258660.00 دج

ت) الأصول المالية الثابتة: 23.089,759,86 دج

انخفضت الأصول المالية الثابتة بنسبة 6.6% أي ما يعادل 640.991,79 دج وتم تقديمها كما يلي:

- ديون مرتبطة بالمساهمات: 200.000,000 دج.
- قروض وأصول مالية أخرى: 887.500,000 دج.
- ضرائب مؤجلة: 22.002.259,86 دج

✓ ديون مرتبطة بالمساهمات: 200.000,000 دج

شهادة اشتراك مؤقتة رقم 17207 بتاريخ 2016/02/29 في رأسمال الصندوق الوطني للتعاونيات الفلاحية (CNMA).

✓ قروض وأصول مالية أخرى: 887.500,00 دج.

قروض للمركبات: 730.000,000 دج.

قروض متنازع عليها: 157.500,00 دج.

لم يطرأ أي تغيير على هذا البند، فجميع الأشخاص الذين استفادوا من قروض المركبات قد غادروا المؤسسة وما زالوا مدرجين في حساباتها، يجب إعادة تصنيف هذه القروض كقروض متنازع عليها وبدء إجراءات الاسترداد.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

حساب القروض المتنازع عليها 157.500 دج.

الملف يوجد على مستوى المحضر القضائي لتنفيذ الحكم لصالحنا.

✓ ضرائب مؤجلة: 22.002.259,86 دج

هذا الحساب انخفض بمقدار 1 640.991,79 دج نتيجة تسويات مختلفة.

**ث) الاهتلاكات وخسائر القيمة: 571.132.197,01**

• الاهتلاكات 569.787.787,46 دج

• خسائر القيمة: 1.344.409,55 دج.

ارتفع الاهتلاكات بمقدار 54,800,628.17 دينار جزائري، أي بنسبة 10.64%، مقارنة مع مخصصات السنة 2019، ويمثل مخصصات السنة المالية 2020.

قسط الإهلاك السنوي ارتفع بمقدار 1.910.675,98 دج مقارنة بالسنة السابقة، ويرجع ذلك إلى الاقتناءات الجديدة التي انتقلت من 52.889.952,19 دج في 2019 إلى 54.800.628,17 دج في 2020.

**جرد مادي للأصول الثابتة :**

تم إجراء الجرد الفعلي للأصول الثابتة تحت إشراف الخبير المحاسبي وطبقا للإجراءات المكتوبة المعتمدة من قبل الإدارة، والتي تستند على دليل الإجراءات المكتوبة من قبل مكتب GIPLAIT. تتبع هذه الإجراءات مبدأ الحيلة المحاسبية وفقا للمعايير العامة المتوافق عليها.

أنشأت الإدارة لجنة مركزية مكونة من المديرين التنفيذيين للشركة بموجب القرار رقم 2020/426 المؤرخ 2020/10/25 وفرق عمل بموجب القرار رقم 2020/427 المؤرخ في نفس التاريخ.

سندات ملكية العقارات:

لدى الشركة التابعة فواتير شراء المعدات، وسندات الملكية لمقر الشركة والمباني التجارية الواقعة في وسط المدينة الأحكام القانونية سجل الاستثمارات ممسوك ومحدث بانتظام.



## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### II. المخزونات:

بلغت قيمة المخزونات في 2020/12/31 مبلغ 147.737.209,46 دج وتمثل 13,20% من إجمالي الأصول. سجلت المخزونات زيادة بنسبة 84,33% أي ما يعادل 67.589.034,22 دج مقارنة ب سنة 2019. وهي موزعة على النحو التالي:

الوحدة الدينار الجزائري

| البيان               | 2019        | 2020         | الفارق      | معدل    |
|----------------------|-------------|--------------|-------------|---------|
| البضائع              | 2400248,84  | 113504,06    | -2286744,78 | -95,27% |
| المواد واللوازم      | 73582813,14 | 106144527,32 | 32561714,08 | 44,25%  |
| المنتجات قيد التصنيع |             | 12482924,57  | 12482924,57 | /       |
| المنتجات النهائية    | 6106785,09  | 30948663,04  | 24841877,95 | 406,79% |
| المخزونات بالخارج    | 10737,60    |              | -10737,60   | -100%   |
| المجموع              | 82100584,77 | 149689618,99 | 67589034,22 | 82,33%  |
| خسائر القيمة         | 1952409,53  | 1952409,53   | /           |         |
| المبلغ الصافي        | 80148175,24 | 147737209,46 | 67589034,22 | 84,33%  |

المصدر: تقرير الخبير المحاسبي لسنة 2020

على مستوى القيم الخام:

1. انخفضت مخزونات البضائع بمقدار 2,286,744.78 دينار جزائري، أو -95.27%، مقارنة بالسنة المالية 2019.

2. ارتفعت مخزونات المواد واللوازم بنسبة 44.25%، أو ما يعادل 32,561,714.08 دينار جزائري من حيث القيمة.

3. ارتفعت مخزونات المنتجات النهائية بمقدار 24,841,877.95 دينار جزائري، أو 406.79%، من 6,106,785.09 دينار جزائري إلى 30,948,663.04 دينار جزائري.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

4. المنتجات الحالية: 12,482,924.57 دج. يحتوي هذا الحساب على الفروقات التي تم

تحديدتها أثناء الجرد الفعلي.

5. بلغت خسائر انخفاض قيمة المخزون 1,952,409.53 دينار جزائري

### الجرد الفعلي للمخزون :

أجرت الشركة الجرد الفعلي للمخزون والمنتجات قيد التصنيع. من قبل مكتب GIPLAIT، مع الالتزام بمبدأ القيد المزدوج. وكشفت المقارنة بين الجرد الفعلي والمحاسبي عن اختلافات.

