



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## الموضوع

اثر الرقابة الداخلية على التدقيق المحاسبي للثبثيات العينية  
في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة مطاحن بن حوحو - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

الحاج عامر

إعداد الطالب:

اللك خلود

الموسم الجامعي: 2016-2017

رقم التسجيل:	.....
تاريخ الإيداع	.....

# الدعاء

باسم الله افتتح والحمد والشكر و الثناء 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 و السكون

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

الى من اعطيا فعلماني العطاء الى من اوفيا فعلماني الوفاء الى من ترعرت في كنفهما الى مصدر الحنان و العطف

هي بمحة القلب ..صفاء الحب كمال الورد ..منبع امان ..سر سعادة ..هبة الله فالعمر فداها والعين ترتاح لرؤياها .يا من

اهديتني رضاك اهدي كي بري يا من لم تبخلين بدعاء لي ادعوه ان يحفظك يا غاليتي حبيبة قلبي امي

هو سندي في سراء والضراء ..رمز عطاء..رمز نقاء..يفيض كرما يتلفظ حكما الى من علمني ان الحياة كفاح

ممزوجة بالعلم و اخلاق اشعلت سنين عمرك لتتير دري ..لترسم بسمتي ...لترى سعادتني اهديتني فرحك ونزعت عني حزني

ابي وغلا اسمك اهديك كل كلمة يأرب يحفظك لي ادام الله عليك رضا الله

الى حبيتي غالية جدتي اهديتني ابا و مازلتني تهديني حكم اطال الله عمرك لتتير بركتك علينا

الى بذور الحب التي ملأت قلبي و سندي اليكم اخواني بدر الدين و سيف الدين

اليكن اخواتي اماني و عبير وزوجة اخي صباح

الى كناكيتي صغار سلمى و لزهرة و نوح

الى اعمامي وأخوالي و خالاتي و عماتي وأزواجهم وزوجاتهم

الى كل عائلة اللك و مقري كبيرا و صغيرا

الى تصديقاتي وحببياتي اخواتي لم تلدهم امي

امينة ..شميسة ..ابتسام...نحلة...بشرى..دنيا ..سميحة ..

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

الى من في قلبي ولم تكتبهم يدي

خولود

# كلمة شكر

"بي اوزعنا ان نشكر نعمتك التي انعمتها علينا"

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

"التحدي بالنعمة شكر، وتركها كفر ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله"

اتوجه بالشكر الجزيل الى استاذي الكريم "الحاج عامر" الذي شرفني بقبوله ومتابعتي والاشراف على هذه المذكرة

الذي لمست منه كل العناية والاهتمام اذ لم يخل علي طيلة المدة بنصائح القيمة وتوجيهاته النيرة

كما لا تغوتني ان اتقدم بالشكر لعمال المكتبة لمساعدتي بالخصوص رتبة... نبيل

وكذلك اشكر بن عربي جمال على مساعدتي ووقوفه معي

كما اخص بالشكر كل عمال مطاحن بن حوحو على استقبالي واحترامهم وتسجيل الامر في اعطائي المعلومات اللازمة

كما اخص بالشكر كل من علمني حرفا في حياتي وبفضله وصلت الى هذا المستوى ولا انسى من شجعني ولو بكلمة طيبة وابتسامته و

وعداء

لي كل هؤلاء اقول

شكرا

"بارك الله لكم وجعلها الله في ميزان حسناتكم وجعل الجنة مثواكم"

امين

# فہرس المحتویات

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر و العرفان
	اهداء
	ملخص دراسة
	فهرس المحتويات
	قائمة الاشكال
	قائمة الجداول
أ-ث	مقدمة
20-1	<b>الفصل الاول: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية</b>
2	تمهيد
3	<b>المبحث الاول:مدخل لنظام الرقابة الداخلية</b>
5-3	المطلب الاول : تعريف الرقابة الداخلية و خصائصها
6-5	المطلب الثاني : انواع الرقابة الداخلية
8-6	المطلب الثالث : اهمية الرقابة الداخلية و اهدافها
8	<b>المبحث الثاني : مكونات و محددات و مقومات نظام الرقابة الداخلية</b>
10-8	مطلب الاول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
11	مطلب الثاني: حدود نظام الرقابة الداخلية
13-11	مطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية
13	<b>المبحث الثالث : اطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلية</b>
14	المطلب الاول : وسائل نظام الرقابة الداخلية
17-15	المطلب الثاني:اجراءات النظام الرقابة الداخلية
19-18	المطلب الثالث : مسؤولية المدقق بالنسبة لانظمة الرقابة الداخلية
20	الخلاصة
56-21	<b>الفصل الثاني: الاطار العام لتدقيق المحاسبي لتشبيات العينية</b>
22	تمهيد
23	<b>المبحث الاول :مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي</b>

26-23	المطلب الاول: مفهوم التدقيق المحاسبي و انواعه
28-26	المطلب الثاني: اهمية واهداف التدقيق المحاسبي
29-28	المطلب الثالث: فروض التدقيق المحاسبي
29	<b>المبحث الثاني : الثببتات العينية</b>
30-29	المطلب الاول: مفهوم الثببتات العينية و حسابات المستعملة
31-30	المطلب الثاني: تقييم الثببتات العينية
38-32	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لثببتات العينية
38	<b>المبحث الثالث: تقييم مدقق الحسابات لثببتات العينية</b>
48-38	المطلب الاول: مسار تنفيذ عملية التدقيق
53-48	المطلب الثاني : اجراءات التدقيق الثببتات العينية
53	المطلب الثالث: اجراءات تدقيق اهتلاك الثببتات العينية
55-54	المطلب الرابع هدف من اجراءات تدقيق الثببتات العينية و مشاكل التي تصادفها
56	الخلاصة
75-57	<b>الفصل الثالث :دراسة التطبيقية لمطاحن بن حوحو</b>
58	تمهيد
59	<b>المبحث الاول: تقديم مؤسسة بن حوحو</b>
59	المطلب الاول: نشاة و مفهوم مؤسسة بن حوحو
61-59	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
62-61	المطلب الثالث: اهمية و اهداف المؤسسة
62	<b>المبحث الثاني: الثببتات العينية للمؤسسة ونظام رقابة خاص بها</b>
62	المطلب الاول : الثببتات العينية لمؤسسة بن حوحو
66-63	المطلب الثاني : حركة الثببتات العينية وجدول الاهتلاكها لسنة 2015
66	المطلب الثالث: نظام الرقابة الخاص بالثببتات العينية في مؤسسة بن حوحو
67	<b>المبحث الثالث: اجراءات التدقيق المحاسبي لثببتات العينية في المؤسسة بن حوحو</b>
67	المطلب الاول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

68-67	المطلب الثاني:مراجعة اوراق الشبوتية لتثبيتات العينية للمؤسسة
69-68	المطلب الثالث: تقرير مدقق المحاسبي
72-70	المطلب الرابع : اثر الرقابة الداخلية على تدقيق المحاسبي لتثبيتات العينية
73	الخلاصة
77-75	الخاتمة
82-78	قائمة المراجع
83	الملاحق

# قائمة الاشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	اجراءات الرقابة الداخلية	1
60	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بن حوحو	2
69	التقرير العام لمدقق المحاسبي	3

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	مخنوان الجدول	رقم الجدول
10	مكونات نظام الرقابة الداخلية	1
62	التثبيتات العينية لمؤسسة بن حوحو	2
63	حركة التثبيتات العينية لسنة 2015	3
66-64	جدول اهتلاك التثبيتات لسنة 2015	4

مقدمة :

ادى التقدم العلمي النظري والتطبيقي في جميع المجالات النشاط الاقتصادي الي كبر المشروع ،وتعدد مشكلاته،وصعوبة ادارته ادارة مباشرة لتعدد و تنوع نشاطه وزيادة حجم عملياته،مما جعل من المتعذر بل من المستحيل على اصحابه ان يديره ادارة فعلية ، وقد ادى هذا الي ضرورة استخدام عدد ضخم من العاملين للقيام بأعباء المؤسسة ،فتنطوي طبيعة العمل في المؤسسات على خضوع عملياتها لنوع من الرقابة يختلف حسب اختلاف طبيعة العمل فيها تشعبه وأهميته،وبدون هذه الرقابة تتعرض اموال المؤسسات لمخاطر قد تؤثر على مركزها المالي و قد تسيء الي سمعتها و تضر بنشاطها.ويتوقف مدى دقة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة في رسم السياسة و التخطيط و الرقابة على مدى صلاحية الانظمة المحاسبية المستخدمة ،فعليه فإن صلاحية الانظمة المحاسبية تعتمد على انظمة رقابة داخلية .

ومن المعروف ان اعداد القوائم المالية من مهمة ادارة المؤسسة وذلك من الدفاتر و السجلات المحاسبية المحتفظ بها ،ولكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الاعمال بصورة موثوق بها -فمن وجهة مستخدم القوائم المالية - لا بد من ان يكون مصدق عليها من قبل طرف ثالث محايد هو مدقق المحاسبي و التصديق على القوائم المالية يتمثل في راي المدقق حول مدى عدالتها و الذي يتضمنه في تقريره في نهاية عملية تدقيق وعلى ضوء هذا التقرير يكون في استطاعة مستخدمي القوائم المالية ان يتخذو القرارات الاقتصادية السليمة و الرشيدة حيث رايه المدقق يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالبيانات والمعلومات المتضمنة لها .

و يقوم المدقق المحاسبي بعملية الفحص و اختبار لقوائم المالية ومن بينها الاصول و بشكل خاص التثبيتات العينية التي تعتبر من اهم الموارد المؤسسة التي تعود بالفائدة عليها ،حيث يتم استعمالها كوسيلة في انتاج و تقديم الخدمات فهي تحتل اهمية بالغة و كبيرة في ميزانيتها لذلك تلجا المؤسسة الاقتصادية اعتماد على رقابة الداخلية متينة لتجنب الاخطار و الملبسات كما تلجا للمدقق المحاسبي لاكتشاف اي خطأ كان سهوا او عمدا التي قد يقع فيها المحاسب لغرض محافظة على ممتلكاتها و تحقيق منافع اقتصادية تعود عليها بالربح .

الاشكالية البحث

بناء على ما تم تقدم يمكن تحديد الاشكالية هذا البحث في التساؤل التالي :

ماهو اثر الرقابة الداخلية على التدقيق المحاسبي لتثبيتات العينية ؟



ومن الاشكالية طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ✓ ما مقصود بالرقابة الداخلية وما هدف منها ؟
- ✓ ما مقصود بالتدقيق المحاسبي وماهي خصائصه؟ انواعه اهميته ؟
- ✓ ماهي الاجراءات التي يتبعها المدقق في تطبيق عملية التدقيق المحاسبي لتثبيتات العينية ؟ وما هدف منها ؟
- ✓ ماهو المشكلات التي تصادف المدقق في عملية التدقيق التثبيتات العينية ؟

### الفرضيات البحث :

في سبيل اجابة على اشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية السابقة الذكر قمت بصياغة الفرضيات التالية :

- ✓ تعتبر الرقابة خطة تنظيمية وطرق و اجراءات الشفافية لعمليات المحاسبية .
- ✓ يتوقف نجاح عملية التدقيق المحاسبي لتثبيتات العينية على اتباع اجراءات متعارف عليها من قبل المهنيين .
- ✓ اتباع المدقق لمنهجية واضحة و متسلسلة تمكنه من المام بكل المعلومات المحاسبية بغية ابداء راي الفني محايد بشانها.
- ✓ يعمل التدقيق المحاسبي على اكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية لتثبيتات العينية .

### اسباب اختيار الموضوع :

اسبابي لاختيار الموضوع الخصها في شكل التالي :

- ✓ اهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة
- ✓ اهمية مهنة التدقيق المحاسبي لتثبيتات العينة
- ✓ تباين اجراءات التي يقوم بها مدقق في تدقيق المحاسبي

### اهمية الدراسة :

يستمد هذا الموضوع اهمية من مجموعة من العناصر :

- ✓ الدور الذي يلعبه نظام الرقابة في تحقيق اهداف المؤسسة
- ✓ الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في محافظة على اصول المؤسسة و تحقيق مصداقية بيناتها وكذلك مساعدة المدقق في سير العمل لمصادقة على قوائم المالية .
- ✓ يساعد التدقيق في فحص و تقويم القوائم المالية و ابداء راي في محاييد .

### اهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف التالية :

- ✓ ابراز الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في فشل او نجاح المؤسسة من تحقيق

اهدافها

- ✓ التعرف على التدقيق المحاسبي لتثبيتات العينية
- ✓ اثر الصيد العلمي خاصة في هذا الموضوع

### منهج الدراسة وأدوات المستخدمة :

لمعالجة هذا البحث اعتمدت في الجانب النظري من البحث على المنهج الوصفي التحليلي .  
اما في ما يخص الجانب التطبيقي فلجأت لمنهج للدراسة حالة مطاحن بن حوحو لاسقاط جل ما تم تطرق اليه في جانب النظري .

### صعوبات الدراسة :

بالرغم من توفر العديد من حدود لهذه الدراسة ، الا انها لا تخلو من الصعوبات و العراقيل التي صادفتني خاصة في دراسة الميدانية لم اجد مؤسسة تزودني بي المعلومات اللازمة وكذلك منعي من حصول على الوثائق المطلوبة من طرف المؤسسة محل الدراسة ، ولكن مع عموم لقد تمت هذه الدراسة

### دراسات سابقة :

في حدود معرفتي لم اجد دراسة سابقة لموضوع بحثي بل نسقته انا و المشرف ولكن توجد دراسات تلمس جوانبه تتمثل فيما يلي :

1. خالدى كلثوم و طمار رشيدة ،الرقابة الداخلىة والتدقيق المحاسبى للتبئبات فى المؤسسة اقتصاءىة – دراسة حالة المؤسسة الوطنىة للمنظفات ومواد الصىانة ENAD ووحدة UOE،مذكرة نىل شهادة ماستر فى علوم التسىير تخصص محاسبة و تدقيق ،جامعة اكابى محمد اوالحاج، البوىرة ،2015/2014.
2. بروبة الهام، تاثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبى بالمؤسسة اقتصاءىة –دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل –بسكرة-ENICB،رسالة مقدمة لنىل شهادة دكتوراه الطور الثالث فى العلوم التجارىة تخصص : محاسبة ، جامعة مُجّد خىضر ،بسكرة ،2015/2014.
3. نوىة مُجّد، التدقيق المحاسبى للاصول الجارىة فى المؤسسة الاقتصاءىة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل –بسكرة ENICAB ، تخصص فحص محاسبى ،جامعة مُجّد خىضر،بسكرة ،2015/2014.

#### تقسىمات الدراسة :

تم تقسىم الدراسة الى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة حيث يحتوى كل فصل على :

**الفصل الاول:**وهو معنون بالاطار النظرى لنظام الرقابة الداخلىة يحتوى على ثلاثة مباحث فالمبحث الاول هو مدخل لنظام الرقابة الداخلىة و مبحث الثانى على مكونات و محدودات و مقومات نظام الرقابة الداخلىة و المبحث الثالث اطار التطبيقى لنظام الرقابة الداخلىة .

**و الفصل الثانى:** هو الاطار العام للتدقيق المحاسبى للتبئبات العىنىة يحتوى على ثلاثة مباحث :

المبحث الاول : مدخل مفاهىمى للتدقيق المحاسبى

والمبحث الثانى : التبئبات العىنىة، اما المبحث الثالث تقييم مدقق الحسابات لتبئبات العىنىة

**و الفصل الثالث:** ىتمثل فى دراسة التطبيقىة لمطاحن بن حوحو تناولت فى المبحث الاول تقديم المؤسسة و فى المبحث الثانى التبئبات العىنىة للمؤسسة و نظام الرقابى الخاص بها

واما عن المبحث الثالث فكان ىتمثل فى اجراءات التدقيق المحاسبى لتبئبات العىنىة فى مطاحن بن حوحو

تمهيد:

لقد تطور مفهوم الرقابة تطورا كبيرا نتيجة لتطور وكبر حجم المشروعات الاقتصادية وتنوع عملياتها واتساع رقعة نشاطها، فلها دور كبير في تحقيق الربحية و تحقيق اهداف المسطرة من قبل ادارة المؤسسة و المشروع، بالإضافة الى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد وأصول المؤسسة و تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة و مستمرة و عملية ينبغي القيام بها بالمؤسسة في جميع مراحل العمل و الاهداف الموضوعية لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة افضل.

ونظرا للمردود الايجابي للرقابة الداخلية على مصداقية القوائم المالية فقد شهد القرن الواحد و العشرين اهتماما كبيرا من جانب المتعاملين في اسواق المال وجهات الرقابة الرسمية و الجمهور بما يؤكد لهم كفاءة أداء الشركات المقيدة في البورصة في تصميم و تشغيل و تقييم هياكل فعالة للرقابة الداخلية ، وكان الضمان لهم هو خدمة يؤديها مدقق الحسابات المكلف بتدقيق القوائم المالية في تصديق على تقرير الادارة عن فعالية الرقابة الداخلية بالشركة تصميميا و تشغيليا.

ومن هذا سنحاول التطرق للرقابة الداخلية من خلال ثلاثة مباحث هي:

- مدخل لنظام الرقابة الداخلية
- مكونات و محددات ومقومات الرقابة الداخلية
- اطار التطبيقي لنظام الرقابة الداخلية

### المبحث الاول :مدخل لنظام الرقابة الداخلية

إن النظام هو المجموعة مترابطة و متجانسة من الموارد و العناصر التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل اطار معين لتحقيق هدف معين و نظام الرقابة الداخلية هو أحد الانظمة المعتمدة من طرف المؤسسة ،لذا سنتناول في هذا المبحث تعاريف مختلفة عن هذا النظام وكذا أنواعه و اهدافه .

### المطلب الاول :تعريف الرقابة الداخلية و خصائصها

#### اولا :تعريف الرقابة الداخلية

تعددت تعاريف الرقابة الداخلية لذلك سنورد البعض منها :

- هي الإجراءات و الطرق المستخدمة في الشركة من اجل الحفاظ على النقدية و الاصول الاخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر و نتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي و الاداري و التنبه لأهمية الحفاظ على الاصول الاخرى بالإضافة للنقدية .<sup>1</sup>
- عرفت جمعية المدققين الامريكيين على ان الرقابة الداخلية هو مجموعة الطرق و المقاييس التي تتبعها المؤسسة بقصد حماية مجوداتها و التأكد من دقة المعلومات المحاسبية.<sup>2</sup>
- وكتعريف شامل يمكن القول ان النظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الضمانات المتمثلة في طرق و اجراءات العمل المكتوبة و غير مكتوبة و تعليمات الادارة الموجودة و المعمول بها على مستوى كل مصلحة من مصالح المؤسسة ،هذه الضمانات تساهم في التحكم فيها عن طريق الحفاظ على الذمة المالية و حمايتها و السهر على الحفاظ على نوعية المعلومات المتدفقة وكذا تطبيق سياسات الادارة عم طريق التعليمات بهدف تحسين الاداء.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور ، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية ،ط1،دار الاعصار العلمي للنشر و التوزيع ،عمان ، الاردن ،2012،ص 225-226.

<sup>2</sup>عطا الله احمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات،ط1 ، دار الراية ، 2009،ص45.

<sup>3</sup>محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003،ص84.