ملاحظات حول إدارة المخزون:

لم يتم إنشاء للجرد للإنتاج من الأجبان.

القسم التجاري يستلم فقط الوثائق المتعلقة بالخروج المنتج من المخزن.

تتم عملية الفوترة بواسطة وسيط وليس من قبل قسم الإنتاج مباشرة.

يجب إنشاء جرد فعلي دوري للمخزون.

الفروقات المسجلة حسب المحاسبة المعتمدة بموجب قرار مجلس.

### III. الأصول المتداولة الأخرى :

تمثل الأصول المتداولة الأخرى، البالغة 350,978,237.44 دينار جزائري، 31.36% من إجمالي

الأصول، بانخفاض قدره 20.99% مقارنة بعام 2019، أي بقيمة: 93,232,245.08 دج.

يحتوي هذا المنشور على الأقسام التالية:

الوحدة الدينار الجزائري

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

| البيان                      | 2019         | 2020         | الفارق       | معدل    |
|-----------------------------|--------------|--------------|--------------|---------|
| الزبائن والوظائف المشابهة   | 66543966,24  | 85091370,27  | 18547404,03  | 27,87%  |
| الزبائن                     | 84410664,20  | 105765266,49 | 21354602,29  | 25,30%  |
| المدينون الآخرون            | 17363903,33  | 2279393,50   | -15084638,32 | 86,87%  |
| الضرائب والرسوم المستحقة    | 50000000,00  | 50000000,00  | /            |         |
| الأموال السائلة وما يعادلها | 302014555,16 | 185678134,88 | -            | -38,52% |
| الاستثمارات الأخرى          |              |              | 116336420,28 |         |
| النقدية                     |              |              |              |         |
| المبلغ الإجمالي             | 520333088,93 | 428814165,14 | -91518923,79 | -17,59% |
| خسائر القيمة                | 76122606,41  | 77835927,70  | 1713321,29   | 2,25%   |
| المبلغ الصافي               | 444210482,52 | 350978237,44 | -93232254,08 | -20,99% |

المصدر: تقرير الخبير المحاسبي لسنة 2020

يُلاحظ انخفاض السيولة وما يعادلها بمقدار 116,336,420.28 دج، أي نسبة 38.52%، مقارنة بالسنة المالية 2019.

### أ- العملاء: 85,091,370.27 دج

ارتفع هذا الحساب بمقدار 18,547,404.03 دينار جزائري، أي بنسبة 27.87%، مقارنة بالسنة المالية 2019 يتم تقسيمها على النحو التالي:

- الفروع التابعة لشركة GIPAI 25120750,70 دج

- عملاء متنوعون: 6875881,10 دج

- العملاء المشكوك فيهم 53094738,47 دج

بلغت حسابات العملاء الفرعيين 25,120,750.70 دج، بزيادة قدرها 17,553,679.62 دج.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

انخفض حساب العملاء المتنوع بـ 719,596.88 دينار جزائري مقارنة بالسنة المالية 2019، حيث انتقل من 7,595,477.98 دينار جزائري في عام 2019 إلى 6,875,881.10 دينار جزائري، أي بنسبة -9,47%.

ارتفع حساب الديون المشكوك في تحصيلها بمقدار 1,713,321.29 دينار جزائري من 51,381,417.18 دينار جزائري في عام 2019 إلى 53,094,738.47 دينار جزائري تم تخصيص هذه الديون بقرار من مجلس الإدارة.

هناك بعض الديون قديمة ومكون لها مخصصات، ولا تتوفر لها عناوين أو تعود إلى ملفات قضائية. لذلك ينصح بعمل ميزانية تصفية تقدم إلى مجلس الإدارة لتنظيف الحسابات.

### ب- المدينون الآخرون: 105,765,266.49 دج

ارتفع حساب المدينين الآخرين بمقدار 23,911,427.25 دينار جزائري، أي بنسبة 28.33%، مقارنة بالسنة المالية 2019 يتم تقسيمها على النحو التالي:

#### 1) السلف للموظفين: 47,500.00 دج

شهد هذا الحساب انخفاضاً قدره 35,000.00 دينار جزائري مقارنة بالسنة المالية 2019، أي بنسبة 42,42%.

تبلغ قيمة السلف المتنازع عليها 534,704.37 دج، وتتعلق بموظفين تركوا الشركة التابعة، وملفاتهم موجودة لدى المحضر لتنفيذ الأحكام لصالح الشركة التابعة.

#### 2) سلف لجامعي الحليب ومربي الحيوانات: 64,618,308.46 دج

ارتفع هذا الحساب بمقدار 11,802,983.00 دينار جزائري مقارنة بعام 2019، أي بنسبة 22.35% ارتفعت من DA 52,815,325.46 في عام 2019 إلى 64,618,308.46 دج في عام 2020.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### (3) دفعات مقدمة للموردين: 16,082,059.40 دج

انخفض حساب السلف الممنوحة للموردين بمقدار 5,204,207.00 دينار جزائري، أي بنسبة 25.31- % مقارنة بعام 2019. ويتعلق الأمر بالسلف المقدمة للمزارعين. ويتعلق أكبر مبلغ بشراء العجول بمبلغ 12,721,950.00 دج.

### (4) حسابات دائنة ومدينة أخرى: 14,351,965.42 دج

يحتوي هذا الحساب على:

عملية شراء على حساب 1,902,500.00 دينار جزائري تتعلق بخزائن عرض مبردة للتجار، وتم البدء في عمليات استرداد مما مكن من استرداد 297,500 دينار جزائري في عام 2020.

- سلف للموظفين في CTA 448,341.42 دج

- حسابات بين الفروع: 12,001,124.00 دج

يتعلق هذا الحساب بقروض المنتجات بين الشركات التابعة

### (5) خصومات أخرى: 6,248,228.54 دج

يتضمن هذا الحساب تسبيقات قدرها 6,124,028.54 دينار جزائري لصالح لجنة الخدمات الاجتماعية الخاصة الأضاحي العيد الأضحى الممنوح في عام 2019، والتي يتم حاليًا خصمها، و 124,200.00 دينار جزائري كسلف للخدمات الاجتماعية.

### (6) نفقات مدفوعة مسبقا: 2084900,30 دج

التأمينات التي تغطي السنة المالية 2021: 1784900,30 دج

إيجار 10 أشهر: 300000,00

### (7) مستحقات القبض: 1,797,600.00 دج

منتجات مستحقة القبض للسنة المالية 2020

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

(8) مخصصات اهتلاك المدينين الآخرين: 24,741,189.23 دج

مكافأة ONIL 24,010,296.00 دج

مستحقات الاستثمار 730893,23 دج

ت-الضريبة وما يعادلها: 2279393,50 دج

يتعلق هذا الحساب ب TVA الضريبة على القيمة المضافة القابلة للاسترداد عند الشراء، وائتمان ضريبي، وتسبيق على IBS الضريبة على أرباح الشركات، وتم تقسيمه كالتالي:

TVA قابلة للاسترجاع عند الشراء : 1.538.932,15 دج

TVA المضافة : 95.766,35 دج

ائتمان ضريبي: 140.000,00 دج.

IBS : 504.701,00 دج

مع دخول مصنع الجبن، الذي تخضع منتجاته لضريبة القيمة المضافة، حيز الإنتاج، انخفض حساب ضريبة القيمة المضافة القابل للاسترداد بمقدار 15,684,971.18 دينار جزائري، من 17,223,903.33 دينار جزائري إلى 1,538,932.15 دينار جزائري، أي 91.07%-  
IBS : 504,701.00 يحتوي هذا الحساب على الدفعات المؤقتة المدفوعة.

ث-السيولة وما يعادلها: 235.678.134,88 دج

هذا الحساب انخفض بمبلغ 116.336.420,28 دج أي بنسبة 33,05%، منتقلاً من 352.014.555,16 دج في سنة 2019 إلى 235.678.134,88 دج في سنة 2020.

رصيد حسابات السيولة مفصل كما يلي:

- الودائع: 50.000.000,00 دج

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- الخزينة: 185.678.134,88 دج

(1) الودائع: 50.000.000,00 دج

تم إيداع مبلغ ثابت قدره 50.000.000,00 دج لدى بنك BADR بتاريخ 2019/09/30 لمدة 5 سنوات  
وبنسبة فائدة 3,50%

(2) الخزينة: 185.678.134,88 دج

تم تأكيد أرصدة الحسابات البنكية من خلال كشوف وتصريحات بنكية ولا تحتوي عملياً إلا على عمليات سنة  
2020، باستثناء حساب استغلال بنك BADR الذي يحتوي على عمليات من سنوات 2017 و 2018 بمبلغ  
26.213,00 دج ينبغي تسويته .

تم تأكيد رصيد الصندوق بموجب محضر إقفال الصندوق بتاريخ 2020/12/31.

3. تعليقات حول جانب الخصوم:

الوحدة الدينار الجزائري

| الخصوم             | 2019       | 2020       | المعدل | الفارق     |         |
|--------------------|------------|------------|--------|------------|---------|
|                    |            |            |        | المبلغ     | %       |
| رأس المال الخاص    | 870599326  | 969422089  | 86,63% | 98822763   | 11,35   |
| الخصوم غير الجارية | 38951946   | 40991700   | 3,66%  | 2039754    | 5,24    |
| الخصوم الجارية     | 122428742  | 128982936  | 11,53% | 6554194    | 5,35    |
| صافي نتيجة الدورة  | 144332763  | -20335584  | -1,82% | -134668347 | -117,79 |
| اجمالي الخصوم      | 1146312777 | 1119061141 | 100%   | -27251636  | -2,380% |

المصدر: تقرير الخبير المحاسبي لسنة 2020

ملاحظة: سجلت الشركة انخفاضاً في الخصوم بنسبة 2.38% خلال الدورة، حيث انتقلت من  
1,146,312,777 د.ج في عام 2019 إلى 1,119,063,141 د.ج في عام 2020، أي بانخفاض قدره  
27,249,636 د.ج.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

أ. رأس المال الخاص: 969,422,088.67 د.ج

زادت الأموال الخاصة بمبلغ 98,822,762.66 د.ج أي بنسبة 11.35%، ويوضح ذلك بتأثير نتيجة الدورة لسنة 2019 التي ارتفعت إلى 114,332,762.66 د.ج وفقاً لقرار الجمعية العامة العادية للشركة.

II. الخصوم غير الجارية والجارية: 169,976,636.73 د.ج

ارتفع الدين المالي للفرع بمبلغ 8,693,947.68 د.ج في عام 2020 مقارنة بالدورة السابقة، حيث انتقل من 161,380,689.05 د.ج في عام 2019 إلى 169,976,636.73 د.ج، أي بزيادة قدرها 5.33%.