### ثانيا : خصائص الرقابة الداخلية :

هناك العديد من الخصائص و المتطلبات التي يجب أن تتوفر في اي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة ومن ضمن هذه الخصائص ما يلي:

**1-الفعالية :** يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد و متطور ، يقوم على اكتشاف الاخطاء والانحرافات قبل وقوعها ، معالجة بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل ،باقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل ، من اجل تحقيق الهدف المرغوب فيه .

**2-الموضوعية :** لاشك أن الادارة المالية ، تضمن الكثير من العناصر البشرية ، و لكن مسألة ما اذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة و جيدة و ينبغي ان يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية ، لان الادوات و الاساليب الرقابية عندما تكون شخصية موضوعية ، يؤثر ذلك على حكم على الاداء ، مما يجعله غير سليم ،لان التقارير المقدمة من طرف محافظ حسابات يجب ان تكون موضوعية ، حيادية تتضمن بيانات معني و مدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة .

**3-الدقة :** يجب ان يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة و دقيقة و كاملة عن الأداء و التأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات ، من خلال البيانات المسجلة ، بالوثائق و السجلات المحاسبية ،وكذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الاخطاء و الانحرافات من اجل التعبير عن الحقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية .

**4-المرونة :** حتى يكون النظام الرقابي ناجحا ، يجب ان تتوفر المرونة ، اي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم ، فنادر ا ما تشابه المشاكل و اسباب الانحرافات ، مما يتطلب ان يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ اذا استجدت ظروف املت تغييرا في الاهداف و الخطط الموضوعية ، و على المدير ان تتوافر لديه اساليب رقابية من اجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة <sup>1</sup>.

<sup>1</sup>رزيق مجد انور، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة ميدانية لدى محافظي الحسابات بسكرة ،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية و المحاسبية تخصص فحص محاسبي ، جامعة مجد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص38-39

5- **التكامل** : يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها و أيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة

6- **الاستمرارية**: و يقصد بذلك استمرار عملية الرقابة ما دام النشاط قائما و مستمرا، بمعنى ألا تكون وقتية أو حسب الطلب و هذا ما يضمن الفورية في اكتشاف المخالفات والانحرافات وإبراز وجه القصور لمعالجتها فورا مما يستوجب وجود خطة و برنامج زمني لعمليات الرقابة .

7- **التوقيت المناسب** : لا بد من توافر نظام سليم لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، و عليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، وعليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا او كليا .

8- **التوفير في النفقات** : الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، و بالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : أنواع الرقابة الداخلية

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام وهي: الرقابة المحاسبية و الرقابة الادارية و الضبط الداخلي

- **الرقابة المحاسبية** : هي كل الطرق و الاجراءات التي تختص و ترتبط مباشرة بحماية الاصول ومدى الوثوق في السجلات المالية وما تنتجه من بيانات و تقارير ومن الوسائل هذه الرقابة نجد ضرورة الفصل بين الاصل و السجل و الحماية المالية للاصل و استخدام المراجعة الداخلية<sup>2</sup>
- **الرقابة الادارية** : تشمل الخطة التنظيمية وكل الطرق و الاجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الانتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الادارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق هدفها على وسائل متعددة مثل الكشوفات الاحصائية ودراسات الوقت و الحركة و تقارير الاداء و رقابة الجودة<sup>3</sup>

<sup>1</sup> افرن سفيان، دور لجان التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية -دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المالية و المحاسبية نتخصص فحص محاسبي، جامعة مجد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 7-8

<sup>2</sup> مجد سمير الصبان، المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعة الاسكندرية، مصر، 2001، ص10

<sup>3</sup> عبد الرؤف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص180

• **الضبط الداخلي:** يشمل على جميع الوسائل التنسيقية و الخطة التنظيمية و الاجراءات الهادفة الى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال كما يهدف أيضا إلى ضبط عمليات المؤسسة و مراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: اهمية الرقابة الداخلية و اهدافها:**

**اولا : اهمية الرقابة الداخلية :**

ان زيادة و اتساع نطاق الانشطة و البرامج الاقتصادية على اختلاف انواعها و اشكالها ادبالي زيادة و ابراز الرغبة في الحصول على تقسيم داخلي مستقل الادارة داخل هذه الوحدات و هذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية فيما يلي<sup>2</sup>

1. نجاح وكفاءة وفعالية و متابعة و تقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة و برامج
2. زيادة كفاءة اداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ و اداء الاعمال والانشطة الموكلة لكل منهم
3. مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الاهداف الاتية الموضوعة من قبل برامج المؤسسة
4. المساعدة على اكتشاف أي انحراف او اخطاء عند تنفيذ أنشطة و برامج المؤسسة و القواعد حتى يمكن تجنبها و يمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب ان تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما امكن ذلك .

**ثانيا : الاهداف الرقابة الداخلية :**

تهدف الرقابة الداخلية الى تحقيق مايلي:

❖ **التحكم في المؤسسة**

ان التحكم في الانشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الانتاج داخلها و في نفقات و تكاليف و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ، ينبغي عليها تحديد أهدافها ،

<sup>1</sup> أبو رقية ، المصري عبد الهادي اسحاق ، تدقيق و مراجعة الحسابات ، دار الكندي الاردن ، 1991،ص112

<sup>2</sup> محمد السيد السرايا ، اصول و قواعد المراجعة و التدقيق الاطار النظري المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق العلمي ، دار المعرفة الجامعية الاسكندرية ، مصر ، 2002،ص 75

هياكلها ، طرقها و إجراءاتها من اجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها .

### ❖ حماية الاصول :

ان اهم اهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية اصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الاصول (الاستثمارات، المخزونات ، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الابقاء و المحافظة على أصولها من كل الاخطاء الممكنة و كذا عجلتها الانتاجية بمساهمة الاصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الاهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة<sup>1</sup>

### ❖ دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملائمتها :

تضمن دقة البيانات ان تكون المعلومات موضوعية تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، و ان تكون هذه المعلومات حاضرة و جاهزة بالشكل الكامل و الملائم وفي وقت المناسب، خدمة الاطراف المستفيدة و ترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة من مزاوله الانشطة المختلفة بالمؤسسة ، تلك العمليات التي تعبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية ، تتولد عنها معلومات محاسبية، و تتم العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي التصريح بالعمليات ، تنفيذها ، تسجيلها بالدفاتر ، و المحاسبة عن نتائجها .

### ❖ الالتزام بالسياسات الادارية :

تتم ترجمة اهداف المؤسسة الى مجموعة من السياسات و الخطط و الاجراءات المتكاملة ، التي تغطي الجوانب المؤسسة كافة ، و تصدر الادارة بذلك قرارات و تعليمات توجهها الى منفذي العمليات المختلفة ، عبر المستويات الادارية و سواء أكانت هذه القرارات و التعليمات كتابية ام شفوية فانها تخضع الى عملية التنقيح أو التعديل بما قد يؤدي الى عدم فهم القصد الصحيح منها، من جانب المنفذين، الامر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الادارية واضحة ملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها و تنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول إن درجة استيعاب السياسات و الخطط و الاجراءات

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات ، الجزائر ، 2003، ص 90

الادارية المتضمنة في القرارات و التعليمات و المسك بها و تطبيقها، تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة<sup>1</sup>

### ❖ تشجيع العمل بكفاءة :

ان احكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الامثل و الكفاء لموارد المؤسسة ،ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في تكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للادارة بعض الضمانات و فقط بل يعطني تحسنا في مردودية المؤسسة<sup>2</sup>

### المبحث الثاني: مكونات و محددات و مقومات نظام الرقابة الداخلية

يشمل نظام الرقابة الداخلية على مكونات اساسية لا بد من الاهتمام بها و دراستها حتى يمكن الوصول الى ضمان معقول لتحقيق اهداف الرقابية ، و لتحقيق هذه الاهداف اشار مجلس معايير التدقيق و التاكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي ان للرقابة الداخلية حدود كما لها دعائم و مقومات اساسية تعتمد عليها إدارة المؤسسة للوصول الى الاهداف المسطرة ، و هناك معوقات تجعل النظام عاجزا عن تحقيق الاهداف الرقابية فلا يوجد أي نظام رقابة الداخلية متقن بدرجة كاملة

#### مطلب الاول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر وهي :

✓ بيئة الرقابة : تعتبر البيئة الرقابية الأرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى و أساس تحقيق نظام رقابي

فعال و هي تتكون من:

#### ● عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة:

و تتمثل في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة و القيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين و الإدارة و المعايير السلوكية المطبقة، و كيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي.

#### ● عوامل لها صلة بتنظيم الشركة نفسها:

<sup>1</sup> حسين قاضي ، حسين دحدوح، اساليب التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط1 ، عمان، الاردن، 1999، ص 247

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 91- 92

و تتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء و مدى تحديد السلطات و المسؤوليات و سياسات الأفراد و ممارساتهم المختلفة و مدى الالتزام بسياسات الشركة .

✓ **تقييم المخاطر** : يتمثل تقدير المخاطر لأغراض التقارير المالية في تحديد و تحليل الشركة و إدارتها للمخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية ، و بعد تحديد ها يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر و احتمالات وحدوثها وقد تسهل الإدارة الخطط و البرامج أو التصرفات بدراستها أو قد تقرر أن تقبلها بسبب التكلفة فتنشأ المخاطر أو تتغير بسبب عدة ظروف منها:

- التغييرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية التي تؤدي إلى ضغوط تنافسية أو مخاطر أخرى.
- تغييرات جوهرية أو سريعة تحدث في نظام المعلومات.
- نمو جوهري و سريع للأعمال.
- التوسع أو الحصول على أعمال في بيئة أجنبية.
- إدخال تكنولوجيا جديدة في عملية الإنتاج أو نظم معلومات.
- اختيار مبادئ محاسبية جديدة أو التغيير في المبادئ المحاسبية.

✓ **نظام المعلومات و الاتصال** : إن كل شركة يجب أن تكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من

الأحداث و الأنشطة الداخلية و الخارجية في كل من النماذج المالية و غير المالية.<sup>1</sup>

✓ **انشطة الرقابة** : تعتبر أنشطة الرقابة عنصر هام يدخل في تكوين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

ويتخذ المدقق كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة محل الدراسة، و تتمثل أساسا في الأنشطة التي يمارسها كل فرد و التي تسمح له بتسيير أعماله في إطار احترام المبادئ العامة لنظام الرقابة الداخلية القائم<sup>2</sup>

✓ **المراقبة** : تتعلق المراقبة بالتقييم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، ويتم ذلك من قبل الإدارة

بهدف تحديد إذا ما كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها وأنه يجري تعديلها مع تغيير الظروف ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم و التعديل من عدة مصادر تشمل دراسة نظام الرقابة الداخلية الحالية تقارير التدقيق.<sup>3</sup>

✓ يمكن تلخيص مكونات الرقابة الداخلية في الجدول التالي:

<sup>1</sup>افرن سفيان، مرجع سبق ذكره، ص13-14.

<sup>2</sup>أمين سيد احمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، دار جامعية الاسكندرية، مصر، 2008، ص390

<sup>3</sup>المرجع السابق، ص13

الجدول رقم 1 : مكونات نظام الرقابة الداخلية:

العناصر	وصف العنصر	المكونات
بيئة الرقابية	مواقف ووعي و اجراءات الادارية وأولئك المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية و اهميتها و مهامها	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ايصال و تنفيذ النزاهة و القيم الاخلاقية</li> <li>- الالتزام بالكفاءة</li> <li>- مشاركة أولئك المكلفين بالرقابة</li> <li>- اسلوب الادرة التشغيلي</li> </ul>
تقييم المخاطر	عملية تحديد و الاستجابة لمخاطر و نتائج العمل لاغراض أعداد التقارير المالية	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الاحداث و الظروف الداخلية و الخارجية التي قد تحدث و تؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على اصدار و تسجيل و معالجة و اعداد التقارير حول المعلومات المالية</li> <li>- خطط الادارة او اجراءات تناول مخاطر معينة</li> </ul>
نظام المعلومات والاتصال	يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية و اشخاص و اجراءات و بيانات ، كما يتكون نظام المعلومات الخاص باهداف اعداد التقارير المالية و الاجراءات و التسجيلات المباشرة بالضافة الى تسجيل و معالجة و اعداد التقارير	<ul style="list-style-type: none"> <li>اساليب و السجلات تشمل:</li> <li>- تحديد و تسجيل جميع المعاملات الصحيحة</li> <li>- تبين في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية</li> <li>- تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة</li> <li>- يتضمن الاتصال توفير فهم للدوار و المسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على تقديم التقارير المالية</li> </ul>
الانشطة الرقابية	السياسات و الاجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ اجراءات الادارة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مراجعة الاداء ، معالجة المعلومات</li> <li>- عناصر الرقابة الفعلية ، فصل المهام</li> <li>- رقابة التفويض</li> </ul>
المراقبة	عملية لتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت	<ul style="list-style-type: none"> <li>مراجعة الادارة ( المديرين )</li> <li>تقييم المدققين الداخليين للامتثال للسياسات</li> <li>اشراف الدائرة القانونية على الامتثال للسياسات الاخلاقية او ممارسة العمل</li> </ul>

المصدر احمد حلمي جمعة ،مدخل الى تدقيق و التاكد التدقيق و التاكد الحديث، دار النشر، عمان، الاردن ،2009،ص

ص 200- 209

### المطلب الثاني : حدود نظام الرقابة الداخلية

تشير معايير التدقيق الدولي (315) الى وجود علاقة مباشرة بين اهداف المؤسسة و عناصر الرقابة التي تقوم بتنفيذها لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيقها وتبعاً لذلك عناصر رقابتها التي تتعلق بأعداد التقارير المالية و العمليات و الامتثال على انه ليست جميع هذه الاهداف و عناصر الرقابة متعلقة بتقييم المدقق للمخاطر و مع مراعاة متطلبات معايير التدقيق الدولي (315) بشأن ما اذا كان عنصر الرقابة فردياً او باشتراك مع عناصر أخرى مناسبة للاعتبارات عند تقييم مخاطر الاخطار الجوهرية و تصميم وأداء إجراءات إضافية استجاباً للمخاطر المقيمة ، و عليه عند ممارسة هذا الحكم على المدقق اعتبار الظروف و العنصر و العوامل المتمثلة في ما يلي :

- حكم المدقق بشأن الاهمية النسبية
- حجم المؤسسة
- طبيعة عمل المؤسسة بما في ذلك خصائص تنظيمها و ملكيتها
- تشعب و تعقيد عمليات المؤسسة
- طبيعة و تعقيد الانظمة التي هي جزء من الرقابة الداخلية للمنشأة

عموماً للمؤسسة عناصر رقابة تتعلق بأهداف ليست خاصة بعملية التدقيق و على ذلك فهي ليست بحاجة لأخذها في الاعتبار لذلك أشار المجلس بشأن حدود الرقابة الداخلية الى انه يمكن للرقابة الداخلية مهما كانت مصممة و مطبقة بشكل مناسب ان تزود المؤسسة فقط بتأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف تقييم التقارير المالية للمؤسسة<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون في التدقيق على انه لا بد من توافر المقومات الرئيسية الثلاثة في نظام الرقابة الداخلية السليم<sup>2</sup>:

- **خطة التنظيمية**: قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا ان أي خطة تنظيمية مناسبة يجب ان تكون مبسطة و مرنة فاي قرار و مبدأ لا يعني جموده ، بلا هو قابل للتعديل و التطوير باستمرار ، كما

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 165-166

<sup>2</sup> عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، مرجع سبق ذكره، ص 229-231

يجب أن تضع حدودا واضحة للسلطة و المسؤولية و العامل الهام في أي خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل و الاحتفاظ بالاصول و المحاسبة عنها و الرقابة الداخلية و يتطلب الاستقلال التنظيمي تقييم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بما خارج أي إدارة بمثابة وسيلة للرقابة على ما يجري على هذه الادارة .

● **نظام محاسبي سليم** :وجود نظام محاسبي سليم يستند الى مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات و دليل مبوب للحسابات و مجموعة من المستندات تعني باحتياجات المؤسسة ، و تصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة ، و يجب أن يراعي في المستند البساطة و الوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعمله و يجب أن يخدم ذلك السجل او المستند هدفا من اهداف إدارة المؤسسة كما يجب ان يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج كل حين ، هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيقه رقابة الداخلية فعالة في مراحل التي يمر فيها المستند .

● **تحديد الاختصاصات و المسؤوليات** :يتطلب تحديد الاختصاصات و المسؤوليات تقسيم العمل ، و يقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود اشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات و العمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على اصول المشروع تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الاصول استخداما شخصيا سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هذه الرغبة، و حتى يتمكن من حسن محاسبته يجب ان يحتفظ شخص اخر بسجل عن قيمة و كميات الاصل الذي في عهده الاول، فمن الواضح أنه إذا أعطيت مسؤولية الرقابة على الاصل و السجل الخاص بهذا الاصل لشخص واحد فانه يجمع بين يديه الاصل نفسه و المحاسبة عن هذا الاصل ، و بالتالي لن تكون عملي رقابة و إذا أريد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطي لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله .

● **كفاءة الافراد** :مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح و تحقيق مبنغيات المؤسسة ،لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الاساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن ان نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة .  
يراعي في اختبار الموظفين العناصر التالية :

✓ شهادات في ميدان العمل

✓ خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته

✓ الالتزام بالسياسات المرسومة

✓ احترام نظام التدريب

كما يجب ان يوجد نظام عادل للحوافز و الترقيات يثير العاملين ، و يزيد من كفاءتهم الانتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.<sup>1</sup>

● استخدام الوسائل الالية و الالكترونية : يؤدي استخدام الوسائل الالية و الالكترونية في انجاز الاعمال الحاسبية الى سرعة انجازها و تقليل الاخطاء ، و رفع كفاءة العمل الحاسبي، فاستخدام الالات الحاسبية يساعد على انجاز العمليات الحاسبية بقة كبيرة و سرعة فائقة، كذلك تساعد الالات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة ، كما أن الحاسبات الالكترونية تعطي نتائج دقيقة و سرعة فائقة .

● تقييم الاداء: لتقييم الاداء لا بد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم الاداء الفعلي ، و هذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فانها لا تضمن وجود الاداء الجيد لذلك يجب على الادارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من اتباعهم لتلك التعليمات، و اذا لم تكن متبعة يجب تحديد الاسباب التي أدت الى ذلك و اتخاذ الاجراءات المناسبة للتصحيح و يجب ان لا يقتصر الامر على الادارة العليا بل ان تتم عملية المراجعة في جميع المستويات الادارية .<sup>2</sup>

### المبحث الثالث: إطار التطبيقي لنظام الرقابة

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية أحكام العمل الحاسبي و تحقيق الاهداف المستوحاة منه وجعل نظام المعلومات الحاسبية يستجيب للاطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير المعلومات ذات مصداقية ، و تعتبر عن وضعية حقيقية للمؤسسة لذلك وجب على هذا النظام سن اجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له ووجود مثل هذا النظام في المؤسسة لا يعني أنه خال من الثغرات، لذا يركز عمل المراجع على تقييمه و تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في عملية المراجعة، وهذا باستخدام عدة طرق للتقييم عبر مجموعة من مراحل وفي هذا المبحث سنتطرق الى وسائل نظام الرقابة الداخلية و اجراءاته وكذا طرق و مراحل تقييم الرقابة

<sup>1</sup> محمد النهامي طواهر، صديقي، مرجع سبق ذكره، ص101

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص232

### المطلب الاول: وسائل نظام الرقابة الداخلية :

#### اولا : الخط التنظيمية :<sup>1</sup>

ان الخطة تنظيمية التي تستجيب في جميع الاحوال الى قرارات و محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الاهداف المستوحاة منها و خطط السلطة و مسؤولية الادارة لمديريات المؤسسة، بالتنسيق فيما بينها من أجل التدقيق المنظم للمعلومات و مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر هذه النقاط :

✓ البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية

✓ وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الاجراءات و الانشطة المختلفة سواء في الوقت الاحصائي او

المالي

#### ثانيا : الطرق و الاجراءات

تعتبر الطرق و الاجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الاهداف المرجوة من النظام الرقابة الداخلية فاحكام و فهم و تطبيق هاتين الوسيلتين ساعدا على حماية الاصول و العمل بكفاءة و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال و الإنتاج و التسويق و تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الاخرى من ناحية تنفيذ الاعمال او طريقة استعمال الوثائق الى غير ذلك من الطرق المستعملة كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة ، او تغير إجراء معين تحسين اداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الاهداف المرسومة .