أ. الخصوم غير الجارية: 40,993,699.87 د.ج

ارتفعت الخصوم غير الجارية بمبلغ 2,039,753.25 د.ج في عام 2020 مقارنة بالدورة السابقة، ويوضح ذلك على النحو التالي بنسبة 5.24%:

أ- قروض وديون مماثلة: 1,797,600.00 د.ج

ب- المؤونات والمنتجات المقيدة: 39,194,099.87 د.ج

II. الخصوم الجارية: 128,982,936.86 د.ج

تمثل 11.53% من إجمالي الخصوم، حيث انتقلت من 122,428,742 د.ج في عام 2019 إلى 128,982,936.86 د.ج في عام 2020، أي بزيادة قدرها 6,554,194.43 د.ج بنسبة 5.35%.

- الموردون والحسابات الملحقه: 102,107,616.25 د.ج

- ضرائب مستحقة: 682,079.24 د.ج

- ديون أخرى: 26,193,241.37 د.ج

أ) الموردون والحسابات الملحقه: 102,107,616.25 د.ج

ارتفع رصيد الموردين والحسابات الملحقه بمبلغ 19,630,605.61 د.ج، حيث انتقل من 82,477,010.64 د.ج في عام 2019 إلى 102,107,616.25 د.ج، أي بزيادة قدرها 23.80%.

➤ ضرائب مستحقة: 682,079.24 د.ج



## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

انخفض حساب الضرائب المستحقة بمبلغ 2,309,598.14 د.ج، أي بنسبة -77.20%، حيث انتقل من 2,991,677.38 د.ج في عام 2019 إلى 682,079.24 د.ج في عام 2020 ويتعلق بالضرائب والرسوم التالية:

TAP مستحقة : 79,814.41 د.ج

حقوق الطابع: 602,264.83 د.ج

(ب) ديون أخرى: 26,193,241.37 د.ج

انخفض هذا الحساب بمبلغ 10,766,813.04 د.ج مقارنة بالدورة السابقة، أي بنسبة -29.13%.  
يتم تفصيله على النحو التالي :

➤ تسبيقات وحسابات مدينة متنوعة: 2,549,426.07 د.ج

هذه الحسابات قيد التسوية.

➤ مستحقات الرواتب: 83,569.95 د.ج

رواتب متبقية للتسوية، بعضها يعود إلى سنوات 2001، 2013، 2014... لمبالغ صغيرة.

➤ الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء (CNAS): 2,397,870.23 د.ج

اشتراكات الضمان الاجتماعي على رواتب شهر ديسمبر 2020 سيتم تسويتها في جانفي 2021.

➤ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) المقطوعة من الرواتب: 1,577,934.07 د.ج.

➤ دائنون متنوعون: 4,329,048.75 د.ج

➤ ديون أخرى مستحقة: 81,147.98 د.ج

مصاريف طبية مقطوعة لحساب العمال تعود إلى عامي 2011 و 2017 قيد التسوية.

➤ مخصصات الخصوم الجارية: 15,174,244.32 د.ج

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

يتعلق هذا الحساب بالمخصصات التي تم إنشاؤها خلال الدورة.

### المطلب الثالث: التقرير النهائي لخبير المحاسبي

#### الفرع الأول: التقرير العام لخبير المحاسبي

في ختام عمل الخبير المحاسبي، يصدر تقريراً مراجعة الحسابات السنوية للشركة يعرض فيه رأيه حول مدى صحة وعدالة تمثيل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للوضع الحقيقي للمؤسسة. وبناءً على ذلك، يساعد هذا التقرير في تحديد نقاط القوة والضعف في أداء المؤسسة. ، بالإضافة إلى التحقيقات والمعلومات المطلوبة قانوناً فيما يتعلق بالسنة المالية المنتهية في 2020/12/31

يتكون هذا التقرير من الأجزاء التالية:

تقرير المصادقة والتحقيقات المحددة.

القوائم المالية كما في 2020/12/31.

تعليقات على الحسابات الرئيسية للقوائم المالية.

#### 1. تقرير المصادقة:

في إطار مهمة مراقبة الحسابات التي وكلت بفحص البيانات المالية لمؤسسة ملبنة المنبع /سعيدة الختامية في 31 ديسمبر 2020، والتي تشمل الميزانية، حساب النتائج والجداول المرفقة المعدة وفقاً لنموذج الوثائق المحاسبية المعتمد في النظام المحاسبي المالي.

وقد تم تنفيذ الفحوصات وفقاً للمعايير العامة المتعارف عليها، وشملت عمليات التدقيق والتحقق من المحاسبة بالإضافة إلى إجراءات الرقابة الأخرى التي اعتبرت ضرورية تبعاً لقواعد العناية المهنية المعتادة. مكنت الفحوصات التي تم تنفيذها من تقديم الملاحظات التالية:

#### 1. عناصر الميزانية:

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### 1-1 الأصول غير المتداولة:

#### (1) الأصول الثابتة:

إن مطابقة بيانات الجرد الفعلي مع التفاصيل المحاسبية شملت كافة بنود الأصول الثابتة، ووفقاً لاستنتاجات اللجنة المركزية، لم يتم تسجيل أي فرق.

سجل الأصول الثابتة يتم تحديثه بانتظام وهو موثق بشكل جيد، كما يتم الاحتفاظ بملف استثماري تظهر جميع العناصر التي تم اقتناؤها من قبل الشركة.

يتم احتساب الاهتلاكات حسب طريقة القسط الثابت.

### 1-2 الأصول المتداولة:

#### أ- المخزونات:

تم إجراء الجرد الفعلي للمخزونات والمواد قيد التصنيع من طرف المؤسسة بنفس طريقة الأصول الثابتة. أسفر التحقق بين المخزون الفعلي والمحاسبي عن فرق إيجابي بقيمة 12.482.924,57 دج، هذه الفروقات تمت معالجتها، وفقاً لقرار مجلس الإدارة.

#### ب- السيولة:

- ✓ يتم إجراء التسويات البنكية شهرياً.
- ✓ لا يستخدم الصندوق إلا عند الضرورة.

#### ج- الذمم المدينة والاستخدامات المشابهة:

يتم تحليل أرصدة الحسابات الأخرى بشكل صحيح.

### 1-3 حقوق الملكية:

تم احترام الأحكام القانونية والتنظيمية.

تم تفعيل القرارات المتعلقة بتخصيص الأرباح وتجسيدها في القيود المحاسبية.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### 1-4 الخصوم غير المتداولة:

تمت معالجة المخصصات من خلال قيود محاسبية بعد مصادقة مجلس الإدارة عليها.

### 1-5 الخصوم المتداولة:

✓ يتم تحليل أرصدة حسابات الدائنين المتعلقة بالتعهدات الفعلية الناتجة عن عمليات سابقة لتاريخ إقفال

الدورة المحاسبية في 2020/12/31 بشكل صحيح.

✓ تم تسجيل وتقييم ومحاسبة الديون بالكامل وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

✓ يتم تحليل الديون المستحقة على الإدارة الضريبية وهيئات الضمان الاجتماعي بشكل صحيح .

### 2- الدفاتر والسجلات القانونية:

تمسك بالدفاتر التالية:

- السجلات المتعلقة بالموظفين (الرواتب، حركات الموظفين، التعيين، الإجازات المدفوعة، الصحة والسلامة، حوادث العمل، التركيبات الفنية).
- سجل الاستثمارات.
- دفتر اليومية.
- دفتر الجرد.
- يتم الاحتفاظ بهذه السجلات محدثة باستمرار.

### 3- النظام المحاسبي:

- يتم الاحتفاظ بالحسابات بالشكل التجاري.
- يتم الاحتفاظ بها على مستوى مقر الفرع من قبل قسم المحاسبة بمساعدة برنامج محاسبة. دفاتر اليومية المفتوحة لهذا الغرض هي:

- دفتر المشتريات
- دفتر المبيعات
- دفتر البنك "الاستغلال"

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- دفتر بنك الإعانة
- دفتر الصندوق
- دفتر المخزون
- دفتر الاستهلاكات
- دفتر مبيعات التعبئة والتغليف
- دفتر الرواتب
- دفتر العمليات المتنوعة

لقد تم ملاحظة ما يلي:

- احترام القواعد الأساسية الصادرة عن النظام المحاسبي المالي؛
- احترام تقنيات القيد المحاسبي؛
- أرشفة المستندات والوثائق المحاسبية في ظروف جيدة و امانة؛
- احترام فصل المهام على مستوى الهيكل التنظيمي؛
- خلية التدقيق التي عهد بها إلى إطار من الشركة، لم تعد عملية.

### المصادقة:

بعد فحص الوثائق التي قدمت، ووفقاً لتوصيات الخبرة، فقد تم اشهاد على أن الحسابات المعروضة للموافقة عليها، منتظمة وصادقة وتعكس صورة أمينة للوضع المالي والذمة المالية للمؤسسة المدروسة للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31 وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بموجب النظام المحاسبي المالي.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

### خلاصة الفصل

لقد حاولنا في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة على واقع التدقيق المحاسبي في مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة، ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت على مستوى هذه المؤسسة وبالاتصال بمكتب الخبير المحاسبي المكلف بتدقيق حسابات هذه الأخيرة، ومن تحليل البيانات المتحصل عليها كانت النتائج كما يلي:

-تمتلك المؤسسة محل الدراسة فواتير شراء المعدات، وسندات الملكية لمقر الشركة والمباني التجارية الواقعة في وسط المدينة سجلاتها ممسوك ومحدثة بانتظام.

- ارتفعت الاهتلاكات بنسبة 10.64%، سنة 2020 مقارنة مع مخصصات السنة 2019، ، حيث كان نتيجة اقتناءات جديدة بالتالي الزيادة في الأصول الثابتة للمؤسسة
- تسجيل حساب قروض وأصول مالية أخرى سببه استقادة بعض الموظفين من قروض لشراء مركبات وقد غادروا المؤسسة وما زالوا مدرجين في حساباتها، وبذلك تعتبر كقروض متنازع عليها، وعلى المؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة لاستردادها.
- وأما بخصوص تدقيق حسابات المخزونات فقد كشفت المقارنة بين الجرد الفعلي والمحاسبي عن اختلافات وفروقات وهذا مرده أن القسم التجاري يتعامل بالوثائق المحاسبية دون التأكد من الخروج الفعلي للمنتج
- بالنسبة لحساب العملاء هناك بعض الديون قديمة ومكون لها مخصصات، ولا تتوفر المؤسسة على عناوين أصحابها وأخرى تم رفعها إلى القضاء.
- تم تأكيد رصيد الصندوق بموجب محضر إقفال الصندوق بتاريخ 2020/12/31، تم تأكيد أرصدة الحسابات البنكية من خلال كشوف وتصريحات بنكية ولا تحتوي عملياً إلا على عمليات سنة 2020، باستثناء حساب استغلال بنك BADR الذي يحتوي على عمليات من سنوات 2017 و2018 بمبلغ معني بالتسوية.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

من خلال ما سبق وتحليل النتائج المسجلة في تقرير الخبرة المحاسبية فإنه يتم تأكيد الدور الفعال لمدقق الحساب في اكتشاف الأخطاء و التلاعبات ومختلف التغيرات ، حيث يتيح التقرير المحاسبي حول البيانات محل التدقيق وتسجيلها في تقريره للمساهمين وغيرهم معرفة مصداقية وحقيقة هذه القوائم مما يتعين على المؤسسة أخذ الملاحظات و التوجيهات و تصحيح الاختلالات الواقعة مما يؤدي إلى تحقيق مخرجات صحيحة متمثلة في المعلومات المحاسبية المجسدة في مختلف القوائم المالية الخاصة بها وهذا من أجل المحافظة على أصول المؤسسة بالتالي استمرارية وتعزيز قدرتها على التنافسية.