ثالثا: المقاييس المختلفة: تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة من تحقيق اهدافه

المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية :

✓ درجة مصداقية المعلومات

✓ مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية

✓ احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة او لجودة المعلومات

<sup>1</sup> محمد تلامي طواهري، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ص ص 86-88

### المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية :

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي و تحقيق الاهداف المستوحاة منه و جعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له،و تعتبر بمثابة حجر الاساس للمبنى ،لذا سنتطرق في هذا البند الي الاجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية :

#### اولا :الاجراءات التنظيمية و الإدارية :

تخص هذه الاجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ،ف نجد إجراءات تخص الاداء الاداري من خلال تحديد الاختصاصات تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرص رقابة على كل شخص داخلها توزيع و تحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه و اجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها و استخراج المستندات من أصل ومن عدة صور و إجراء حركة التنقلات بين الموظفين ،بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة ، بحيث لا يترك الى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول.<sup>1</sup>

#### ثانيا : إجراءات تخص العمل المحاسبي :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال،لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على عمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات التأكد من صحة المستندات ،إجراءات مطابقت دورية ، القيام مجرد مفاجئ و عدم اكتشاف موظف في مراقبة عمل قام به .

إن هذه الاجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك

سنتطرق في هذا الجزء إلي اهم الاجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية :

<sup>1</sup> خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، مطبعة اتحاد ، عمان ، بدون سنة نشر ،ص129

- إصدار تعليمات بوجود إثبات العمليات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، و مرافقته بالوثائق المؤيدة الاخرى.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازنة المراجعة العامة و حسابات المراقبة الاجمالية .
- إجراءات مطابقت دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الارصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقة العملاء ..... الخ .
- القيام بجدد مفاجئ دوريا للنقدية و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الارصدة الدفترية .

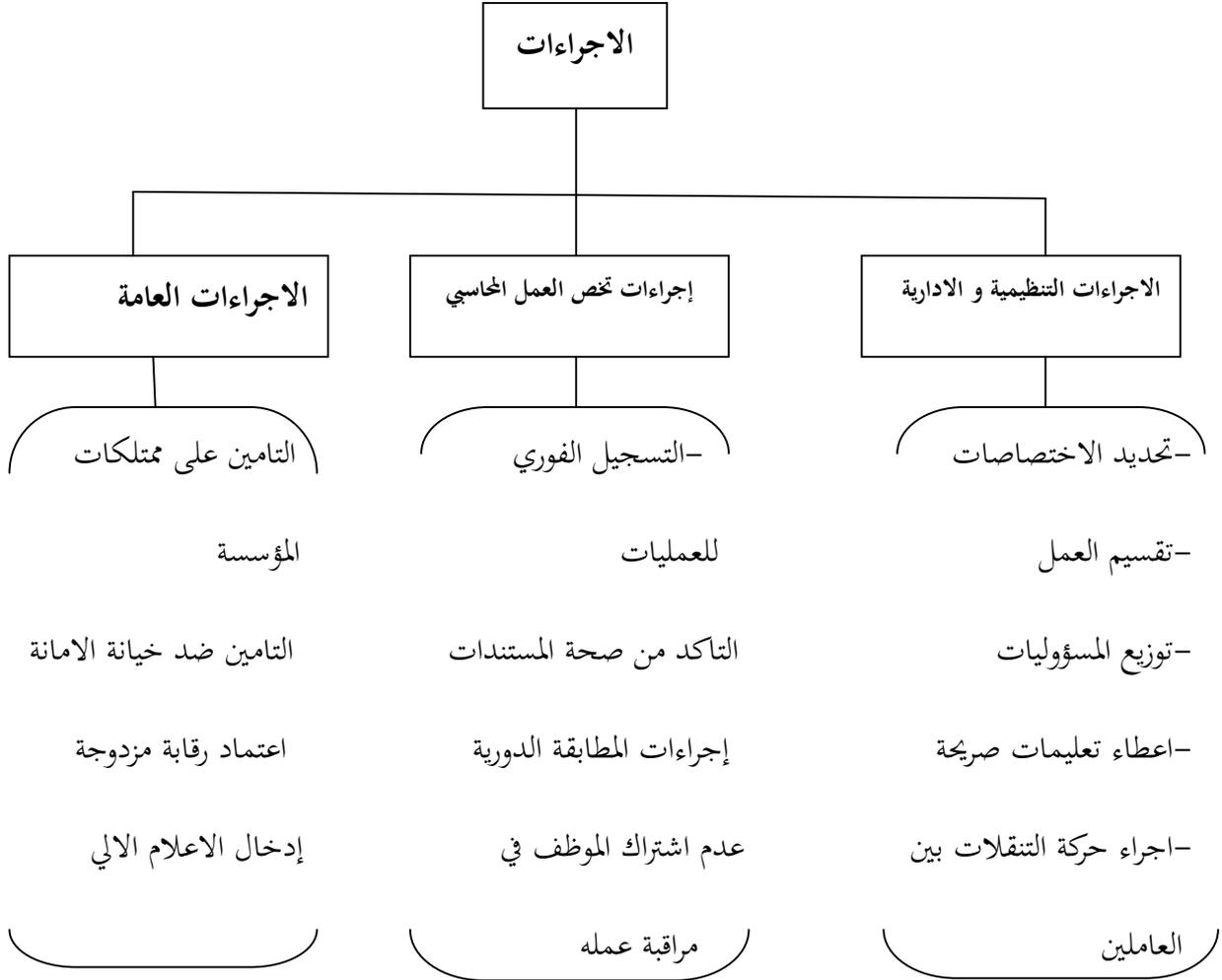
### ثالثا : الاجراءات عامة :<sup>1</sup>

بعد تطرق الى الاجراءات التنظيمية و الاجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكتملة لسابقتها ، و بتفاعل جميع هذه الاجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهداف المرسومة و تميز منها مايلي :

- التامين على ممتلكات المؤسسة من جميع الاخطار بغية تفادي خسائر .
- التامين ضد الخيانة الامانة .
- اعتماد رقابة مزدوجة .
- إدخال الاعلام الالي .

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، صص 120-123

الشكل 1: اجراءات الرقابة الداخلية



مُجدّ التهامي طواهي، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص123

**المطلب الثالث: مسؤولية المدقق بالنسبة لانظمة الرقابة الداخلية :**

**اولا : خطوات اساسية يقوم بها المدقق:**

بالنسبة لأنظمتها فإجراءات التدقيق تختلف من مهمة لأخرى إلا انه على مدقق القيام بالخطوات الاساسية وهي:

✓ فحص الرقابة الداخلية وإعداد ملخص له يوضح ضمن ادوات التدقيق.

✓ فحص و اختيار طريقة عمل نظامها ومدى توافقها مع ما هو مدون.

✓ تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

✓ اعداد تقرير عنها و تقديمه للإدارة تضمنا توصيات تحسينية .

**ثانيا :مسؤولياته بالنسبة للرقابة الادارية :**

لا يعتبر المدقق مسؤولا عن فحص و تقييم وسائل وإجراءات و مقاييس الرقابة الادارية لأنها تهدف الى تحقيق اكبر كفاية انتاجية وضمن الالتزام بالسياسات الادارية لأنها عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالبيانات المالية و المحاسبية و قد تبين للمدقق ان بعض اساليب او وسائل الرقابة الادارية في ظروف معينة له تأثير عام او علاقة واضحة بمدى دلالة القوائم المالية و إمكانية الاعتماد عليها ، فعليه في هذه الحالات دراسة و تقييم وفحص هذه الاساليب و الوسائل للرقابة الادارية .

**ثالثا مسؤوليته بالنسبة للرقابة المحاسبية :**

يعتبر المدقق مسؤولا مسؤولية كاملة عن دراسة و تقييم و فحص وسائلها و اساليبها حيث تتعلق تلك الوسائل و الاساليب مباشرة و جوهريا بالبيانات و القوائم المالية و تأثيرها مباشرة على مدى دلالة القوائم المالية و قصور وسائلها او عدم توفرها يؤدي الى توسيع نطاق عملية التدقيق و زيادة كمية الاختبارات و فحص للدفاتر و السجلات

رابعاً : مسؤوليته بالنسبة للضبط الداخلي :<sup>1</sup>

يعتبر مسؤولاً عن دراسة و فحص و تقييم الضبط الداخلي ووسائله و اساليبه المطبقة فعلاً و يعود ذلك لان الضبط الداخلي يهدف الى حماية الاصول و الموارد و الموجودات ضد التلاعب و الاختلاس و سوء الاستعمال.

---

<sup>1</sup> د/عبد الرزاق سالم الرحاحلة ،ناصر جمال خضور ،مرجع سبق ذكره ،ص 238-239

### الخلاصة:

لقد لوحظ من خلال ما قمنا بعرضه في هذا الفصل بان الرقابة الداخلية هي كل وسائل و اجراءات المستخدمة تعمل على حماية اصول و ممتلكات و صحة المعلومات في المؤسسة وكذلك تأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات و اللوائح و القوانين والتعليمات ، كما تعمل الرقابة داخلية على مساعدة المدقق المحاسبي في عملية تدقيقه من خلال اجراءات التي ذكرناها وكذلك تم تعرف على مقومات الرقابة الداخلية و مكوناتها التي تحقق اهداف الرقابة وبالتالي اهداف المؤسسة ، فمن خلال الخصائص الرقابة نجد ان لها اهمية كبيرة بالنسبة للادارة و المدقق... الخ

واي مؤسسة يجب عليها ان تتمتع بنظام رقابي قوي للمحافظة على اهدافها و اصولها و ممتلكاتها

### تمهيد:

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت به إلى أن يحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظي باهتمام كبير كونه يمثل وسيلة لمراقبة أعمال المديرين، يلجأ إليه أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية، ضمانا لحقوقهم وحماية لممتلكاتهم وهذه الوسيلة تهدف أساسا لإبداء رأي في محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية.

ومن هذه حسابات القوائم المالية حسابات الصنف الثاني و التي تتمثل في التشبيات فتعتبر هذه الأخيرة من أهم اصول المؤسسة التي تأخذ الجانب الأكبر من الاهتمام في الميزانية ، وقد تكون معنوية ، مالية او عينية ، وفي هذا الفصل سنحاول التطرق الى التدقيق المحاسبي و التشبيات العينية و اجراءات تدقيقها من خلال ثلاثة مباحث و هي كمايلي:

المبحث الاول:مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: التشبيات العينية

المبحث الثالث : تقييم مدقق الحسابات لتشبيات العينية

المبحث الاول : مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المطلب الاول : مفهوم التدقيق المحاسبي وانواعه :

اولا : مفهوم التدقيق:

اعطيت عدة تعاريف لتدقيق المحاسبي وساذكر بعض منها :

● هو فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشأ فحفا دقيقا، حتى يطمئن المدقق من ان التقارير المالية، سواء أكانت تقارير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية أو أي تقرير آخر يظهر و تضع فيه صورة واضحة وحقيقة و للعرض الدقيق الذي من أجله أعد هذا التقرير.<sup>1</sup>

● عرفته الجمعية المحاسبية الامريكية : كما يلي " التدقيق هو عملية منظمة و منهجية و تقييم ادلة الاثبات بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الانشطة و الاحداث الاقتصادية ، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق.<sup>2</sup>

من خلال هذا التعريف يتضح لنا بان عملية التدقيق هي :

✓ عبارة عن إجراءات منظمة، تعني الخطوات و الاجراءات التي يقوم بها مدقق.

✓ الحصول وتقييم الادلة ، يعني فحص الاقرارات و تقييم النتائج بدون تحيز ضد او مع الجهة التي يقوم بتدقيقها والتي حضرت هذا الاقرارات .

✓ الاقرارات و الاحداث الاقتصادية ، وهذه تمثل ما قدمته ادارة الشركات او الاشخاص و هذه الاقرارات هي موضوع التدقيق.

✓ درجة العلاقة،و تشير الى العلاقة التي بالمكان معرفة الاقرارات و العلاقات مع مقياس معين وعلى سبيل المثال أن البيانات المالية تمثل باعتداء المركز المالي<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح صحن ،مبادئ واسس المراجعة علما و عملا ،مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ،1994،ص4

<sup>2</sup> وليد توماس، دارن هنكي و اخرون ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار المريخ للنشر، السعودية،1997،ص18.

<sup>3</sup> محمد السرايا،مرجع سبق ذكره ،ص29-30.

### ثانيا :انواع التدقيق المحاسبي

للتدقيق المحاسبي أنواع متعددة ،حسب المعيار او الزاوية التي ينظر منها ،ولا يعني ذلك ان لكل منها اصول عملية مختصة لها ، إذ إن الاصول العلمية التي تحكم في عملية التدقيق بانواعها المتعددة تكاد تكون واحدة لانواعها المتنوعة .

ان تعدد انواع التدقيق يرجع الى وجهات نظر اتخذت اساسا للتقسيم وهي نقاط التدقيق ،دقته ،الهيئة التي قامت به ، درجة الالتزام القانوني، درجة الشمول ومدى مسؤولية ، وبالتالي فانواع التدقيق تتمثل فيمايلي:<sup>1</sup>

#### اولا : من حيث نطاق عملية التدقيق:

- **التدقيق الكامل:** أي أنه لا توجد قيود على عملية التدقيق، حيث يكون للمدقق الحق في فحص جميع عمليات المشروع و انشطته و بياناته دون استثناء وسواء نفذ ذلك هو بصورة شاملة ام انه اقتصر لاعتبارات عديدة على فحص عينة من هذه العمليات .
- **التدقيق الجزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات و البنود دون غيرها كأن يعهد اليه او يكلف بتدقيق النقدية فقط ،وفي هذه الحالة لا يمكن الخروج براي حول القوائم المالية ككل وإنما يقتصر المراجع على ما حدد له من بنود، ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة اليه ،و بذلك يحمي نفسه بواسطة هذا عقد من اي مسؤوليات .<sup>2</sup>

#### ثانيا: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: ينقسم الى ما يلي:<sup>3</sup>

- **التدقيق المستمر:** تتم عملية التدقيق في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة بطريقة منظمة حسب برنامج عمل مضبوط مسبقا ، و نجد هذا النوع أكثر في المؤسسات الكبيرة وذلك لتعدد الانشطة
- **التدقيق النهائي:** يقوم بها المدقق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوبة تدقيقها و بعد اجراءات التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، وذلك ضمانا بعدم حدوث اي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لان الحسابات تكون قد قفلت مسبقا<sup>4</sup>

#### ثالثا:من حيث درجة الالتزام :

ينقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني الى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري.

<sup>1</sup> رافة سلامة محمود ، واخرون ، علم التدقيق الحسابات العلمي ، دار المسير للنشر و التوزيع و الطباعة ،عمان، الاردن ،2011،ص29

<sup>2</sup> احمد نور، مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية ،مصر،1992،ص17

<sup>3</sup> كمال الدين محمد الدهراوي ،دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية،مصر،2001،ص190

<sup>4</sup> خالد امين عبد الله ،التدقيق و الرقابة في البنوك ،دار وائل ،عمان،الاردن،1998،ص18.

● **التدقيق الالتزامي** : يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

● **التدقيق الاختياري**: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق. ففي المؤسسات الفردية و شركات الاشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الاعمال و المركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء خاصة في حالة انفصال او انضمام شريك جديد، اما في حالة المؤسسات الفردية ، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر و تلك التي تقدم الى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.<sup>1</sup>

رابعا: من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق :<sup>2</sup>

**التدقيق الداخلي** : هو عبارة عن نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين يهدف الى تدقيق و فحص العمليات و القيود و المستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الادارة

**التدقيق الخارجي** : يهدف هو بشكل اساسي الى تقرير ان البيانات المالية تمثل الوضع الحقيقي لاعمال المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية

خامسا: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

● **التدقيق العادي** : الهدف منه التأكد من مدى صحة القوائم المالية ومدى دلالتها نتيجة الاعمال و المركز المالي مع ابداء راي المدقق الفني المحايد ووفق هذا التدقيق يعتبر المدقق مسؤولا عن اي تقصير او اهمال في ممارسة عمله الفني

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990، ص46.

<sup>2</sup> زهير عيسى، تدقيق الحسابات الاجراءات العلمية ، ط1، دار البداية لنشر، الاردن، 2015، ص26

● **التدقيق لغرض معين** : الهدف منه البحث عن حقيقة او نتيجة معينة يستهدفها الفحص ويكون هذا قد سبقه فحص او تدقيق عادي ، مثال على ذلك فحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش او الاختلاس او تحديد قيمة السهم<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي :**

**اولا اهمية التدقيق :**

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية او خارجية ، اذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات و رسم الخطط المستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

**1-إدارة المؤسسة :** تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق اهدافها المسطرة مسبقا ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة و يزيد من نسبة الاعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء اعضاء مجلس الادارة

**2- الملاك والمساهمين :** إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الاقليمي و انفصال الادارة عن الملاك عزز من اهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الامثل لاموال المساهمين و منع حدوث اختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم اكبر عائد ممكن .

**3- الدائنين و الموردین :** يعتمد هؤلاء على تقرير بصحة وسلامة القوائم المالية ، و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء و كذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيل حقوقهم لدى المؤسسة .

**4- العاملين :** اعتماد نقابة العمال على القوائم المالية من اجل المفاوضات مع الادارة من اجل وضع سياسة عامة للأجور و تحقيق مزايا العمال<sup>2</sup>.

**5- البنوك و مؤسسات الاقراض الاخرى :** بغرض توسيع نشاطاتها او لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات الى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الاخيرة عليها معرفة درجة الخطر و معرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك الى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة

<sup>1</sup> رافت سلامة محمود ، واخرون، علم الحسابات النظري ، ص39.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الاردن ، 1998، ص12.

6- الهيئات الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الاغراض ، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، و هذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة .<sup>1</sup>

7- للعميل : تتمثل اهمية التدقيق للعميل في مجموعة من النقاط نذكر منها :

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية
  - اساس للحصول على القروض من البنوك و مؤسسات الاقراض و الموردين
  - اساس لاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي.
  - اساس لأعداد القرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة
  - اساس لتحديد سلامة المركز المالي
  - اساس لتقرير و تحديد ربحية العمليات و قوته الادارية
  - اساس التحرك لتجنب العسر المالي او الافلاس وحالات الاختلاس .
  - اساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية ولاشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات<sup>2</sup>
- المصلحة الضرائب : إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية و القانونية ، وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تصنيفي الثقة على الحسابات امام ادارة الضرائب ، و من التأكد من السلامة تحديد الوعاء الضريبي و إعطاء.