# الخاتمة



## خاتمة

في ختام هذه الدراسة التي تناولت الدور المحوري لمدقق الحسابات في الحفاظ على أصول المؤسسة، يتضح جلياً أن هذه المهنة لا تقتصر على فحص البيانات المالية وتقديم التقارير، بل تتعداها لتشمل مسؤولية جوهرية في صون موارد المؤسسة وحمايتها من المخاطر المختلفة. لقد استعرضنا خلال هذا البحث كيف يساهم التدقيق الفعال في تعزيز الرقابة الداخلية، وكشف حالات الاحتيال والاختلاس، وضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات، مما يمثل خط دفاع أساسي للحفاظ على الأصول المادية والمعنوية للمؤسسة.

إن التحديات المتزايدة التي تواجه المؤسسات في البيئة الاقتصادية المعاصرة، من تعقيد العمليات إلى التطور التكنولوجي السريع، تزيد من أهمية دور مدقق الحسابات. فمن خلال خبرته المهنية واستقلاليته، يقدم المدقق رؤى قيمة وتوصيات عملية للإدارة تساهم في تحسين إدارة الأصول وتعظيم قيمتها.

وعلى الرغم من أهمية الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات، إلا أن فعاليته تتطلب بيئة داعمة من الإدارة والتزاماً أخلاقياً من جميع الأطراف المعنية. كما يستلزم مواكبة المدقق لأحدث المعايير المهنية والتقنيات الحديثة لضمان تقديم أعلى مستويات الجودة في عمله.

في الختام، يمكن القول إن مدقق الحسابات يمثل ركيزة أساسية في منظومة الحفاظ على أصول المؤسسة وتعزيز استدامتها على المدى الطويل. إن الاستثمار في وظيفة التدقيق وتطوير قدرات المدققين يمثل استثماراً في مستقبل المؤسسة وحماية مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة.

## النتائج:

وقد استخلصت الدراسة مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن ذكرها فيما يلي:

### - نتائج الدراسة:

من خلال دراسة الجزء المتعلق بالجانب النظري فقد تم استخلاص مجموعة من النتائج يمكن ذكر أهمها في الآتي:

- يسعى المدقق الداخلي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية إلى الكشف عن نقاط القوة والضعف داخل النظام، مما يساعد في تعزيز الأداء الإداري والمالي.

- التدقيق يوجه الإدارة نحو الاستخدام الأمثل للأصول مما يقلل الفاقد ويعزز تحقيق أفضل للعوائد الممكنة. وقد أثبتت الدراسات أن تقارير المدققين تعزز من مصداقية المؤسسة أمام المستثمرين والبنوك والجهات الرقابية، لا سيما فيما يتعلق بسلامة الأصول وشفافية التقارير المالية.

- لضمان تنفيذ عملية التدقيق بشكل فعال، يجب على المدقق إتباع منهجية دقيقة تمكنه من الإلمام بجميع المعلومات المحاسبية والمالية، بما يسمح له بإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية. يتطلب ذلك وضع خطة محكمة، مع جمع الأدلة والقرائن الكافية وصولاً إلى إعداد التقرير النهائي الذي يتضمن نتائج التدقيق والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

- مدقق الحسابات يلعب دوراً جوهرياً في الحفاظ على سلامة الأصول المالية للمؤسسة، وضمان حمايتها من أي تلاعب، سواء من خلال التضخيم أو خفض قيمتها بصورة غير صحيحة.

- لضمان نجاح عملية التدقيق، يجب الالتزام بخطة منظمة تشمل التخطيط التنفيذ الميداني، وإعداد تقرير يتضمن نتائج التدقيق والتوصيات المقترحة .

## الخاصة العامة

- يسعى التدقيق إلى التحقق من صحة وسلامة الأصول من خلال مراجعة دقيقة للوثائق والمستندات المحاسبية مثل الميزانية العمومية، لضمان دقة التقديرات المالية والكشف عن أي تلاعب قد يؤثر على الوضع المالي للمؤسسة. هذه العمليات تسهم في تعزيز شفافية المؤسسة وحماية مواردها من أي مخاطر محتملة.
- وأما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي للدراسة: ومن خلال تحليل البيانات التي تم جمعها واختبار الفرضيات، يمكن تلخيص أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فيما يلي:
  - تمتلك المؤسسة محل الدراسة فواتير شراء المعدات، وسندات الملكية لمقر الشركة والمباني التجارية الواقعة في وسط المدينة سجلاتها ممسوك ومحدثة بانتظام.
  - ارتفعت الاهتلاكات بنسبة 10.64%، سنة 2020 مقارنة مع مخصصات السنة 2019، حيث كان نتيجة اقتناءات جديدة بالتالي الزيادة في الأصول الثابتة للمؤسسة
  - تسجيل حساب قروض وأصول مالية أخرى سببه استقادة بعض الموظفين من قروض لشراء مركبات وقد غادروا المؤسسة وما زالوا مدرجين في حساباتها، وبذلك تعتبر كقروض متنازع عليها، وعلى المؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة لاستردادها.
  - وأما بخصوص تدقيق حسابات المخزونات فقد كشفت المقارنة بين الجرد الفعلي والمحاسبي عن اختلافات وفروقات وهذا مرده أن القسم التجاري يتعامل بالوثائق المحاسبية دون التأكد من الخروج الفعلي للمنتج
  - بالنسبة لحساب العملاء هناك بعض الديون قديمة ومكون لها مخصصات، ولا تتوفر المؤسسة على عناوين أصحابها وأخرى تم رفعها إلى القضاء.
  - تم تأكيد رصيد الصندوق بموجب محضر إقفال الصندوق بتاريخ 2020/12/31، تم تأكيد أرصدة الحسابات البنكية من خلال كشوف وتصريحات بنكية ولا تحتوي عملياً إلا على عمليات سنة 2020، باستثناء حساب استغلال بنك BADR الذي يحتوي على عمليات من سنوات 2017 و2018 بمبلغ معني بالتسوية.