ثانيا : اهداف التدقيق المحاسبي :

تنقسم الاهداف القسمين هما :

✓ الاهداف التقليدية : و تتمثل في

1- الاهداف الرئيسية : وتشمل عنصرين هما :

✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و مدى الاعتماد عليها

✓ إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

2- الاهداف الفرعية ( الثانوية ) :

✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش .

<sup>1</sup> المرجع سابق، ص12

<sup>2</sup> سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات للمحاسبية ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم تجارية ، جامعة المسيلة، 2004-2006، ص33-34.

- ✓ تقليل فرص ارتكاب الاخطاء و الغش بوضع ضوابط واجراءات تحول دون ذلك .
- ✓ اعتماد الادارة عليها في تقرير ورسم السياسات الادارية و اتخاذ قرارات مناسبة حاضرا او مستقبلا .
- ✓ طمانينة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم
- ✓ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة
- ✓ تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق
- ✓ الاهداف الحديثة أو المتطورة :

1. مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها ومدى تحقيق الاهداف و تحديد الانحرافات و اسبابها و طرق معالجتها .
2. تقييم نتائج الاعمال وفقا للاهداف المرسومة
3. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي النشاط .
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لافراد المجتمع<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: فروض التدقيق المحاسبي:

تعرف الفروض بانها شرط او ظرف يتم العمل في ظلّه، ويلقى القبول العام بين ممارسي المهنة و منظماتها، ويتفق مع مجال استخدام التدقيق، ويواكب تطوراتها .  
ويجب ان يتوفر التدقيق المحاسبي على مجموعة من الافتراضات و هي :

- ✓ قابلية البيانات للفحص
- ✓ عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة كل من المدقق و الادارة
- ✓ خلو القوائم المالية واية معلومات اخرى تقدم للفحص من اية اخطاء غير عادية
- ✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي حدوث الاخطاء
- ✓ التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي الى سلامة تمثيل القوائم المالية
- ✓ العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل
- ✓ عند الفحص البيانات المالية لغرض ابداء رأي فني محايد ، فان المدقق عليه ان يتصرف و يعمل كمدقق فقط.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره ، ص 15

✓ القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه ان يلتزم بها.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الثببتات العينية

المطلب الاول: مفهوم الثببتات العينية وحسابات المستعملة

اولا : مفهوم الثببتات العينية

الثببت العيني هو اصل عيني يحوزه الكيان من اجل الانتاج ، وتقديم الخدمات ، والايجار ، و الاستعمال

لاغراض إدارية ، والذي يفترض ان تستغرق مدة استعماله الى ما بعد السنة المالية

طبق المبادئ الآتية لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها:

➤ يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم

استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل ثببتات

➤ تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل ثببتات اذا كان

استعمالها مرتبطة بثببتات عينية اخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لاكثر من سنة مالية واحدة

➤ تعالج مكونات اصل كما لو كانت مدد انتفاع بها مختلفة ، او كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة

مختلفة<sup>2</sup>

ثانيا: الحسابات المستعملة في الثببتات العينية<sup>3</sup>

تتكون حسابات الثببتات العينية من :

❖ ح/21 الثببتات الملموسة

➤ ح/211 الاراضي

➤ ح/213 المباني تمثل العقارات المستحدثة و المقتناة لغرض تحصيل نقدي، وتضم الحسابات

التالية :

✓ ح/21311 مباني صناعية

✓ ح/21315 مباني ادارية

✓ ح/21318 مباني اخرى

<sup>1</sup> نصر صالح مُجد ، نحو اطار عام للمراجعة ، منشورات اكاامية دراسات العليا ، ليبيا، 2004، ص170

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية ، اتفاقيات دولية قوانين و مراسيم قرارات و اراء مقرارات مناشير اعلانات و بلاغات، العدد19 موافق 25 مارس 2009، ص8

<sup>3</sup> عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي، ط2، الجزائر ، 2011، ص172

✓ ح/2135 تركيبات عامة و تهيئات للمباني

✓ ح/2138 منشأة قاعدية

➤ ح/215 تركيبات تقنية ، معدات و ادوات صناعية : تتمثل في المعدات الصناعية و التركيبات

التقنية التي يصعب فصلها عن اراضي كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالانتاج .

➤ ح/218 ثببتات ملموسة أخرى ( معدات النقل، تجهيزات إجتماعية ، معدات مكتب منها

اجهزة الاعلام الالي ، العلاقات المتداولة و غيرها من الثببتات الملموسة )

### المطلب الثاني : تقييم الثببتات العينية

#### اولا : تقييم الاصول الثابتة المادية<sup>1</sup>

في حالة توفر شروط تسجيلها حسب النظام المحاسبي المالي يكون تقييم كمايلي :

✓ سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع ( الرسم على القيمة المضافة TVA ) و الصافي من

التخفيضات التجارية ( اي الصافي التجاري في الفاتورة )

✓ التكاليف المباشرة الضرورية لبدا استعمال الاصل مثل ( مصاريف النقل ).

✓ المصاريف المتوقعة لتفكيك الاصل او اعادة الموقع لوضعه الاصلي عند انتهاء الاستعمال المتوقعة .

✓ تجارب التشغيل

✓ بعض الاعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة الارض و المباني و تستثنى العناصر التالية

من التكلفة المسجلة :

1. مصاريف إدارية واعباء عامة

2. مصاريف الانطلاق و مصاريف سابقة

3. خسائر التشغيل الاولي

❖ تكلفة القرض الممول لاقتناء الثببتات الملموسة .

#### ثانيا : تقارب المكونات :

على المؤسسة اتباع التقارب بحسب المكونات اذا كان بإمكان تفكيك الاصل الي مكونات ذات قيم لها معنى

فيقيم و يسجل كل مكون كاصل و يصاب و يهتك باعباره اصل مستقل قائم بذاته مثلا : المعمل و سقف

<sup>1</sup> بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، دار الاول للنشر، الجزائر، 2010، ص265

المعمل ، الة صناعية ، محرك الالة الصناعية ، الطائرة و مكوناتها ) و عليه فتكاليف الاصل و تكاليف المكونات المختلفة و مدة حياتهما مختلفة.

### ثالثا : دفع الاجل :

في حالة الشراء على الحساب ( شراء الاصل ، الدفع بعد أجل ) ينبغي تحديث كلفة الاصل و ذلك بالاخذ في الحسبان عنصر الزمن و الهدف من ذلك حياد ( عدم تاثير ) تكلفة الدين على تقييم الاصل .

**رابعا: تبادل الاصل:** يجب ان تتبادل المؤسسة الاصل الثابت ماديا مقابل اصول غير نقدية في نفس الوقت ، يقيم الاصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ما عدا حالة كون التبادل الحاصل لا يمثل حقيقة تجارية أو انه يسجل قياس القيمة العادلة بمصدقية سواء كان بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه او القيمة العادلة في اطار التبادل

إن القيمة العادلة التي يجب الاخذ بها هي القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل الا اذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه اكثر واقعية .

وإذا تعذر قياس الاصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فانه يقيم و يظهر بصافي القيمة المحاسبية للاصل في اطار التبادل .

### خامسا : التقييم البعدي للاصل :

تقييم الاصول الثابتة المادية في البداية بحسب التكلفة وقد تم التعرض الى ذلك ، كما تقييم فيما بعد بطريقتين هما التكلفة و اعادة التقييم

❖ **طريقة التكلفة :** تحدد القيمة المحاسبية للاصل حسب هذه الطريقة كما يلي :

$$\text{القيمة المحاسبية} = \text{التكلفة التاريخية} - \text{الاهتلاكات} - \text{خسائر القيمة}$$

❖ **طريقة إعادة التقييم :** تحدد القيمة المحاسبية للاصل حسب هذه الطريقة كمايلي :

$$\text{القيمة العادلة بتاريخ اعادة التقييم} - \text{الاهتلاكات المستقبلية} - \text{خسائر القيم المستقبلية}$$

يشترط في تطبيق إعادة التقييم إمكانية قياس القيمة العادلة بمصدقية كما يشترط تطبيق من دورة الى اخرى و تطبق بصفة منتظمة على جميع الاصول الثابتة المادية التي تنتمي الى نفس المجموعة ، و يجب تطبيقها كلما تطلب الامر ذلك ، اي كلما كانت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه تختلف بشكل معتبر عن القيمة المحاسبية للأصل<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة و معايير المحاسبة الدولية، متبعة للطباعة ، الجزائر، 2010، ص133

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للثببتات :

اولا : حيازة الثببتات العينية :

➤ الحيازة عن طريق الشراء :

تسجل عمليات الشراء للثببتات العينية كما يلي <sup>1</sup>:

		-----التاريخ-----		
	XXXX	ح/ الثببت المعني	21x	
	XXXX	ح/TVA مسترجعة على ثببتات	44562	
XXXX		ح/البنك	512	
XXXX		او ح/الصندوق	53	
XXXX		او ح/موردو الثببتات	404	
		بيان العملية		

➤ الحيازة عن طريق الانتاج : في بعض الاحيان تقوم المؤسسة بانتاج الثببت بنفسها و يجب عليها اولاً

تسجيل المصروفات ثم تسجيل الثببت ويكون كالتالي :

		-----التاريخ-----		
	XXXX	ح/مصروف	6x	
Xxxxxx		ح/الصندوق	53	
xxxxxxx		او ح/البنك	512	
		تسجيل المصاريف الانجاز		

وعند انتهاء من الثببت يكون التسجيل كما يلي :

		-----التاريخ-----		
xxxxxx	xxxxxx	ح/ الثببت المعني	21x	
		ح/انتاج مثبت لاصول العينية	732	
		انجاز الثببت		

<sup>1</sup>عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره ،ص74

➤ الحيازة عن طريق المساهمة في راس المال :<sup>1</sup>

قد يتفق الشركاء على سداد حصتهم في راس المال او سداد جزء منها من خلال تقديم اصول يملكها لشركة ، وفي هذه الحالة يتم اختيار الاصول التي تلائم عمل الشركة مثل مبنى، ارض.... الخ ، وبالتالي لا يرى الشركاء مانعا من انتقال ملكيتها من الشريك الى الشركة ثم الاتفاق .

ويكون التسجيل كما يلي :

XXXXX	XXXX	----- التاريخ ح/ التثبيت المعني ح/ راس المال (الشريك) وعد بالمساهمة	101	2x
-------	------	---	-----	----

وعند اثبات مساهمة يكون قيد التالي :

XXXXX	XXXXXX	----- التاريخ ح/ التثبيت المعني ح/ الشركاء -العمليات على راس المال اثبات مساهمة	456	2x
-------	--------	--	-----	----

حيازة في شكل امتياز :

يعرف امتياز الخدمة بانه عقد يستند بموجبه شخص (مانح الامتياز) يلتزم هذا اخير بتنفيذ خدمة لمدة

محددة و طويلة على مسؤوليته مقابل حق اقتضاء اتاوة من المستفيد .<sup>2</sup>

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي :<sup>3</sup>

<sup>1</sup>مصطفى يوسف كافي، واخرون ، محاسبة الشركات ( اشخاص والاموال)، ط1، مكتبة المجمع العربي لنشر والتوزيع، 2012، ص29

<sup>2</sup>مصطفى الطويل، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار الحديث للكتاب للطباعة و النشر و التوزيع، برج الكيفان، الجزائر، 2010، ص124.

<sup>3</sup>لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات وتطبيقها، متبعة لطباعة ، الجزائر، 2010، ص250.

## الفصل الثاني: الاطار العام للتدقيق المحاسبي للثببتات العينية

1/ في حالة الثببتات الممنوحة امتيازها بصفة مجانية :

XXXXXX	XXXXXX	----- تاريخ ----- ح/ الثببتات العينية في شكل امتياز ح/ حقوق مانح الامتياز اثبات وجود ثببتات ممنوحة في شكل امتياز	229	22
--------	--------	---	-----	----

يتم تسجيل في نهاية كل دورة مالية اتاوة ، ويقوم المستفيد من الامتياز بدفع الاتاوة الامتياز في العقد بمقابل ح/ 651 وتسجل كمايلي :

		----- تاريخ ----- ح/الاتاوة المترتبة على الامتيازات و البراءات الرخص و برامج المعلوماتية و الحقوق والقيم المماثلة ح/ الصندوق او ح/ البنك	53 512	651
--	--	---	-----------	-----

يسجل قسط الاهتلاك في 12/31:

		----- تاريخ ----- ح/ حقوق مانح الامتياز ح/ اهتلاك ثببتات الامتياز تسجيل اعباء اهتلاك ثببت في اطار امتياز	282	229
--	--	---	-----	-----

2/ حالة الثببتات الممنوحة امتيازها عن طريق الشراء لا يكون تسجيل كما يلي :

		----- تاريخ ----- ح/ الثببتات العينية في شكل امتياز ح/ الصندوق او ح/ البنك	53 512	22
--	--	---	-----------	----

يسجل قسط الاهتلاك في 12/31:

	XXXX	-----تاريخ----- ح/ مخصصات الاهتلاك و م وخ ق للسلع موضع امتياز		682
XXXX		ح/ اهتلاك تثببتات الامتياز قسط اهتلاك	28	

ثانيا : اهتلاك و خسائر القيمة للثببتات العينية :

● اهتلاك الثببتات العينية<sup>1</sup>

هي عملية قيد القسط السنوي بشكل مجمع لكل الاقساط السنوية من اعباء الثببتات الذي يحمل على تكاليف كل دورة محاسبية بحيث عند نهاية العمر الانتاجي للثببتات العينية يجب ان يعادل رصيد هذا الحساب مبلغ الاصل الملموس المسجل ضمن حساب الاصل الثابت العيني ويسجل سنويا هذا القيد المحاسبي الى غاية تساوي رصيد حساب الاهتلاك الثببتات العينية المعني مع رصيد حساب الاصل المعني بالاهتلاك و تسجل كما يلي :

	XXXX	-----التاريخ----- ح/مخصصات الاهتلاك وم.و.خ.ق في اصول غ جارية		681
XXXX		ح/اهتلاك الثببتات المعنية بيان العملية	281	

● خسائر القيمة للثببتات العينية<sup>2</sup>:

يحدث في بعض احيان ان تتدهور قيمة احد الثببتات (قابلة للاهتلاك او غير القابلة ) على اثر حادث او ظرف غير مترقب اصلا وبالتالي تصبح قيمته الحالية اقل من قيمته المحاسبية الصافية المسجلة في

<sup>1</sup> لبوز نوح، مخطط الوطني النظام المحاسبي المالي، مؤسسة فنون المطبعية و المكتبة، ج1، بسكرة الجزائر، 2009، ص74  
<sup>2</sup> كنوش عاشور، المحاسبة العامة (اصول و مبادئ و اليات سير الحسابات وفق النظام المحاسب المالي Scf ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2011، ص125.126.127.

## الفصل الثاني: الاطار العام للتدقيق المحاسبي للثببتات العينية

الدفاتر المحاسبية وهذا الفارق السلبي لقيمة التثبيت الغير المترقب او الغير المحتسب ضمن مخطط الاهتلاك ، يعترف به على اساس انه تدهور و يكون التسجيل كما يلي :

	XXXX	----- التاريخ ----- ح/ مخصصات الاهتلاك و.م.وخ.ق للاصول غ جارية	681	
XXXX		ح/ خسائر القيمة لتثبيت المعني بيان العملية	291x	

عند ملاحظة التدهور و تشكيل الخسائر ، يجب مراعاة مراقبة القيمة الحالية للتثبيت في نهاية السنوات المالية التالية ، فيجب مقارنة القيمة الحالية للقيمة المحاسبية الصافية ، و ذلك للمراجعة و التأكد من قيمة التدهور بانه محتفظا بنفس القيمة وفي الحالات المغايرة نرفع من القيمة التدهور بتسجيلها في المخصصات بقيمتها الاضافية او تقليص التدهور بتسجيل استرجاع له ح/78 ويكون كمايلي

	XXXX	----- التاريخ ----- ح/ خسائر القيمة لتثبيت المعني	291x	
XXXX		ح/ استرجاع عن خسائر ق م -اصول غ ج بيان العملية	781	

### ثالثا: التنازل عن التثبيتات العينية<sup>1</sup>

التنازل عن اي تثبيت يؤدي الى خروجه من اصول المؤسسة ، و بالتالي غلق حسابه ، وهذا التثبيت الخارج يكون مقيما على اساس القيمة المحاسبية . ويكون تسجيل وفق حالات و هي كالتالي :

<sup>1</sup>كتوش عاشور، المرجع السابق، ص 129-130

الفصل الثاني: الاطار العام للتدقيق المحاسبي للثببتات العينية

✓ في حالة التنازل عن الثببتات العينية القابلة للاهلاك :

في حالة مهلكة تماما :

		----- التاريخ -----	
سعر التنازل	اهلاك متراكم	ح/ الحسابات المدينة عن ع التنازل عن الثببتات	462
		ح/ الصندوق	53
		ح/ البنك	512
		ح/ اهلاك الثببتات	28
		ح/ التثبيت المعني	21
القيمة اصلية الفرق		ح/ فوائض القيمة	752
		بيان العملية	

- في حالة يكون قيد الاهلاك و سعر التنازل اقل من القيمة المحاسبية للثببت:

		----- تاريخ -----	
سعر التنازل	اهلاك متراكم	ح/ الحسابات المدينة عن ع التنازل عن الثببتات	462
		ح/ الصندوق	53
		ح/ البنك	512
		ح/ اهلاك الثببتات	28
		ح/ مخصصات اهلاك	681
قسط الاهلاك الفرق		ح/ نواقص القيمة	652
		ح/ التثبيت المعني	21
		بيان العملية	

- في حالة يكون قيد الاهتلاك سعر التنازل اكبر من القيمة المحاسبية لثببت :

		-----التاريخ-----	
القيمة اصلية الفرق	سعر التنازل	ح/الحسابات المدينة عن ع التنازل عن الثببتات	462
		او ح/ الصندوق	53
		او ح/ البنك	512
	اهتلاك متراكم	ح/ اهتلاك الثببتات	28
		ح/ الثببت المعني	21
		ح/ فوائض القيمة بيان العملية	752

✓ في حالة ثببت غير قابل للاهتلاك

و في هذه الحالة يكون التسجيل مثل ما سبق و لكن لا تظهر حسابات الاهتلاك

المبحث الثالث : تقييم مدقق الحسابات للثببتات العينية

المطلب الاول :مسار تنفيذ عملية التدقيق :

تسير عملية التدقيق وفق خطوات و اجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل اكبر فعالية في اداء وذلك للوصول للاهداف المرجوة

اولا : قبول المهمة و التخطيط لعملية التدقيق :

قبل ان يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق ، لابد ان تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية و المتمثلة في قبوله المهمة ، و يتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق ،اي معرفته بالمهمة قبل بعض وقت ، ما يتيح ايضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع الاشخاص الذين تنقصهم الامانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد ان يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع .

✓ الخطوات التمهيديّة<sup>1</sup>: هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في

تنفيذ اجراءات التدقيق، والمتمثلة فيمايلي:

✓ التحقق من صحة تعيينه : والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق

✓ الاتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد اداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن السبب

✓ عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من مبررات و الاسباب ما يمنعه كمهني محايد

من قبول المهمة المعروضة عليه

✓ التأكد من نطاق عملية التدقيق

✓ اتصالات اولى مع المؤسسة محل التدقيق : اذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على

المسؤولين و مسيري مختلف المصالح و يجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم<sup>2</sup>.