## التوصيات:

- على ضوء النتائج المتوصل إليها قمت باقتراح مجموعة من التوصيات لها أهمية بالموضوع:
- يتعين على المؤسسة إعادة تفعيل خلية التدقيق و العمل على نشر ثقافة التدقيق داخل المؤسسة لتوعية الموظفين بدور المدقق في حماية الموارد والأصول.
  - ضرورة التزام المؤسسة بالمعايير الدولية للمراجعة بما يضمن فعالية وكفاءة عملية التدقيق.
  - الأخذ بتوجيهات وتوصيات مدقق الحسابات وتنفيذها لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحماية الأصول.

# قائمة المصادر والمراجع

# قائمة المصادر والمراجع

## قائمة الكتب باللغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2000.
2. أحمد حلمي جمعه، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.
3. ابد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، 2011.
4. إيهاب نظمي، هاني العزيز " تدقيق الحسابات - الإطار النظري " دار وائل للنشر، طبعة أولى، أردن، 2012،
5. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
6. حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الثاني، المراجعة إجرائيا، منشورات الجامعة المفتوحة، الطبعة الأولى، 2006، طرابلس، ليبيا.
7. حسن الساعاتي، علم الاجتماع الصناعي، دار النهضة العربية، الطبعة الثالثة، 1980.
8. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2000.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2004.
10. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الورق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
11. رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن - عمان، 2015.
12. زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017.

## قائمة المصادر والمراجع

13. زكريا الدوري بلال السكرانة، مبادئ ومداخل الإدارة وظائفها في القرن الحادي والعشرين، دار اليازوري، الأردن، 2010.
14. زهراء عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان ، الطبعة الأولى ، 2009.
15. سامي محمد الوقاد، ولي محمد وديان، تدقيق الحسابات ،الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي ،عمان الأردن ، 2010.
16. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية ،طبعة 1998،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 1998.
17. عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،الطبعة الثانية 1993.
18. محمد أكرم العدلوني ،العمل المؤسسي ،دار بن حزم ،لبنان ،الطبعة الأولى ،1423هـ/ 2002م.
19. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر ،2005.
20. محمد الفاتح محمد بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمّان الأردن ،2016.
21. محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى دار النشر Ishtar Academy Group IAG ،ببغداد، 2019.
22. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،1430هـ-2009م.
23. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة ،الجزائر ،الطبعة الأولى ،1998.

## قائمة المصادر والمراجع

24. هادي التميمي "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية «دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006.

### قائمة الكتب الأجنبية

- 1) Institut français de l'audit et contrôle interne, les outils de l'audit interne, groupe Eyrolles, paris, France, 2013, P 9
- 2) Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, France, 7 e édition, 2010, P 80.
- 3) Karl Marx le capital livre L.op.cit, p 247.

### الرسائل والمذكرات

1. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص نقود ومالية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005
2. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات لتسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005
3. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة سطيف 2011/2012 .
4. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1. الجزائر. 2012-2013
5. بودنت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2015-2016،
6. محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، شهادة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016-2017



## قائمة المصادر والمراجع

7. عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ، جامعة أحمد دراية - أدرار - 2017-2018،
- a. بولحيال ، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم ، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، 2018-2017
8. زروقي هشام، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة الجزائر 3 ، 2020/ 2021،
9. طبشوش سارة، أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة، جامعة فرحات عباس / سطيف 1 ، 2022-2023،
10. فريدة أمزال ، التدقيق الداخلي كأداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية، اطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2022-2023،
11. محمد أمين لونيسة ،تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية ،شهادة دكتوراه ،جامعة محمد بوضياف ،مسيلة ،2016-2017
12. نقاز نورالهدى ، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، 2022/2023
13. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية ،مذكرة ماجيستر ،تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،الجزائر ،الطبعة الثالثة ،2009\_2010،
14. لياس قلاب ذبيح ،مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر - بسكرة ،2010 - 2011

## قائمة المصادر والمراجع

15. إيهاب ديب مصطفى رضوان ، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير الجامعة الإسلامية - غزة 2012
16. بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر 3 ، 2012/ 2013
17. هبه جمال المكارى، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، مشروع مقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير ،المعهد العالي لإدارة الأعمال (HIBA) سوريا ، 2020 - 2021
18. كامل العراقية المساهمة العامة ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط ، 2022 ممدوح، كامل التكريتي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات

### المجلات و المطبوعات العلمية

- 1) ابن لدعم محمد ، سعيداني محمد ،انمشة ياسين دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة ، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية ،المجلد 01 ، العدد 04 ، الجزائر ، 2017 ،
- 2) أتونسي نجاة ، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة المالية و الأسواق ،جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
- 3) برياطي حسين ، غالم نادية ، تدلاوتي يامنة ، واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، المجلد 20 ، العدد 35 ، 2024 ،
- 4) تمار خديجة ، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع دول المغاربية ،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ،جامعة مستغانم ،ديسمبر 2017، العدد 8
- 5) حازم هاشم الألوسي ،الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ،الجزء الثاني ،المراجعة إجرائيا ،منشورات الجامعة المفتوحة ،الطبعة الأولى ، 2006، طرابلس ،ليبيا ،
- 6) درويش عمار ، كوديد سفيان، فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب-عين تموشنت ، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 13 ، العدد 14 ، جوان 2017 .