✓ فحص و تقييم النظام المحاسبي : يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق

مجموعة من العناصر اهمها:

-المخطط المحاسبي المالي

- كيفية القيد و الترحيل

- دقة السجلات و كفايتها

- إستخلاص اهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة

- طريقة تقييم المخزونات

- طرق الاهتلاك المنتهجة

- العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت

✓ الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة : على المدقق ان يطلع على الحسابات الختامية و

الميزانية العمومية التي اعدت من السنة السابقة ، و يطلع على تقرير المدقق السابق ، و يفحصه

بنفسه اية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق ، ودراسة تقرير مجلس الادارة

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي ، ط1 ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، 2009، ص128

<sup>2</sup> محمد بيوتن ، مرجع سبق ذكره ، ص 69

✓ **مخطط التدقيق** : عند الانتهاء من كافة الخطوات التمهيديّة ، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له و لمساعديه لاتمام الاجراءات الفنية لعملية التدقيق ، وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه هذا اخير هو:

✓ الاهداف الواجب تحقيقها

✓ الخطوات و الاجراءات الفنية الواجب اتباعها لتحقيق الاهداف

✓ تحديد الوقت التقديري اللازم لانتهاء من كل خطوة و اجراء

✓ تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة و اجراء

✓ ملاحظات الشخص المسؤول عن إنجاز الاجراء

البرنامج ليس سردا لخطوات ، بل هو خطة محكمة الاطراف لتحقيق أهداف محددة مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها ، و البرنامج اداة رقابة و تخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق و عدد الساعات المستفيدة في كل عملية<sup>1</sup>

❖ **الاشراف على مهمة التدقيق** : و هو متابعة المدقق لعملية التدقيق و تقسيمه للمهام بين الاعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته و تخصصه ، دون تفويض لسلطة لهم او انجاز المهمة كاملة من طرفهم . و يمكن تلخيص اهم النقاط الاشراف فيما يلي :

✓ توجيه المدققين نحو تحقيق اهداف التدقيق

✓ حرصه على ان تستند كل مهمة من مهامه التدقيق الى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة

✓ ازالة ما قد ينشا من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق

✓ ترتيب المهام حسب الاولويات

✓ فحص العمل المنتهي ، وفحص و تحليل الاداء اليومي لافراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال

الامثل للطاقت

✓ الحرص على احترام عاملي الوقت و التكلفة

✓ طرح عاملي التحفيز المادي و المعنوي ( الترقية ) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل

مؤهلاتهم

<sup>1</sup>المرجع سابق، ص143

❖ **اوراق العمل :** هي المستندات التي توثق اعمال التدقيق التي قام بها خبير المحاسبة<sup>1</sup>

و تنقسم اوراق العمل الى نوعين :

➤ **الملف الدائم :** يحتوي الملف الدائم على البيانات و المستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية، و

التي ليست دائمة التغير ويحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها<sup>2</sup> :

- عقد التأسيس و النظام الداخلي، ملخص لطبيعة اعمال المؤسسة
- اسماء و عناوين المسؤولين عن الادارة مع نسخ من توقيعهم
- مخطط تنظيمي لمختلف أقسام المؤسسة
- معلومات على النظام الحسابي والظبط الداخلي
- العقود والاتفاقيات
- صورة البيانات الضريبية في الاعوام السابقة و ملخص عن نظم الرقابة الداخلية

❖ **الملف الجاري:** وفيه البيانات الجارية و تتضمن مايلي:

- نسخة من الكتاب التعيين و اسماء المدققين السابقين
  - صورة من الخطابات المتبادلة بين العميل و المدقق
  - تقرير عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلي.
  - برنامج التدقيق للعام الحالي
  - ميزان المراجعة
  - تحليل المصروفات و الايرادات الى عناصرها المختلفة
  - ملخص بسجل الملاحظات و قيود التسوية اللازمة .
  - الموجودات و المطلوبات
  - ملخص اجتماعات الهيئة العامة و مجلس الادارة
  - محاضر الجرد المختلف و صور عن التقرير النهائي
- و جميع المعلومات الموجودة داخل الملفين هي ملك للمدقق و يجب المحافظة على سريتها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> داود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و التطبيقية ، ج2، المنشورات صادر، بيروت، لبنان، 2002، ص173

<sup>2</sup> صبيح الطحان، اصول التدقيق الحديث ، ط2، مطبعة الزمان، بغداد، العراق ، 1976، ص122-124

<sup>3</sup> زهير عيسى، المرجع السابق، ص129-130

ثانيا : تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يتبع مدقق الحسابات في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس مراحل وهي :

### ❖ جمع الإجراءات

يتعرف مدقق المحاسبي على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه ملخصات (للمكتوبة وغير المكتوبة) لها، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن. إذ يجمع مدقق المحاسبي الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية

### ❖ إختبارات الفهم

يحاول مدقق الحسابات أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه بإختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل اجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات. ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ مدقق الحسابات بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد مدقق الحسابات من أن الاجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

### ❖ التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

بعد اعتماد مدقق الحسابات على المرحلتين السابقتين يتمكن من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية بإستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر إرتكاب أخطاء وتزوير).

وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق إستمارات مغلقة، أي إستمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما ب "نعم" أو ب "لا". (الجواب بنعم إيجابي، والجواب بلا سلبي).وعليه يستطيع مدقق

الحسابات في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

### ❖ الاختبارات الاستمرارية:

يتأكد مدقق الحسابات من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح لمحافظ الحسابات أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا، ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان

### ❖ التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

ومن خلال اعتماد مدقق الحسابات على اختبارات الإستمرارية السابقة الذكر يتمكن من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام. بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المتدخل الحوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول الرقابة الداخلية الذي يقدمه محافظ الحسابات إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.<sup>1</sup>

### ➤ اسباب تقييم نظام الرقابة الداخلية:<sup>2</sup>

- ✓ لان الرقابة الداخلية تعتبر نقطة انطلاق يبدأ من عندها المدقق عمله .
- ✓ نتيجة الفحص للرقابة الداخلية يرسم برنامج التدقيق المناسب.
- ✓ تحديد كمية الاختبارات اللازمة .
- ✓ تحديد حجم العينات المناسبة و الازمة .
- ✓ دراسة النظام كما هو منفذ لانتقاده ووضع تقرير محايد .

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 72-75

<sup>2</sup> زهير عيسى، المرجع السابق، ص 140.

ثالثا : ادلة الاثبات :

و هي كل ما من شأنه ان يؤثر على الحكم و تقدير المراجعة فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية<sup>1</sup>.

و من خصائص و صفات الادلة إثبات ما يلي :

- كفاءة ادلة الاثبات كما و نوعا بمعنى ان يكون هذا الدليل كاف و مناسب للتوصيل الى نتائج و اهداف التدقيق و ان يكون ملائما و موضوعيا و له علاقة وطيدة بهذه الاهداف و النتائج مما توفر الثقة اللازمة للاعتماد عليه
- ان يكون مكتوبا و مدونا في اوراق عمل تتوافر فيها الشروط المهنية للتدقيق .
- ان يكون منطقي يرتبط بالنتيجة او الرأي الذي يصل إليه المدقق
- ان يكون دليل عملي و اقتصادي تتناسب فيه تكاليف الحصول على هذا الدليل مع النتيجة التي يتوقعها و يتمناها المدقق من هذا الدليل.

3-انواع ادلة الاثبات : تتعدد انواع ادلة اثبات فمن اهمها :

✓ الوجود الفعلي

✓ المستندات الحقيقية المؤيدة

✓ الاقرارات المكتوبة من الغير

✓ الاقرارات المكتوبة من الادارة

✓ الاحداث الاحقة

✓ دقة الارصدة حسابيا

✓ قرائن شفوية<sup>2</sup>

وستناول شرح كل عنصر باختصار:

✓ **الوجود الفعلي:** ويعتبر من اهم الادلة و القرائن الا انه غير كاف بحد ذاته، فهو يثبت وجود الاصل فعلا ، ولكن وجود الشيء لا يعني ملكيته، فيجب التحقق من ملكيته بقرائن و ادلة اخرى ، وكذلك التاكيد من صحة تقويم الاصل .

<sup>1</sup> غسان فلاح المطانة تدقيق الحسابات المعاصرة ، ط1، دار المسير لنشر و التوزيع ،عمان، الاردن،2006،ص177

<sup>2</sup> ايهاب نظمي ،هاني العزب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، ط1، دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان،2012،ص96.

✓ المستندات الحقيقية المؤيدة للعمليات المسجلة بالدفاتر : وهي اكثر الانواع التي يعتمد عليها المدقق في عمله و على المدقق التاكيد من صحة المستند من الناحية الشكلية و الموضوعية وهي ثلاثة انواع مرتبة حسب درجة الاعتماد عليها:

1-مستندات معدة خارج الشركة و مستعملة داخلها:فواتير الشراء،قسائم الايداع .

2-مستندات معدة داخل الشركة و مستعملة خارجها : فواتير البيع ،كعوب الشيكات

✓ الاقرارات المكتوبة من الغير خارج الشركة : وهي شهادات الطرف الثالث كاقارات من الموردون و الدائنين و البنوك و المدينين، مصادقات الحسابات وكشوفها .

✓ الاقرارات المكتوبة من الادارة : يصادف المدقق اثناء فحصه مسائل و امور يصعب عليه الحكم عليها بنفسه ، وعلى المدقق ان يكون حريصا لقبوله ذلك ،اذا احتمال وجود تلاعب بها ليس بالامر البعيد ، فيقوم ببعض الاختبارات الكافية لاطمئنانه عن صحة هذه الشهادات .

✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : ان دراسة و تقييم انظمة الرقابة الداخلية لجميع عمليات الشركة في حد ذاته دليلا او قرينة على انتظام الدفاتر و السجلات و خلو البيانات المسجلة من الاخطاء لجميع عمليات الشركة في حد ذاته دليلا او قرينة على انتظام الدفاتر و السجلات و خلو البيانات المسجلة من الاخطاء و الغش و التلاعب .ويتوقف تنفيذ عملية التدقيق كرسم برنامج التدقيق و تحديد كمية الاختبارات على مدى سلامة و متانة نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا و نتيجة دراسته و تقييمه<sup>1</sup>

✓ نتائج تتبع الاحداث اللاحقة : من المعروف ان عمل المدقق انما يتم بعد اثبات العمليات وقد تقع خلال الفترة اللاحقة لعملية التدقيق هذه احداث قد تكون قرينة او دليلا على صحة بعض العناصر او العمليات .

✓ الدقة الحسابة للعمليات المسجلة بالدفاتر :تقوم لدى المدقق قرينة و دليلا على صحة العمليات ودقة البيانات بالتحقق من الدقة الحسابة للعمليات المسجلة بالدفاتر رجوعا الي مستندات ودفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ وموازين تدقيق الحسابات و الكشوف التحليلية و مفردات القوائم .

✓ القرائن الشفوية :وهي اضعف القرائن و الادلة فقد يوجه المدقق اسئلة لموظفي المؤسسة ترتبط بالحسابات المختلفة التي يفحصها ، فقد تكون الاجابات هذه الاسئلة مفيدة ولكنها لاتعتبر قرينة كافية

<sup>1</sup> المرجع السابق،ص 97-98

يعتمد بها اذ يجيب تقويتها بقرائن اخرى اذ قد يلجأ المدقق للتأكد من الايجابيات الموظفين بالرجوع الى  
المستندات الداخلية و الخارجية<sup>1</sup>

### رابعاً : تقرير مدقق الحسابات

يعبر مدقق الحسابات عن رأيه المهني في تقرير التدقيق، ويعتبر هذا التقرير بمثابة خلاصة العمل الذي قام به،  
لهذا ينبغي أن يحدد فيه وبوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لعدالة القوائم المالية<sup>2</sup>  
و تتمثل العناصر تقرير مدقق الحسابات في مايلي :

- عنوان التقرير
- الموجه اليه التقرير
- الفقرة الافتتاحية
- فقرة النطاق
- فقرة الراي
- اي متطلبات الزامية اخرى
- توقيع مراقب الحسابات
- عنوان مراقب الحسابات

و نوضح كل عنصر على النحو التالي<sup>3</sup>:

- **عنوان التقرير** : يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن  
الاخرين مثل مدرين المؤسسة او المجلس الادارة المدققين الاخرين الذي لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات  
السلوك المهني التي يلتزم بها المدقق المحاسبي
- **الموجه اليه التقرير** : يجب ان يوجه تقرير الي الفئة معينة وفقاً لظروف عملية التدقيق و القوانين و اللوائح ،  
و يوجه التقرير عادة إما الى المساهمين او اصحاب الحصص او الشركاء او المديرين او اعضاء مجلس ادارة  
المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية .

<sup>1</sup> المرجع السابق 98-99

<sup>2</sup> احمد نور ، المرجع السابق،ص 90

<sup>3</sup> نادر الجبران ،المراجعة بين النظرية والتطبيق،ط1، مكتبة افاق، كويت، 2011،ص50

➤ **الفقرة الافتتاحية :** و يجب ان تتضمن مايلي :

- ✓ يجب ان يحدد تقرير القوائم المالية التي تم مراجعتها بما في ذلك التاريخ و الفترة التي تعبر عن تلك القوائم
- ✓ يجب ان يتضمن التقرير عبارة تفيد ان القوائم المالية هي المسؤولة ادارة المؤسسة وعبارة اخرى تفيد ان مسؤولية مدقق الحسابات هي ابداء الراي عليها بناء على مراجعته لها
- ✓ تعد القوائم المالية بواسطة الادارة وعلى مسؤوليتها و يحتاج اعدادها الى قيام الادارة باصدار احكام الشخصية و تقديرات محاسبية مهمة وكذلك تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية بينما تنحصر مدقق في ابداء الراي

➤ **فقرة النطاق :** يجب ان تتضمن :

- ✓ يجب ان يتضمن تقرير وصفا لنطاق التدقيق
- ✓ يجب ان يتضمن عبارة تفيد ان المراجعة قد خططت و نفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية او المهمة
- ✓ يجب ان يصف تقرير عملية التدقيق متضمنا مايلي:
  - ان الفحص قد تم على اساس الاختبارات بالعينة
  - تقييم للسياسات المحاسبية
  - تقييم التقديرات المهمة المعدة بمعرفة الادارة و المستخدمة في اعداد القوائم المالية
  - تقييم عرض القوائم المالية ككل.<sup>1</sup>

➤ **فقرة الراي :** يجب ان يتضمن رايه عما اذا كانت كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل الجوانب المهمة عن المركز المالي و نتيجة النشاط و التدفقات النقدية .

➤ اي متطلبات الزامية اخرى : يجب ان يتضمن فقرات تفي بما تتطلبه القوانين و اللوائح و التعليمات السارية

➤ توقيع مراقب الحسابات : يجب ان يوقع مراقب الحسابات بالاسم الشخصي للمراقب او باسم مؤسسة التدقيق

➤ تاريخ تقرير مراقب الحسابات : يجب على مدقق ان يؤرخ تقريره فتاريخ تقرير يوضح للقارئ قد اخذ بعين اعتبار تأثير الاحداث و المعاملات التي من شأنها ان تؤثر على القوائم المالية و التي تمت الى عمله حتى ذلك التاريخ .

<sup>1</sup>المرجع السابق،ص51-52

- عنوان مراقب الحسابات : يجب ان يتضمن التقرير عنوان المدقق و هي المدينة التي يقع فيها مكتبه .<sup>1</sup>
- وتتمثل انواع التقارير : فيما يلي:
- 1/ من حيث درجة الالتزام : تنقسم الى :
- التقارير الخاصة: وهي مرتبطة بالمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على اعدادها
- التقارير العامة: هي تقارير يعدها المدقق تمشيا مع نصوص قانونية .
- 2/ من حيث المحتويات : و تنقسم كالتالي:
- التقارير المختصرة : هي تقارير قصيرة ويطلق عليها البعض تقرير الميزانية ،ويتكون هاذ التقرير من جزئين هما جزء بين فيه المدقق عملية التدقيق والغرض منها و الجزء الثاني هو فقرة الراي و هنا يعطي رايه بصفة محايدة حول الحسابات
- التقارير المطولة :هي تقارير تعد لاغراض خاصة وتقدم للادارة ويتضمن هذا النوع شرح مفصل وامور لا يرد ذكرها في تقرير مختصر ومن امثلة عليها التقارير الخاصة بشرح الاخطاء التي اكتشفها المدقق اثناء عمله .
- 3/ من حيث ابداء الراي: وتتمثل فيمايلي:
- الراي المطلق: يصدر هذا الراي بدون تحفظات عندما لا يجد المدقق اي ملاحظات او اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ذات تاثير على صحة القوائم المالية
- الراي المتحفظ: وهو ان يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات ،ويجب على مدقق ان يذكر هذه التحفظات واثرها على القوائم المالية المدققة
- الراي السلبي : و هو تقرير يتضمن رايها معاكسا عندما يتأكد المدقق ان القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة للمؤسسة و عندما يجد المدقق ان التحفظ في تقريره غير كافي للافصاح على النقص او التضليل في القوائم المالية و يجب على المدقق بيان اسباب اصداره
- الامتناع عن ابداء الراي : يقوم المدقق الحسابات بالامتناع عن ابداء الراي في حالة عدم تمكنه من الحصول على ادلة اثبات كافية و ملائمة ، لذلك لا يستطيع ابداء راي حول البيانات المالية ، وقد يتمتع المدقق عن ابداء رايه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به .<sup>2</sup>
- المطلب الثاني : اجراءات التدقيق للثببتات العينية

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 53-54

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة ، المرجع السابق، ص 125-131

يتوقف مدى الذي يصل اليه مدقق في التدقيق على وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية .  
ولتدقيق التبثبات العينية نتوقف عند مرحلتين الاولى و الثانية و لكن قبل كل هاذ يجب تطرق الي اسس  
يجب ان تكون متوفرة و هي عبارة عن الرقابة الداخلية للاصول الثابتة :

❖ **الرقابة الداخلية على التبثبات العينية:** تهدف الرقابة الداخلية على حصول الثابتة الى الحصول على  
كفاية ممكنة من الموارد المتاحة والتي وضعت تحت تصرف الادارة بالشركة ،ولذلك يجب ان يتوفر في نظم  
الرقابة الداخلية الاسس او العناصر التالية :

- ضرورة اتباع اسلوب الميزانيات التقديرية للاضافات الراسمالية تغطي عدة فترات مستقبلية بحيث يمكن  
عن طريقها تقدير و تحديد احتياجات الشركة

- لضبط التبثبات العينية و مراقبتها رقابة جيدة يجب فتح حساب مراقبة اجمالي لتبثبات العينية  
- حسابات عامة في دفتر الاستاذ العام بالاضافة الى ذلك يجب استخدام دفتر استاذ مساعد لكل نوع  
من تبثبات العينية

- تحديد شخص او اكثر تكون لهم صلاحية اعتماد جميع العمليات المتعلقة بالتبثبات مثل الشراء و البيع  
و استبدال و الاستبعاد و غيرها .