## قائمة المصادر والمراجع

- (7) درويش عمار ، كوديد سفيان ،فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 13، العدد14
- (8) شبرو نذير ، بن خليفه بالقاسم , أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم(240) الخاص بمسؤوليات المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية لة التنمية الاقتصادية ، جامعة الوادي الجزائر المجلد 06 ( العدد 01 مكرر) / جوان 2021
- (9) عبد الله زكي ، محمد الشمايله ، أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة المجلة العربية للعلم العلمي ، الإصدار الخامس ،العدد خمسون ، 2022
- (10) عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،الطبعة الثانية 1993
- (11) محمد الهادي ضيف الله ،أحمد صلاح سباع ،مقال حول دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية ،دراسة حالة ،معهد العلوم التجارية وعلوم التسيير ،المركز الجامعي الوشيري ،تسمسيلات ،الجزائر ،مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ،عدد ثالث ،مارس 2018،
- (12) محمد فضل مسعد ،خالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،1430هـ-2009م
- (13) ميرونوف(ترجمة علي محمد تقي عبد الحسين )،الأنطروحات الخاصة بتطور الشركات متعددة الجنسيات ،د م الجامعية، الجزائر ،1986،ص ص35-79،أنظر كذلك فتح الله ولعلو ،الاقتصاد السياسي ،مدخل للدراسات الاقتصادية ،دار الحداثة للطباعة والنشر ،لبنان 1981
- الجرائد و المواد القانونية**
- (1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة 18 ،العدد 42 ،ص 06.
- (2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،المادة41، العدد 42،ص08.
- (3) جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،قانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/29
- (4) المادة رقم 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والمؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26ماي سنة 2008.

المحاضرات

## قائمة المصادر والمراجع

- 1) بوشريبة محمد ،محاضرات في اقتصاد المؤسسة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد مهري ،قسنطينة 2 ،(2019،2020)،
- 2) طلبة صبرينة ، محاضرات في اقتصاد المؤسسة ، مقدمة جامعة عبد الحميد مهري ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،قسنطينة2 ،2022،2023،
- 3) طلبة صبرينة، محاضرات في اقتصاد المؤسسة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد مهري ،قسنطينة02،(2023،2024).
- 4) مختار رحمانى حكيمة، محاضرات في مقياس المراجعة المالية ،مطبوعة مقدمة لطلبة ليسانس السنة الثالثة تخصص محاسبة ومالية ، 2019 / 2020

### المواقع الالكترونية

- 1) <https://www.daftra.com/hub/%D8%A7%D9%84%D8%A3%D8%B5%D9%88%D9%84>
- 2) <https://www.daftra.com/hub/%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%8%D8%A7%D9%84%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%A7%D8%A>  
A

# قائمة الملاحق

# قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

الرقم: 181 / أ. ل. ع. ب. ع. ب. أ. ق. ع. م. د. 2025

**اتفاقية تربص**

تحت:  
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر الكائن مقرها ب: ص.ب 138 حي النمر سعيدة  
الممثلة من طرف السيد مدير الجامعة

وبين المؤسسة: المجمع الصناعي للحليب و مشتقاته ممثلة منج سعيدة

من جهة أخرى تم الاتفاق على ما يلي:

- المادة الأولى: تهدف هذه المادة إلى تنظيم تربص للطلاب (ة):
- الطالب (ة): حجاج فاطمة الزهراء، مسجل (ة) في السنة الثانية ماستر / التخصص محاسبة و تدقيق
- الطالب (ة): خديوش الحاحمة، مسجل (ة) في السنة الثانية ماستر / التخصص محاسبة و تدقيق
- المادة الثانية: يهدف هذا التربص إلى تجسيد الدروس من طرف الجامعة ميدانيا.
- المادة الثالثة: يجري التربص ابتداء من يوم: 20/04/2025 إلى 04/05/2025
- المادة الرابعة: يخضع الطالب للتربص لنظام الداخلي للمؤسسة المستقبلة وبناء عليه تشعره بقوانينها الداخلية وإجراءاتها الوقائية والأمنية.
- المادة الخامسة: في حالة مخالفة الطالب لخصوم المادة الرابعة من هذه الاتفاقية بحق للمؤسسة المستقبلة أن تتخذ الإجراءات اللازمة طبقا للقانون، وتشعر إدارة الجامعة بذلك.
- المادة السادسة: يتم تقييم التربص من طرف المؤسسة المستقبلة حسب الاستمارة المرفقة على أن تسلم هذه الأخيرة لإدارة الجامعة في مدة أقصاها 15 يوما بعد نهاية التربص.

حررت: سعيدة في: 20 تموز 2025

رئيسة قسم العلوم المالية والمحاسبية  
أ. م. د. الطاهر  
أ. م. د. الطاهر  
أ. م. د. الطاهر

مدير الجامعة  
أ. م. د. الطاهر  
أ. م. د. الطاهر

Scanned by TapScanner