- لا يختلف اثنان للتقارير الدورية من الاهمية البالغة في احكام الرقابة على العمليات المختلفة لإي المؤسسة  
،ولذلك يج تبني نظام متكامل للتقارير الدورية و الخاصة بالتبثبات .توضح هذه التقارير مقارنات يبين  
النفقات الفعلية و النفقات التقديرية المدرجة بالخطة و بيان اي انحرافات لاتخاذ الاجراءات اللازمة حيالها  
،كما توضح هذه التقارير الاضافات الجديدة و الاستبعادات و الاستغناء فيما يتعلق بالتبثبات ،وغيرها  
من المعلومات الاخرى المهمة

- اتباع سياسة واضحة و مكتوبة للتفرقة بين النفقات الايرادية و النفقات الراسمالية ،وذلك بان يحدد  
مبلغ معين كحد اعلى لاعتبار النفقة مصروفا ايراديا وما يزيد عن ذلك يعتبر مصروفا راسماليا ،و يختلف  
مقدار هذا المبلغ من مؤسسة لاخرى تبعا لعدة عوامل منها حجم المؤسسة و راسمالها و طبيعة نشاطها و  
غيرها من العوامل الاخرى .

- اتباع نظام الجرد الدوري ( الفعلي ) على اصول الثابتة و مقارنته بالدفاتر

-اتباع اجراءات الرقابة على المشتريات من الثببت من مثل إصدار الطلب الشراء ، امر بالشراء ،الاستلام والفحص وغيرها من الاجراءات المستخدمة في شراء البضاعة .<sup>1</sup>

❖ **المرحلة الاولى : التدقيق لاول مرة :** في حالة المدقق يقوم بالتدقيق حسابات العميل لاول مرة سوف

يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية للعمليات المرتبطة بالثببتات العينية للتعرف على مدى الاعتماد على البيانات التي تظهرها الدفاتر المحاسبية وكذلك تحديد نطاق الفحص وكذلك إمكانية تقديم بعض التوصيات الضرورية لمعالجة بعض النواحي القصور في الانظمة الرقابة الداخلية و بعدها يقوم بمايلي :

❖ **التحقق من الوجود:** يهدف هذا الاختبار الى تحقق المادي من الاصل الثابت و يكون ذلك عن

طريق الجرد الفعلي بالنسبة لثببتات العينية على ان يتضمن ذلك الاختبار التاكيد من الكيان المادي للاصول بغض النظر عن مكان تواجدها ، وقد يتضمن هذا الاختبار اللجوء الى بعض القرائن غير مباشرة مثل وجود بوليصة التامين على الآلات المصنوع ضد الحريق كدليل على وجود الآلات و مصاريف الصيانة كدليل وجود المباني

❖ **التحقق من ملكية المنشأة للثببت :** ويتم هذا الاختبار من خلال الفحص للمستندات الخاصة

بشراء الاصل و عقود الملكية على ان يتم في هذه الحالة التحقق من توافر الشروط اللازمة لقانونية تلك السندات وذلك من خلال شهادات الملكية وعلى المدقق التاكيد من عدم التصرف في الاصل حتى نهاية مدة الفحص.<sup>2</sup>

❖ **التاكيد من سلامة التقييم:** وذلك بمراجعة الآتي :

➤ تدقيق سجلات الاصول الثابتة من حيث انها صحيحة و حاوية لجميع مفردات هذه الاصول

➤ التحقق من كفاية الاهتلاك و بالمعدلات المتعارف عليها وتطبيقها بثبات من سنة لآخرى

➤ مراعاة عدم الخلط بين المصاريف الراسمالية و الايرادية المتعلقة بالاصول الثابتة ،فمصاريف

الصيانة قد تكون احيانا ايرادية و احيانا آخرى راسمالية تبعا لحجمها و سياسة المؤسسة المالية

في معاملتها

<sup>1</sup> ادريس الشتوي، المراجعة معايير واجراءات، ط4، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1996، ص

<sup>2</sup> محمود مصطفى سليمان، الاسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدارالجامعية، الاسكندرية، 2014، ص242-243.

➤ مراعاة ان تكلفة الاصل الثابت تتضمن ثمن الشراء أو التعاقد مضافا اليه جميع المصاريف الى ان يصبح صالحا للاستعمال<sup>1</sup>.

❖ **التحقق من وجود أية حقوق للغير على الاصل:** عند فحص المدقق الوثائق و المستندات و العقود و عند طلبه

الشهادات يستطيع ان يتحقق من ملكية المؤسسة للاصول او ان هناك حقوقا للاخرين على هذه الاصول . فالشهادات من التوثيق العقاري و الشهادات من البنوك توضح وجود اي حقوق على الاصول ان وجدت<sup>2</sup>

❖ **التحقق من الدقة المحاسبية :** يتضمن هذا الاختبار ضرورة مطابقة مجموع مفردات الاصول الثابتة للحسابات الاجمالية بدفتر الاستاذ العام ، ويتضمن هذا الاختبار كذلك التحقق من سلامة نقل الارصدة من دفتر او الدفاتر الاستاذ الى ميزان المراجعة و القوائم المالية المناسبة

❖ **التأكد من سلامة العرض في الميزانية العمومية :** يعتبر سوء العرض أو عدم سلامة تبويب المفردات بالقوائم المالية الختامية احد الاخطاء التي يتعين المدقق الافصاح عنها أن وجدت ولذلك فان هذا الاختبار يتضمن التحقق من الجوانب التالية :

1. التحقق من اظهار الاصول الثابتة في مجموعة مستقلة في الميزانية العمومية مع ابراز أهميتها النسبية وفقا لطبيعة المنشأة

2. التأكد من اظهار الاصول الثابتة بتكلفتها التاريخية محصوما منها مجموع اهتلاك

3. التأكد من سلامة الارقام المقارنة لمفردات الاصول الثابتة وجمع الاهتلاك المرتبط بها والتي تمثل ارقام العام الماضي .

4. التأكد من كفاية غطاء التأمين لتلك الاصول لمواجهة الاخطاء المحتملة لكل اصل<sup>3</sup>.

### المرحلة الثانية : حالة التدقيق في السنوات السابقة

تختلف المرحلة الثانية عن المرحلة الاولى لتدقيق فان المدقق في الحالة الثانية يهتم بالتغيرات التي تطرأ على الاصول الثابتة سواء كانت إضافات او استغناءات و تتضمن اجراءات تالية :

<sup>1</sup> خالد امين عبد الله ، تدقيق الحسابات ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، مصر ، 2014 ، ص 291.

<sup>2</sup> عبد الفاتح الصحن ، محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره ، ص 220

<sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 246

❖ اختبارات تحليلية للحصول على مجموعة من القرائن الغير مباشرة للتحقق من سلامة ارصدة اصول  
الثابتة :

ان المدقق المحاسبي عند تدقيق الاصول الثابتة عليه ان يستخدم اختيارات التحليلية تهدف للحصول على مجموعة القرائن غير المباشرة التي تساعد على اكتشاف بعض الجوانب التي تحتاج الى فحص خاص او مزيد من الدراسة ومثال ذلك :

- ✓ استخدام عدد من المعدلات و تفسير ما تظهر النتائج
- ✓ المقارنة الشهرية او السنوية لمصروفات الصيانة و اصلاحات و القطع الغيار
- ✓ التحقق من معالجة المصروفات الصيانة و اصلاحات و التأكد من التطبيق السياسة الشركة و القواعد المحاسبية متعارف عليها بصدد التوجيه المحاسبي لها
- ✓ دراسة و فحص اي تخفيض في غطاء التامين و تفسير اسباب هذه التخفيض
- ✓ فحص و تقييم انظمة الرقابة الداخلية للاصول الثابتة<sup>1</sup>

❖ الاختبارات التفصيلية لارصدة حسابات الثببتات العينية : و تشمل ماييلي :

### 1/ التحقق من اضافات الفترة الحالية :<sup>2</sup>

يعتبر التسجيل الملائم للاضافات بالفترة الحالية امر هاماً نتيجة تاثير الطويل للاصول على قوائم مالية و يؤثر كل من عدم رسملة الاصل الثابت او تسجيل الاضافات وفقاً لقيمة غير ملائمة على قائمة المركز المالي يتم التخلص من اصل و تتاثر قائمة الدخل حتى يتم استهلاك الاصل بشكل كامل.

### 2/الفحص واختبار استبعادات الفترة :

تتبع اهمية الرقابة على استغناءات من ان عدم وجود نظام دقيق للرقابة الداخلية يؤدي الى عدم الاثبات الدفترى للاستغناءات و عن بعض الاصول مما يعني تضخم في رصيد الاصول الثابتة وما لذلك من تثير على حساب عبء الاهتلاك للفترة .<sup>3</sup>

و ينبغي على مدقق ان يتأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية على العمليات الاستبعادات و هذه الضوابط تتمثل فيمايلي:

<sup>1</sup>المرجع السابق ، ص 284

<sup>2</sup>حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات ( المتقدمة اطار النظري و الاجراءات العلمية ،ج2،دار الثقافة لنشر،عمان ، الاردن،2009،ص264

<sup>3</sup>محمد مصطفى سليمان ، المرجع السابق ص249

- ضرورة وجود وسيلة رسمية لابلاغ الادارة بالبيع او المبادلة او التنازل
  - حماية الاصل من اجراء عمليات التصرف فيه عن طريق اشخاص ليس لديهم الترخيص بذلك من خلال وضع شروط للتصديق على استبعاد
  - التحقق الداخلي الكافي على تسجيل عملية الاستبعادات في الاصول الثابتة للتأكد من انه تم شطب تلك الاصول من السجلات المحاسبية بشكل صحيح
- وهناك هدفان يجب على المدقق تحقيقهما :
- تم تسجيل الاصول التي تم التخلص منها
  - تم تسجيل التخلص من الاصول على نحو الدقيق

و تتمثل نقطة البداية في تحقق من الاستبعادات في جدول المؤسسة محل التدقيق فيحتوي هاذ الجدول البايات التالية : اسم المؤسسة التي تحصلت على الاصل ، سعر بيع الاصل، تاريخ التخلص من الاصل، التكلفة الاصلية للاصل، تاريخ شراء الاصل ، مجمع الاهتلاك الاصل، ومن ضروري اجراء اختبارات الارتباط بين التفصيلات للجدول و يشمل جميع الجدول ، تتبع الاجماليات بالجدول الى الاصول التي تم التخلص منها كما هي مسجلة في الاستاذ العام و تتبع التكلفة و جمع الاستهلاك الاصول التي تم التخلص منها الى ملف الرئيسي<sup>1</sup>.

### 3/ التحقق من سلامة اختبارات الرصيد:

بعد الاجراءات التحقق من الاضافات و الاستغناءات خلال العام من وجود نظام الرقابة الداخلية تثبت فاعلية فيصبح من اليسر مراقب الحسابات ان يتحقق من رصيد نهاية العام للاصل الثابت من خلال اوراق العمل عن العام الماضي يمكن التحقق من سلامة ارصدة اول مدة لحسابات من خلال نتائج الاختبارات هذا العام للاضافات و استغناءات<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : اجراءات تدقيق اهتلاك الثببتات العينية :

يقوم المدقق باجراء لتحقيق من الاهتلاك و نذكرها في مايلي<sup>3</sup>:

- التعرف على طرق الاهتلاك المتبعة و التحقق من مدى الثبات في تطبيق هذه الطرق و ذلك بالرجوع الى اوراق التدقيق لسنة السابقة

<sup>1</sup> حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع ، المرجع سبق ذكره ، ص 266-267

<sup>2</sup> محمد مصطفى سليمان، مرجع السابق، ص 248

<sup>3</sup> ادريس عبد السلام اشتوي، مرجع السابق، ص 142-143

- في حالة حدوث اي تغيير في طرق الاهتلاك فعلى المدقق الحصول على مبررات لذلك و التاكيد من وجود ملاحظات ملحقة بقائمة المركز المالي فيما يتعلق بهذا التغيير
- الحصول على جدول تفصيلي يبين ارصدة اول المدة لمجمعات الاهتلاك ، مصروفات الاهتلاك خلال الفترة ، اي تخفيضات لمجمعات الاهتلاك نتيجة لاحلال او استبعاد بعض الاصول و اخيرا الارصدة النهائية لمجمعات الاهتلاك
- مقارنة اقساط الاهتلاك لسنة الحالية باقساط الاهتلاك للسنوات الماضية لكل نوع من الاصول
- مراجعة حسابات اهتلاك الاصول المختلفة بدفتر الاستاذ العام و مقارنتها بمبالغ الاهتلاك التفصيلية الموجودة في بطاقات الاول ( دفتر استاذ المساعد الاصول ) و ربط المجاميع فيما بينها
- مراجعة القيود الخاصة بالاهتلاك و التاكيد من صحة ترحيلها الى حسابات مجمعات الاهتلاك
- مراجعة العمليات المختلفة التي حدثت في حسابات الاصول و تاثير ذلك على مصروفات و مجمعات الاهتلاك مثال ذلك :

- تعرض بعض الاصول لعام التقادم
- زيادة الوريدات مما قد ينتج عنه تشغيل اكثر للالات و بالتالي اهتلاك اكثر
- اي اضافات راسمالية حملت على تكلفة الاصول
- اي عمليات استبعاد الاصول
- تعديلات على العمر الانتاجي للاصول و كذلك قيمة النفاية .

### المطلب الرابع : الهدف من اجراءات تدقيق التبثبات العينية و المشاكل التي تصادفها :

- اولا : الهدف من اجراءات تدقيق التبثبات العينية :
- ❖ التاكيد من وجود الاصل في تاريخ اعداد الميزانية العامة .
- ❖ التاكيد من ملكية المؤسسة للتبثبات و تحديد نوعية الملكية .
- ❖ التحقق من صحة التقييم و من ان الاهتلاكات اخذت بعين الاعتبار و انها كافية.<sup>1</sup>
- ❖ التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية .
- ❖ التحقق من الارباح و الخسائر عن بيع التبثبات .

<sup>1</sup> خالد امين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 290.

- ❖ اظهار الاصول بطريقة عادلة في الميزانية و اظهار الاهتلاك بطريقة عادلة في قائمة الدخل.<sup>1</sup>
- ❖ كل الاستبعادات من الثببتات قد سجلت.
- ❖ كل الاضافات الى الثببتات قد سجلت .
- ❖ ان مصاريف الصيانة او الاصلاح لم ترسمل .
- ❖ نفقات الشحن و التركيب كافة قد اضيفت للثببت<sup>2</sup>

### ثانيا : المشاكل المتعلقة بتدقيق الثببتات العينية :

يواجه المدققون أثناء قيامهم بالتحقق من بند الأصول الثابتة ، أو عند طلب المؤسسة ابداء رأي في حيال هذه الأصول عض المشاكل المحاسبة ، من بينها:

1/ استبدال الأصول الغير النقدية : في هذه الحالة يجب أن تثبت في الدفاتر على أساس القيمة السوقية للأصول المستبدل بها ، وأي أرباح أو خسائر ناتجة عن عملية الاستبدال يجب أخذها في الاعتبار واثباتها في الدفاتر ، وفي حالة عدم معرفة القيمة السوقية للأصل المعطى تستخدم القيمة السوقية للأصل المستلم.

2/ التكاليف والمصروفات المختلفة الداخلة في تحديد تكلفة الأصل الثابت : التكلفة التاريخية هي الاساس المتعارف عليه في تقييم الاصول الثابتة ومن ثم اثباتها في الدفاتر ، وتقاس التكلفة التاريخية بما دفع من نقدية او ما يعادلها.

3/ اقتناء أصل ثابت دون مقابل : حدث أحيانا ان تقوم المؤسسة باقتناء أو اعطاء أصل بدون مقابل أي على شكل هبة أو هدية أو ما يسمى بالعملية غير المتبادلة ، مما يؤدي الى مشكلة كيفية اثباته في الدفاتر ، لأن تكلفة الحصول عليه تساوي صفر ، لذا قد أجمع المحاسبون على أن تكون تكلفة القيمة السوقية للأصل هو المبلغ الذي يثبت به الأصل المستلم.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره، ص242.

<sup>2</sup> حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف قاضي ، المرجع السابق ، ص263

<sup>3</sup> ادريس عبد السلام اشتيوي ، المرجع السابق ، ص144

الخلاصة:

ان ظهور التدقيق المحاسبي كان نتيجة لتطور الواقع الاقتصادي و توسع المؤسسات و تشبع وظائفها و زيادة درجة تعقيديها و تفرعها ، قد ادى الي اعتماد على التدقيق المحاسبي والتي تتمثل اهدافه في فحص و تحقق من اعمال الغير وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفق القواعد و التعليمات و الاجراءات المحددة مسبقا ورفع تقرير عن نتيجة التدقيق الى من يهمله الامر فقد اتسم بقدر معقول من الخصائص المميزة فهو يتضمن مصداقية المعلومات بغية الوثوق بها و الاعتماد عليها في عمليات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات ومن بين هذه المعلومات معلومات من حسابات الثببتات فمدقق الحسابات يتبع عدة اجراءات لتدقيقها ليساهم بذلك في تأكيد موثوقيتها .

تمهيد:

مما لا شك فيه ان للرقابة الداخلية اهمية بالغة لما تقدمه للمؤسسة من نجاح و كفاءة وفعالية و تقييم اداء لما تقوم به الوحدة من أنشطة تساعد المدقق المحاسبي في عمله مما يساعد على وضع و تحديد الاطار العام الملائم للبرنامج و نطاق هذا البرنامج وما يشمله من إجمال او تفصيل خاص باجراءات تدقيق العمليات وهذا كله تتحكم بمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية .

لذا سحاول في هذا الفصل اسقاط كل ما توصلت اليه في الجانب النظري من الدراسة و مطابقته مع الجانب الميداني لمطاحن بن حوحو لتتبع كيفية تدقيق الثببتات العينية للمؤسسة .

### المبحث الاول : تقديم مؤسسة بن حوحو :

بالرغم من ان عملية التدقيق تتم بمكتب محافظ الحسابات ، لكن ساقوم بدراسة اثر الرقابة على التدقيق المحاسبي للتبينات العينية في مطاحن بن حوحو تنقلت لي عين المكان ، لذلك سنحاول التعرف على هذه المؤسسة من خلال اعطاء نبذة عن نشأتها واهم الاهداف التي يترتب تحقيقها ، ومن اهمها اكتساح السوق و جذب أكبر عدد ممكن من الزبائن ، كما سنتطرق الى الهيكل التنظيمي لمطاحن بن حوحو و الذي يبين اهم المصالح المرتبطة مع بعضها البعض قصد تسهيل عمليات الاتصال و الرقابة لضمان اداء جيد .

### المطلب الاول: نشأة و مفهوم مؤسسة بن حوحو :

هي مؤسسة ذات طابع خاص ، على شكل شركة ذات مسؤولية محدودة SARL في انتاج الفرينة و السميد ، و قد تأسست مؤسسة بن حوحو براس مال قدره مئة الف دينار جزائري (200000.00دج) ، تأسست في 2008/2/12 ، موقعها الجغرافي منطقة الحظائر طريق شتمة بسكرة كان يقدر عدد عمالها بي 41 و لكنه ارتفع الى 45 عامل.

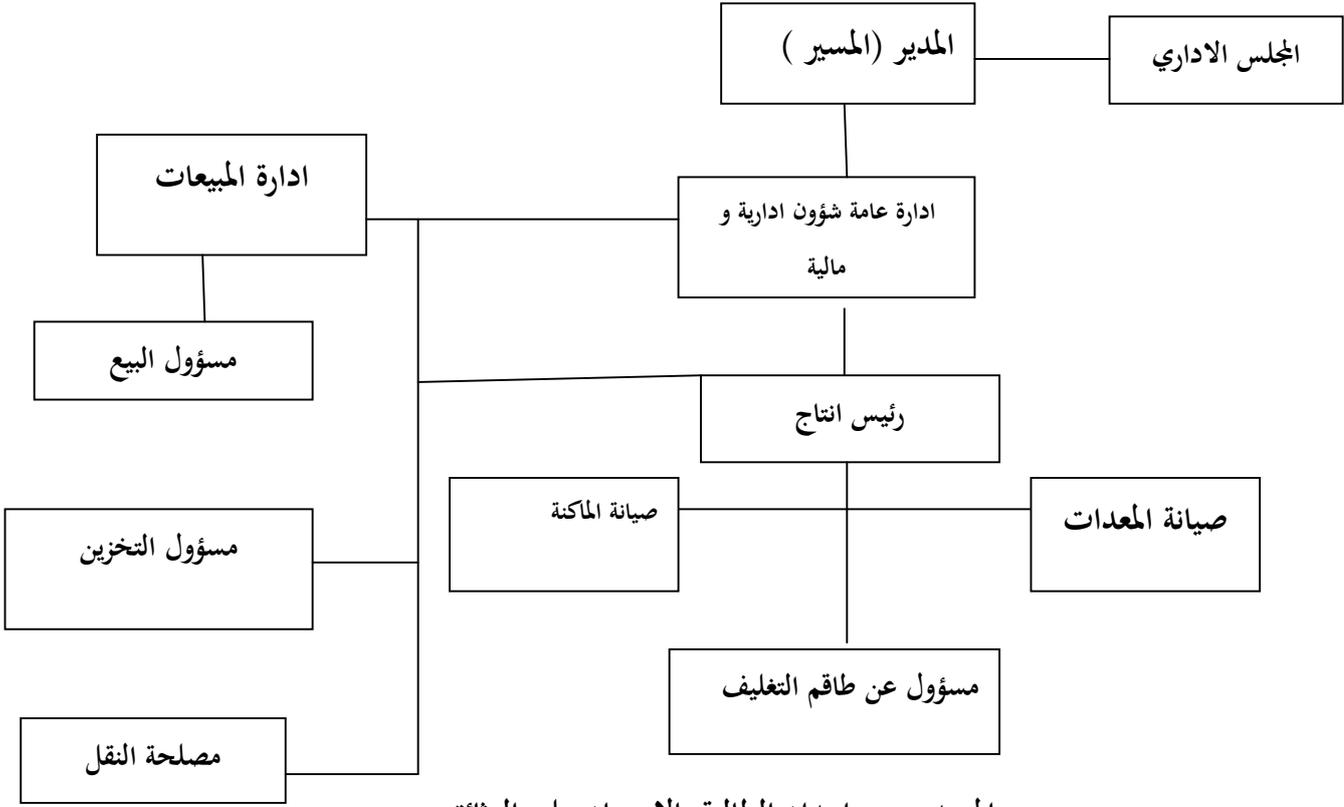
وتتكون من شريكين شراكتهم مناصفة و شريك هو نفسه مسير اما عن انعقاد الجمعية العامة العادية يكون بمقر الشركة و تبعا للقوانين المعروفة .

و تتمثل افاقها المستقبلية في توسيع النطاق العمل و الوصول الى طاقة انتاجية نظرية لتحقيق الربحية و المنافسة . كما تتميز تجهيزات انتاجها بالعصرنة و الحداثة فهي من ماركات عالمية و التي تمتلك اجود و احدث انواع التكنولوجيا طحن الحبوب ، فتقدر طاقة الانتاج النظرية 440طن/اليوم للفرينة و 200 طن/اليوم للسميد اما فعلية فهي 125 طن/ لليوم للفرينة و 52.5 طن/ لليوم سميد وذلك لاسباب كمية محدودة للحبوب التي يسمح للمؤسسة باستهلاكها وفق قانون و تتمثل قدرة تخزين 1200 طن /اليوم .

### المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

تعتبر مؤسسة بن حوحو من المؤسسات الخاصة التي تمارس نشاطها الصناعي فهي من الناحية التنظيمية تنقسم الى مديريات و مصالح وهذا من اجل السير الحسن للمسؤولية و تسهيل عملية المراقبة و الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح و مديريات هذه الوحدة و الموضح في الشكل التالي :

الشكل 2 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة بن حوحو



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق

و فيما يلي التعريف بهذه المصالح :

- ✓ **المدير** : وهو مكلف بحسن تسيير المؤسسة اداريا و تقنيا و اتخاذ القرارات الازمة في الاوقات المناسبة و التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة
- ✓ **مجلس الادارة** : يضع مجلس الادارة نظام داخلي خاص يتم مراجعته بشكل سنوي ، كما يضع سياسات و الخطط التي من شأنها تحقيق مصلحة الشركة و اهدافها و ينظم الامور المالية و محاسبية و الادارية للشركة بموجب انظمة داخلية خاصة
- ✓ **ادارة عامة ( شؤون ادارية و مالية )** : وهي توفر كافة الخدمات الادارية و المالية فهي تهتم بتنفيذ المهام ذات علاقة بالشؤون الادارية و المالية ، اشراف على الموظفين كما تقوم بالمراقبة كل عمليات الحسابية و المالية للمؤسسة ، التقييد المحاسبي و اعداد القوائم ، العمل على تنظيم و مراقبة الاعمال اليومية و الشهرية و السنوية و تتبع ارصدة البنك ، تتبع مهام الخاصة بالمؤسسة ، مراقبة فواتير الشراء و تحرير الصكوك من اجل تسديد ديون الموردين

✓ ادارة المبيعات : يتم التنسيق بين ادارة المبيعات و ادارة الانتاج ن حيث يتم ارسال بيانات عن حجم

الانتاج و المخزون من المنتج النهائي لكي يتسنى لادارة المبيعات القيام بمهامها :

• حيث تقوم بتوزيع المنتج حسب الاولوية لان الطلب يفوق حجم الانتاج ، اذ تقوم المصلحة بدراسة الطلبية وترتيبها حسب الاولوية حيث يوضع في سجل الطلبيات يتضمن تاريخ الطلبية ،حجم المعاملات بالنسبة للعميل ،حجم الحقوق،وذلك لتحقيق التوازن بين كمية المخزون من المنتج و حجم الطلبيات.

• وتقوم ايضا باستقبال الزبائن و كذلك تحديد نوعية الزبون ثم تطلب منه احضار ملف خاص به

✓ مسؤول البيع :وهو الذي يشرف على العمليات البيع و متابعة حقوق المؤسسة لكل عميل وكذلك تحرير

الفواتير و القيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي خرجت من المخزن يوميا .

✓ مصلحة النقل : وتقوم هذه المصلحة بتسيير الحظيرة المؤسسة و ايصال الطلبيات الى العملاء و نقاط

البيع وكذلك نقل عمال المؤسسة

✓ مصلحة التخزين : و يتم فيها تخزين الكميات المنتجة لي وقت خروجها

المطلب الثالث: اهمية و اهداف المؤسسة

اولا اهمية المؤسسة :

تعتبر المؤسسة ذات اهمية اقتصادية متميزة على اساس انها تقوم بانتاج منتجات اساسية ذات طابع استهلاكي واسع و تتجه هذه المنتجات الى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الاخرى ، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الانتاج المتطورة ،وعموما فاهمية المؤسسة يمكن ان تتجسد من خلال :

➤ تعتبر منتجات المؤسسة اساسية وضرورية للمستهلك .

➤ تغطي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجيات السوق.

➤ توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة

ثانيا : اهداف المؤسسة :

نتيجة لشعور المؤسسة بخطور المحيط الذي تنشط فيه ، وهنا يجب عليها عمل لتحقيق ميزة تنافسية خاصة بها و جذب اكبر قدر ممكن من الزبائن ، سطرت مجموعة من اهداف من الاجلين الطويل و القصير ، مع التركيز على جانب المنافسة و الزبون ، ومن بين هذه الاهداف نجد :

- العمل على توفير احتياجات السوق من المنتجات الغذائية .
- وضع سياسات انتاجية متطابقة مع متطلبات السوق .
- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة .
- ضمان موقع الزيادة في مجال نشاطها .
- توسيع و تطوير وحدات الانتاج و العمل من اجل الوصول الى التكامل الامامي و الخلفي .
- تخفيض التكاليف بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من اجل الحصول على اسعار تنافسية .

**المبحث الثاني : الثببتات العينية للمؤسسة ونظام الرقابة الخاص بها :**

**المطلب الاول : الثببتات العينية لمؤسسة بن حوحو :**

تمتلك مؤسسة بن حوحو مجموعة من الثببتات العينية ، و هذا من اجل استخدامها في القيام بنشاطها فهي العامل الاساسي للقيام بالعمل و نذكر هذه الثببتات في الجدول التالي :

**الجدول 2: الثببتات العينية لمؤسسة بن حوحو (ملحق 1)**

اسم الثببت	رقم الثببت
Terrains	211
Constructions	213
Installatons techniques,maté :	215
Matériel de trepsport	2814
Equipement de bureau	2815

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق

المطلب الثاني : حركة التثبيتات العينية و جدول الاهتلاكها لسنة 2015 (ملحق 1) :

اولا : حركة التثبيتات العينية

تتضح حركة التثبيتات العينية في المؤسسة من خلال جدول ميزان المراجعة حيث نعلم من خلاله ما لدى مؤسسة وما تم شرائه خلال سنة و ما خرج من المؤسسة و هو كما يلي :

جدول 3 : حركة التثبيتات العينية سنة 2015

البيان	اول مدة		خلال سنة		اخر مدة	
	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
211 اراضي	5775800.00	-	-	-	5775800.00	-
213 منشآت	11969840.88	-	-	-	11969840.88	-
215 منشآت تقنية 1	135940207.3 2	-	1819802.91	-	137760010.0 0	-
2150 منشآت تقنية 2	2598700.92	-	-	-	2598700.92	-
2184 معدات النقل	5050000.00	-	3130000.00	-	8180000.00	-
2185 معدات مكتب	369718.00	-	-	-	369718.00	-
2813 اهتلاك المنشآت	-	3142083.21	-	598492.04	-	3740575. 25
2815 اهتلاك منشآت التقنية 1	-	29871915.27	-	9952403.9 4	-	39824319 21.
28150 اهتلاك منشآت التقنية 2	-	775546.49	-	259870.09	-	1035416. 58
28184 اهتلاك معدات نقل	-	29871915.27	-	9952403.9 4	-	39824319 21.
28185 اهتلاك معدات مكتب	-	133875.06	-	53369.25	-	187244.3 1

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق

ثانيا : اهتلاك التثبيتات العينية : ملحق 2-3

ان المؤسسة تتبع في حساب اهتلاك التثبيتات العينية طريقة القسط الثابت و بمعدل يكون حسب عمرها انتاجي (1/عمر انتاجي)، اي مدة اهتلاك التثبيتات العينية في مؤسسة تتبع حسب عمر انتاجي لكل تثبيت و يحسب كما يلي :

$$\text{قسط اهتلاك} = \text{القيمة الاصلية} * \text{معدل الاهتلاك} * \text{عدد اشهر} / 12$$

جدول 3 : جدول اهتلاك المؤسسة بن حوحو لسنة 2015

البيان	تاريخ الشراء	المبلغ	اهتلاك	
			قسط اهتلاك	بداية 2015
مباني		11969840.00	598492.04	3142083.22
الفيلم الواقي	2008-09-10	37400	-	37400
الفيلم الواقي	2008-7-10	29100579.24	2910057.92	15277804.09
محول ولوازمه	2008-05-12	2725202.93	272520.29	1362601.44
ميزان الكتروني	2010-2-22	23129.00	2312.90	11564.50
ميزان t3 150kg	2011-10-19	88920.00	8892.00	28158.00
مصنع	2012-10-12	41093213.52	-	-
مخزون مخروطي	2012-10-12	7782685.77	778268.58	1751104.29
شمال	2012-10-12	10740675.71	1074067.57	2416652.03
وحدة بيع/انتاج الفرينة	2012-10-12	32699555.71	3269955.57	7357400.04
محول كهربائي	2012-1-12	1722952.00	172295.20	344590.40
وحدة مصنع	2012-10-12	1400000.00	-	-
ملحقة مكتب	2012-10-12	3627468.00	362746.80	816180.30
مصفاة هواء 220	2012-12-9	46332.00	4633.20	9652.50
جهاز الترطيب	2012-12-9	327600.00	32760.00	68250.00
لفة اسطوانية	2012-10-1	1189890.00	118989.00	267725.25

الفصل الثالث: دراسة التطبيقية لمطاحن بن حوحو

25935.00	8892.00	9633.00	44640.00	2013-12-4	مصفاة تنظيف هواء
27300.00	9360.00	10140.00	46800.00	2013-12-4	حزام اسطواني
32219.81	11371.70	13266.98	56858.49	2013-10-20	محرك مخفض
22664.66	7999.29	9332.51	39996.45	2013-10-22	moteur triph 5,501000.00 B5s
137837.70	48648.60	56756.70	243243.00	2013-10-22	moteur triph 37,01000 B3s
879840.00	224640.00	18720.00	1123200.00	2014-12-14	2 آلة خياطة
35697.68	9114.30	759.53	45571.50	2014-12-8	محرك مخفض
63355.50	16894.80	422.70	84474.00	2014-10-14	آلة خياطة
154026.60	34577.40	--	188604.00	2015-2-1	اهتزاز محرك
89833.34	20166.67	-	110000.00	2015-2-2	اهتزاز محرك
154026.60	23043.15	-	138258.90	2015-02-19	قطع الخواتم
93015.00	12285.00	-	105300.00	2015-5-31	اهتزاز محرك
737100.00	81900.00	-	819000.00	2015-06-18	ظاغط هوائي
273780.00	30.420.00	-	304200.00	2015-06-18	مجفف هوائي
133848.00	20592.00	-	154440.00	2015-04-29	آلة خياطة
1265000.00	330000.00	55000.00	1650000.00	2014-11-03	رافعة
275843.34	56583.25	233405.89	565832.48	2008-10-13	كابل كهربائي
220337.54	45197.44	186439.45	451974.44	2008-03-10	شبكة طاقة
675000.00	100000.00	225000.00	1000000.00	2012-11-02	كابل كهربائي
392103.45	58089.40	130701.15	580894.00	2012-10-12	كابل كهربائي
-	166666.67	183333.33	2000000.00	2010-06-03	شاحنات
1931666.67	610000.00	508333.33	3050000.00	2014-02-26	شاحنة رباعية الدفع
2817000.00	313000.00	-	3130000.00	2015-06-22	4x4
12082.50	5370.00	18347.50	35800.00	2011-7-24	لوازم مكتب
-	-	31473.00	31473.00	2011-10-25	طابعة
40123.69	15531.75	47889.56	103545.00	2011-12-1	مكيف

95062.50	21937.50	29250.00	146250.00	2013-05-15	غطاء 1.5m
29835.00	10530.00	12.285.00	52650.00	2013-05-27	جهاز حاسوب

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق

### المطلب الثالث : نظام الرقابة الخاص بالثبittات العينية في مؤسسة بن حوحو

تعتمد المؤسسة بن حوحو على نظام الرقابة الذي يعتبر خطة تنظيمية لتحقيق اهداف المرجوة و ذلك من خلال :

- ✓ البناء التنظيمي للمؤسسة و يتمثل في هيكل التنظيمي ، اللوائح التنظيمية
- ✓ تشجيع العمل بكفاءة
- ✓ توزيع الواجبات بين الموظفين و قيام كل موظف بعمله
- ✓ تشجيع الالزام بالسياسات الموضوعة للحصول على اعلى كفاية ممكنة من موارد المتاحة
- ✓ ضبط الحسابات الاصول الثابتة و مراقبتها رقابة جيدة
- ✓ تحديد اشخاص لهم صلاحية اعتماد جميع العمليات المتعلقة بالاصول الثابتة مثل : الشراء ، البيع
- ✓ اعداد التقارير الدورية من اجل احكام الرقابة على العمليات المختلفة للمؤسسة
- ✓ اتباع نظام الجرد الدوري ( الفعلي) و مقارنته بالدفاتر
- ✓ نظام محاسبي و يتمثل في مجموعة دفترية كاملة و مستندات داخلية كافية ، نماذج و مستندات مصممة بصورة جيدة ، دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب ، دليل للسياسات والاجراءات المحاسبية .
- ✓ وضع سجل خاص بالجرد وايضا كل تثبيت له سجله و رقمه التسلسلي و كل معلومات عنه .
- ✓ كراء بعض التثبittات بدلا من شرائها لغرض استعماله لمدة قصيرة

المبحث الثالث : اجراءات التدقيق المحاسي للثببتات العينية في مؤسسة بن حوحو :

المطلب الاول : تقييم نظام الرقابة الداخلية :

قام المدقق المحاسي بتقييم الرقابة الداخلية كخطوة اولى للمؤسسة بن حوحو وكان ذلك عن طريق مراقبة مايلي :

- احترام المتابعة الدائمة لثببتات العينية الخاصة بالمؤسسة .
- الحرص التام و الشديدي حول العمليات المحاسبية و الجبائية في دفتر لذي محاسب .
- مراقبة وسائل الانتاج من ناحية صيانتها
- مراقبة مدى استغلال لوسائل و معدات الانتاج في المؤسسة
- مراقبة التنظيم لمختلف الاقسام
- التاكدي من الناحية الامنية
- خضوع المؤسسة لتامين ....وهاذا ما تم تنبيه المؤسسة عليه كل مرة يقوم بها بالعملية التدقيق

المطلب الثاني : مراجعة الاوراق الثبوتية للثببتات العينية للمؤسسة :

بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة ، قام المدقق بمراجعة الوثائق و المستندات الثبوتية المتعلقة بالثببتات العينية للمؤسسة كفواتير اقتنائها ، للتاكدي من صحة معالجتها و تسجيلها في الدفاتر و السجلات المحاسبية ، لذلك يقوم المدقق بمراجعة عدة امور و هي :

- التاكدي من ان التواريخ و المبالغ المستندات تتطابق مع التواريخ و المبالغ المقيدة في الدفاتر
- التاكدي من ان المستندات مستوفية لجميع التوقيعات
- التاكدي من ان المؤسسة او المنشأة محل الفحص احد طرفي المستندات على اقل وان المستندات تخصها وفي نطاق عملها و نشاطها
- التاكدي من صحة و سلامة التوجيه المحاسبي المقيد في دفاتر لهذه المستندات
- التاكدي من ان المستندات تخص الفترة محل فحص و انه لا يخص فترة سابقة
- التاكدي من تواجد جميع المستندات و تسلسلها
- فحص الدفاتر و السجلات و الكشوف و القوائم المالية من الناحية الحاسبية الرقمية

➤ مقارنة اسعار الشراء الظاهرة على العقود بالتي سجلت في المحاسبة ، و التأكد من مصاريف الحصول عليها قد سجلت

➤ كما يطلب المدقق سجل الجرد لي تدقيقه و تأكد من صحة النتائج المتحصل عليها .

#### المطلب الثالث : تقرير المدقق المحاسبي بالنسبة للمؤسسة :

بعد انتهاء المدقق من قيام بعمله و جب عليه كتابة تقريره و لكن قبل ذلك اذا لاحظ المدقق اي امر لم يفهمه او خطأ يتحدث مع محاسب و يستفسر امر و هو يوضح له ذلك جانب .

وجد المدقق عند تدقيقه لتثبيتات العينية سليمة و لكن كانت لديه ملاحظات من حيث تأمين على تثبيتات العينية مثل مصنع و تأمين ضد مخاطر محتملة مثل حريق... الخ .

اوصى الشركة بعرض جدول الاهتلاك وتحديد تاريخ الشراء و التاريخ التكلفة (تاريخ بدء الفعلي للاستهلاك) فنصح الشركة بتطوير هذا الجدول وادخال عمود اضافي لهذا الغرض .

و يتمثل تقرير المدقق المحاسبي كمايلي :

الشكل 3: التقرير العام لمدقق المحاسبي

الشركة مراجعة الحسابات والاستشارات

اسم المدقق..العنوانه...البريد الالكتروني...الهاتف

اوجه القصور الرئيسية التي سجلت خلال البعثة

الفئة 2: حسابات الملكية

.....

الاصول الثابتة :

رصيد هذا البند يمثل المبلغ من جميع اصول الثابتة في ختام السنة 2015

(1) المعدات و الادوات و المرافق يتم اهتلاكها خطيا على مدى عمرها المتوقع المقدر لكل عنصر قابل للاهتلاك

طبقا للمدة استخدام و التي تتراوح ما بين 5 و 10

(2) جدول اهتلاك معدات انتاج:بدا من اسس الضرورية لاعادة النظر في اهتلاك المفروض على معدات التي

تستند الى قواعد و مبادئ و اساليب Scfتقبل كل شئى احترام مدة استخدام

(3) عرض جدول اهتلاك : لتفادي الخلط بين تاريخ الشراء و تاريخ التكلفة ( تاريخ البدئ الفعلي للاستهلاك)

اوصي بتطوير هذا الجدول في راي ادخال عمود اضافي محفوظ لهذا الغرض

(4) تامين على ممتلكات : تامين التثبيتات لتغطية المخاطر متعددة و محتملة على ممتلكات المؤسسة

ش.ذ.م.م.مطحنة بن حوحو -تقرير

### المطلب الرابع : اثر الرقابة الداخلية على التدقيق المحاسبي للتشبيات العينية :

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة بالنسبة للمدقق المحاسبي فيقدر قوة الرقابة الموجودة و ضعفها ليستطيع من خلالها ان يحدد مدى إمداده فحصه و طريقته فإذا كانت الرقابة الداخلية سليمة و مطبقة فان عمل المدقق المحاسبي ينصرف الى المسائل ذات الطبيعة الفنية في تدقيقه .

اما اذا كان النظام مفككا او كان موجودة بدون تطبيق فان اعبائه الروتينية في المراجعة تزداد مما يزيد عليه ضغط و الجهد المبذول و الوقت المستغرق في انجاز عملية التدقيق، فعدم وجود نظام فعال لرقابة الداخلية يؤدي الى احتمال وقوع الاخطاء و مخالفات جوهرية ،وهذا ما يؤثر على تدقيق المحاسبي لتشبيات لان عملية التدقيق تقوم على اسلوب العينات و تتوقف كمية الاختبارات و حجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية معتمدة .

وقد لاحظت ان المؤسسة بن حوحو تعتمد على نظام رقابي متين و خاصة فيما يخص المحاسبة فهو يعتمد على محاسبين والمدقق المحاسبي فيوجد محاسب داخل المؤسسة و اخر خارجها ليتابع عمل الاول و المدقق يقوم بعملية التدقيق كل عام و بالظبط بعد انتهاء من اتمام القوائم المالية للمؤسسة .

والمدقق المحاسبي لهذه اخيرة يعتمد على نظام الرقابي للمؤسسة من خلال توفير الجهد و الوقت وفي بعض احيان لا يتمكن من تنقل الى المؤسسة بل يتم ارسال كل الوثائق اليه متعلقة بالسنة محل التدقيق و هنا نرى ان المدقق لن يتمكن من قيام بالجرد الفعلي بل يعتمد على السجل الجرد فقط وهذا دلالة على ان المدقق يثق في معلومات المرسله اليه و هذه الثقة لم تاتي من عدم ، بل هاذا يعني قوة النظام الرقابة وفعاليتها .

وكذلك لاحظت ان في كل مرة يقوم فيها مدقق باعطاء رايه يجد ان المؤسسة قد اخذت به .

فمثلا ان المدقق اوصي بتطوير الجدول اهتلاك و ادخال عمود اضافي وذكر فيه تاريخ الفعلي للبدئ استهلاك

و لقد قامت المؤسسة باضافته في جدول اهتلاك لسنة 2016.

ولكن لملاحظتي لميزان المراجعة لم اجد حساب 221 وهي ارض الممنوح امتيازها فقط طرحت هذا السؤال على المحاسب بان الارض ملك شخصي او لا .. و كانت الاجابة بان الارض ممنوحة من طرف هيئة مانحة لهذا الحق وهاذا لم يذكره المدقق المحاسبي .وهنا تنبه المحاسب وقرر ان يتأكد من الموضوع وتصحيحه اذا وجد الخطا ومن هذا نرى انه يمكن للمدقق ان لا يتفطن الى بعض امور و هذا ما ينتج عليه اخطاء ، لذلك اوجب وجود نظام الرقابة القوي في اي مؤسسة فالرقابة الداخلية تهدف لحماية الاصول و المحافظة عليها .

## الفصل الثالث:دراسة التطبيقية لمطاحن بن حوحو

و هنا يجب على المؤسسة ان تعيد تسجيل حسابها وهي كمايلي :

_____2015/12/31_____				
5775800.00	5775800.00	ح/الاتاوة المترتبة على الامتيازات و البراءات الرخص و برامج المعلوماتية و الحقوق والقيم المماثلة ح/البنك تسجيل اتاوة	512	651
5775800.00	5775800.00	ح/ القطعة الارضية الممنوح امتيازها ح/ حقوق مانح الامتياز اثبات الوجود الامتياز	229	221
175024.2424	175024.2424	ح/ حقوق مانح امتياز اهتلاك التثبيتات الموضوعه موضع امتياز قسط اهتلاك	282	229

مبلغ الكراء :5775800

عدد سنوات الكراء :33سنة

قسط الاهتلاك السنوي : 5775800 / 33 = 175024.2424

وكما هو معروف ان عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب لذلك لا يملك المدقق المعلومات الكافية عما تحتويه هذه السجلات مما يعني انه من المحتمل وجود تلاعب او تزوير متقن لا يستطيع المدقق المحاسبي اكتشافه حتى في حالة بذل العناية المهنية المطلوبة وهنا يأتي دور النظام الرقابة الداخلية في احكام الرقابة دائمة على عمل المحاسب و هذه من اجراءاتها .

كذلك يواجه المدقق مشكلة الادلة و القرائن التي يسعى للحصول عليها وخاصة من المصادر الخارجية لابداء رايه ففي بعض احيان لا يستطيع المدقق ان يفتح باب هو في غنى عنه و هذا ما اخبرني به احد مدققين ففي بعض احيان تنبع عنه مشاكل تصل الي المحاكم و اشياء اخرى و خاصة فيما يخص المصادقات لذلك لا يجذب المدقق

استعمالها ومن هاذا يجب ان تقوم المؤسسة باجراءات الدورية بين الكشوف الواردة من الخارج و ارصدة في دفاتر و السجلات في حالة الموردین و العملاء وهاذا من ضمن اجراءات النظام الرقابي .

### الخلاصة :

من خلال الدراسة التي تمت في مؤسسة بن حوحو طريق شتمة بولاية بسكرة و بناء على مختلف المعطيات التي تخص المؤسسة تبين ان المؤسسة تعتمد على نظام رقابي قوي كما تبين ان للمدقق دور فعال في صحة و سلامة حسابات التثبيات العينية فاي خطأ او خلل في هذه الحسابات يؤثر على نتيجة المؤسسة .

لذلك يقوم المدقق بالتأكد و التحقق من صحتها و اكتشاف الخطأ و تقديم نصائح للعمل بها لتحقيق اهدافها المسطرة و ايضا من خلال هذا الفصل تبين اثر الرقابة الداخلية على التدقيق المحاسبي من ناحية و من ناحية اخرى اعتماد المدقق عليها .

### خاتمة

من خلال دراستي لموضوع اثر الرقابة الداخلية على التدقيق المحاسبي للتشبيات العينية ظهر لنا جلليا الاهمية الكبيرة التي تمنحها المؤسسات لحماية ممتلكاتها و حقوقها ، وذلك للمحافظة على بقائها و استمرارها هذا ما ادى مسؤولين الي ضرورة وضع نظام رقابي فعال لحماية المؤسسة من اي تلاعب و اهمال و ضمان سير عملياتها خاصة فيما يتعلق بسلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الاخطاء و الغش و التزوير .

هذا النظام يعتمد على التنظيم الجيد و تقسيم الوظائف على الموظفين كل حسب مسؤوليته وكذلك على نظام محاسبي سليم .

فمن خلال هذا البحث حاولت ابراز الجوانب المتعلقة بالرقابة الداخلية للمؤسسة حيث وجدت لها اهمية كبيرة و جد ضرورة في كونها تحقق عدة اهداف في حماية اصول و المحافظة عليها و ضمان دقة البيانات المحاسبية .

ويعتبر التدقيق المحاسبي من بين إحدى الميادين الواسعة ايضا الذي شهد تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ ومتواصل أدت به إلى أن يحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظي باهتمام كبير كونه يمثل وسيلة لمراقبة أعمال وحماية ممتلكات فهذه الوسيلة تهدف أساسا لإبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية و لان بقاء المؤسسة متعلق بما تملكه من اصول وخاصة التشبيات العينية يتطلب ذلك نظام رقابية كفى و قوي لحماية هذه اخيرة و كذلك مدقق محاسبي الذي يركز في قيام بعمله على تقييم مدى اعتماد على الرقابة الداخلية ، فمن خلال هذا تقييم يتم تحديد اطار التدقيق و نطاق الفحص و مدى نوع اجراءات التي يجب اتباعها و كذلك طبيعة ادلة الاثبات الواجب جمعها ، وهدف من التدقيق المحاسبي هو تمكنه من ابداء راي الفني المحايد على صدق القوائم المالية لنتيجة المركز المالي فهو أداة التي تطمئن الجميع بان المؤسسة تسير حسب الاصول و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وبعد عرض و تحليل مختلف الجوانب الموضوع بطوريه النظري و تطبيقي ، توصلت الي نتائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا و نتائج عامة و جملة من اقتراحات .

### اختبار الفرضيات :

✓ **الفرضية الاولى :** تعتبر الرقابة خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات و الاساليب الشفافية للعمليات المحاسبية ، فقد تم تأكيد هذه الفرضية حيث ان الرقابة الداخلية عبارة عن نظام و مجموعة إجراءات تتم على مستوى كل مصالح المؤسسة و بالتالي لا يمكن ان يكون لها مصلحة وحيدة خاصة بها.

✓ **الفرضية الثانية :** يتوقف نجاح عملية التدقيق المحاسبي لتثبيتات العينية في اتباع اجراءات المتعارف عليها من قبل المهنيين ، فأهمية هذه اجراءات تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المدقق في تنفيذه لعملية التدقيق ، و تقليلًا للتفاوت بين اعضاء المهنة .

✓ **الفرضية الثالثة :** و التي تنص على اتباع المدقق المحاسبي لمنهجية تمكنه من المام بكل المعلومات المحاسبية و المالية بغية ابداء رأيه الفني بشأنها فهذه المنهجية تبين المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للتدقيق بحيث يتطلب هذا العمل وجود خطة محكمة و حصول المدقق على ادلة و القرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و الاجراءات المتبعة من طرف المؤسسة و اعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل اليها جراء عملية التدقيق .

✓ **الفرضية الرابعة :** و هي يعمل تدقيق المحاسبي على اكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية لتثبيتات العينية، ويقوم بإبرازها فالغرض او الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية لتثبيتات العينية هو اظهار مدى فعاليته كما ان هذا يعني فحص المدقق لهذا النظام يسمح له بتحديد المناطق التي يحتاج التوسع في اجراءات التدقيق و تلك التي لا تحتاج الى تعمق بل لإجراء اختبارات اخرى .

### نتائج الدراسة :

من خلال هذه البحث تمكنا من الخروج بعدة نتائج حول هذا الموضوع و هي :

✓ لنجاح اي مؤسسة اقتصادية يجب عليها إتباع نظام رقابة داخلية فعال لتحقيق مصداقية بياناتها و ممتلكاتها

✓ تعمل الرقابة الداخلية على منع و تقليل الاخطاء و المخاطر وهذا ما يزيد الحاجة اليه .

✓ لا بد على المدقق من اتباع منهجية تمكنه من المام بكل المعلومات المحاسبية و المالية بغية ابداء رأيه بشأنها ، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة و حصول المدقق على ادلة و قرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و المحاسبية و اعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل اليها جراء عملية التدقيق

## خاتمة عامة

- ✓ تستعين ادارة المؤسسة بالتدقيق المحاسبي لتخفيف ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة عليها و التي تخص تطبيق السياسات و اجراءات المختلفة
- ✓ الاصول الثابتة لها اهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر اساس و المتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالاضافة الي توسيع نشاطها .

### التوصيات :

- على ضوء النتائج المتوصل اليها قمت باقتراح مجموعة من التوصيات لها اهمية بالموضوع :
- ✓ العمل على نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال التعديل المستمر لمقوماته و التزام الصارم للإجراءات المتخذة و المعدلة
- ✓ ان توفير جو رقابي يساعد على بلوغ الاهداف بدرجات عالية من الفعالية و الكفاءة لذا نقترح على اي مسؤول في اي مؤسسة ان يسعى لي تبني طرق و نماذج رقابية حديثة تساعدهم في تقليل من اعمال الغش
- ✓ ضرورة اعادة تقييم ممتلكات المؤسسة و بالأخص تنبيئات العينية في نهاية كل سنة مالية
- ✓ ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي ويجاد الية تنسيق بينها و بين الجامعات و هذا لتقديم المساعدة اللازمة لطالب لانجاز البحث .
- ✓ عمل على ارسال لجان تكلف بمراجعة عمليات التدقيق المحاسبي كما هو حاصل في عديد من دول ،للقوف على استقلالية المدقق و تقييم العمل المقدم .

### افاق البحث :

قد تكون هذه الدراسة دافع لدراسات مستقبلية تتضمن اشكاليات عديدة منها :

- ✓ تأثير استخدام التكنولوجيا على التدقيق المحاسبي
- ✓ تأثير التدقيق المحاسبي على مصداقية المعلومات المحاسبية
- ✓ مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

## قائمة المراجع

الكتب :

1. أبو رقية ، المصري عبد الهادي اسحاق ، تدقيق و مراجعة الحسابات ،دار الكندي الاردن ، 1991.
2. احمد حلمي جمعة ،مدخل الى تدقيق و التاكد التدقيق و التاكد الحديث، دار النشر، عمان، الاردن ،2009.
3. احمد نور، مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية ،مصر،1992.
4. ادريس عبد السلام الشتوي ،المراجعة معايير، دار النهضة العربي،بيروت ،1990.
5. امين سيد احمد لطفي،التطورات الحديثة في المراجعة ،دار جامعة الاسكندرية ، مصر،2008.
6. ايهاب نظمي ،هاني العزب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، ط1،دار وائل للنشر و التوزيع ،عمان،2012.
7. بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية،دار الاول للنشر،الجزائر،2010.
8. حسين احمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،مراجعة الحسابات ( المتقدمة اطار النظري و الاجراءات العلمية ،ج2،دار الثقافة لنشر ،عمان ، الاردن ،2009.
9. حسين قاضي ، حسين دحدوح ، اساليب التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، ط1 ،عمان، الاردن، 1999.
10. خالد امين عبد الله ،التدقيق و الرقابة في البنوك ،دار وائل، عمان،الاردن،1998.
11. خالد امين عبد الله ،تدقيق الحسابات ،الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ،مصر،2014.
12. خالد امين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، مطبعة اتحاد ، عمان ، بدون سنة نشر.
13. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الاردن ، 1998.
14. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي ، ط1 ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، 2009.
15. داود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و التطبيقية ،ج2،المنشورات صادر،بيروت،لبنان،2002.

16. رافة سلامة محمود ، وآخرون ، علم التدقيق الحسابات العلمي ، دار المسير للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان، الاردن، 2011.
17. زهير عيسى، تدقيق الحسابات الاجراءات العلمية ، ط1، دار البداية لنشر،الاردن،2015.
18. صبيح الطحان، اصول التدقيق الحديث ، ط2، مطبعة الزمان،بغداد، العراق ،1976.
19. عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، ط2، دار النشر جيطلي،الجزائر ،2011.
20. عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور ، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية ، ط1، دار الاعصار العلمي للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2012.
21. عبد الرؤف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية، بيروت ، لبنان، 2004.
22. عبد الفتاح صحن ، مبادئ و اساس المراجعة علما و عملا ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، 1994.
23. عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الراية، 2009.
24. غسان فلاح المطانة، تدقيق الحسابات المعاصرة، ط1، دار المسير لنشر و التوزيع ، عمان، الاردن، 2006.
25. كتوش عاشور، المحاسبة العامة (اصول و مبادئ و اليات سير الحسابات وفق النظام المحاسب المالي Scf ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر 2011.
26. كمال الدين مُجَّد الدهراوي ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، مصر، 2001.
27. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات و تطبيقها ، العلامة الزرقاء، متيجة لطباعة ، الجزائر، 2010.
28. مُجَّد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات ، الجزائر ، 2003.
29. مُجَّد السيد السرايا ، اصول و قواعد المراجعة و التدقيق الاطار النظري المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق العلمي ، دار المعرفة الجامعية الاسكندرية ، مصر ، 2002.
30. مُجَّد بوتين المحاسبة العامة و معايير المحاسبية الدولية ، متيجة للطباعة ، الجزائر. 2010.

31. مُجَّد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003.
32. مُجَّد سمير الصبان ، المراجعة واليات التطبيق ، الدار الجامعة الاسكندرية ،مصر ،2001.
33. مُجَّد سمير الصبان ، مُجَّد الفيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية ، بيروت ،1990.
34. محمود مصطفى سليمان ،الاسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ،الدارالجامعية ،الاسكندرية،2014.
35. مصطفى طويل،النظام المحاسبي المالي الجديد،دار الحديث للكتاب للطباعة و النشر والتوزيع،برج الكيفان،الجزائر،2010.
36. مصطفى يوسف كافي ،واخرون ، محاسبة الشركات ( اشخاص والأموال )، ط1، مكتبة المجمع العربي لنشر والتوزيع،2012.
37. نادر الجبران ،المراجعة بين النظرية والتطبيق،ط1، مكتبة افاق، كويت ،2011.
38. نصر صالح مُجَّد ،نحو اطار عام للمراجعة ،منشورات اكااديمية دراسات العليا ، ليبيا،2004.
39. وليد توماس، دارن هنكي و اخرون ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار المريخ للنشر، السعودية،1997.

#### المذكرات

1. افرن سفيان، دور لجان التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية -دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية تخصص فحص محاسبي ، جامعة مُجَّد خيضر ، بسكرة ،2015/2014.
2. رزيق مُجَّد انور، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية -دراسة ميدانية لدى محافظي الحسابات بسكرة ،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في مسار العلوم المالية و المحاسبية تخصص فحص محاسبي ، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة ،2015/2014.
3. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات للمحاسبية ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم تجارية ، جامعة المسيلة ،2004-2006.

#### الجرائد الرسمية

1. الجريدة الرسمية ،اتفاقيات دولية قوانين و مراسيم قرارات و اراء مقرارات مناشير اعلانات وبلاغات،  
العدد19 موافق 25مارس2009.