



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير  
قسم المحاسبة و المالية



مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي  
تخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

# تدقيق ادارة المخزونات

## دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن - مستغانم-

تحت اشراف الاستاذ :  
\* بلعياشي بومدين غوتي

من اعداد الطالب :  
\* بلهوارى محمد المنير

اعضاء اللجنة المناقشة :

الاستاذ : برياطي حسين

الاستاذ : مخفي امين

السنة الجامعية 2018-2019

## هو الله تعالى شأنه العظمة والاقترار

إلهي إلهي، أشكرك في كلّ حال وأحمدك في جميع الأحوال. في النعمة  
أحمد لك يا إله العالمين. وفي فقدتها الشكر لك يا مقصود العارفين. في  
البأساء لك الثناء يا معبود من في السموات والأرضين وفي الضراء لك  
السناء يا من بك انجذبت أفئدة المشتاقين. في الشدة لك الحمد يا مقصود  
القاصدين وفي الرخاء لك الشكر يا أيها المذكور في قلوب المقربين. في  
الثروة لك البهاء يا سيد المخلصين وفي الفقر لك الأمر يا رجاء الموحدين .  
في الفرح لك الجلال يا لا إله إلا أنت وفي الحزن لك الجمال يا لا إله إلا  
أنت. في الجوع لك العدل يا لا إله إلا أنت وفي الشبع لك الفضل يا لا إله  
إلا أنت. في الوطن لك العطاء يا لا إله إلا أنت وفي الغربة لك القضاء يا  
لا إله إلا أنت. تحت السيف لك الإفضال يا لا إله إلا أنت وفي البيت لك  
الكمال يا لا إله إلا أنت. في القصر لك الكرم يا لا إله إلا أنت. وفي التراب  
لك الجود يا لا إله إلا أنت. في السجن لك الوفاء يا سابغ النعم وفي الحبس  
لك البقاء يا مالك القدم لك العطاء يا مولى العطاء وسلطان العطاء ومالك  
العطاء. أشهد أنك محمود في فعلك يا أصل العطاء ومطاع في حكمك يا  
بحر العطاء ومبدأ العطاء ومرجع العطاء .

بهاء الله .

# الاهداء

اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما نافعاً ولساننا ذاكراً وقلبا

خاشعاً وجسداً على البلاء صابراً

أهدي ثمرة النجاح هذه إلى:

استاذي الذي ساعدني كثيراً و

من ربتي ورعتني وأنا صغير ونصحتني وأنا كبير و أنارت دربي .

للعلم وسهرت على نجاحي أُمي الغالية.

الذي كان السبب في نجاحي والقدوة في حياتي والداعم الأكبر لي أبي

العزیز.

إخوتي: نذير و شريفة

جدي وجدتي والى كل العائلة

أخوالي وأعمامي .

أصدقائي: منصور عبود , عبد القادر جمال الدين , محمد مقراني فيصل سليمان , عجال

سنوسي, سعدية فوزي , علمي امين

صديقتي: سميرة

إلى كل اللذين تحملهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي .

# تشكرات

اولا نشكر الله ونحمده حمدا تتم به الصالحات على توفيقه لنا وإمدادنا  
بالعون طيلة مشوارنا الدراسي في إنجاز هذه المذكرة .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا المشرف : بلعياشي بومدين غوتي  
الذي لم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة .

كما لا يفوتنا أن نتقدم بشكرنا الخالص مع فائق التقدير والاحترام لكل  
أستاذ مخلص لرسالته .

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا  
العمل واجتهد معنا بكل إخلاص .

إلى كل هؤلاء نهدي هذا العمل المتواضع .

# فهرس المحتويات

الإهداء

.....  
.....

التشكرات

.....  
.....

فهرس

المحتويات.....  
.....

فهرس الجداول و

الإشكال.....

مقدمة

.....  
.....

## الفصل الاول : عموميات حول التدقيق

تمهيد

.....  
.....  
2.....

المبحث الأول : ماهية التدقيق

3.....

المطلب الأول : نشأة و مفهوم التدقيق

3.....

الفرع الأول : الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية

3 .....

الفرع الثاني : الفترة ما بين 1500 و 1850

3 .....

الفرع الثالث : الفترة ما بين 1850 و 1905

4 .....

الفرع الرابع : الفترة من 1905 إلى الآن

4 .....

المطلب الثاني : تعريف

6 .....التدقيق

الفرع الأول : التعريف

6.....الأول

الفرع الثاني : التعريف

6.....الثاني

الفرع الثالث : التعريف

6.....الثاني

الفرع الرابع : استنتاج التعريف

6.....العام

المطلب الثالث : أنواع التدقيق

7.....

التدقيق الداخلي

7.....

التدقيق الخارجي

8.....

المطلب الرابع : أهداف

12 .....التدقيق

الفرع الأول : الأهداف العامة

12.....للتدقيق

الفرع الثاني : أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات

14.....المالية

الفرع الثالث : استنتاج هدف

15 .....شامل

المبحث الثاني : معايير

16 .....التدقيق

المطلب الأول : المعايير العامة.....	16
الفرع الأول : معيار التدريب و الكفاءة.....	17
الفرع الثاني : معيار الاستقلال.....	17
الفرع الثالث : بذل العناية المهنية اللازمة.....	18
المطلب الثاني : معايير العمل الميداني.....	19
الفرع الأول : معيار وضع الخطة و التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين.....	20
الفرع الثاني : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	21
الفرع الثالث : معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة.....	21
المطلب الثالث : معايير إعدادا لتقارير.....	22
الفرع الأول : إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.....	22
الفرع الثاني : إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.....	23
الفرع الثالث : الإفصاح الكافي.....	23
الفرع الرابع : إمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية (وحدة الرأي) .....	24
المبحث الثالث : أوراق العمل.....	25

المطلب الأول : تعريف أوراق

العمل.....26

المطلب الثاني : أهداف إعداد أوراق العمل في عملية

التدقيق.....26

المطلب الثالث : تصنيف أوراق

العمل.....27

المبحث الرابع : أدلة الإثبات في

التدقيق.....28

المطلب الأول : تعريف أدلة

الإثبات.....28

الفرع الأول: التعريف

الأول.....28

الفرع الثاني : التعريف

الثاني.....28

المطلب الثاني : خصائص أدلة

الإثبات.....29

الفرع الأول :

الكفاية.....

29

الفرع الثاني :

الملائمة.....

29

المطلب الثالث : أنواع أدلة

الإثبات.....30

المطلب الرابع : المحددات الأساسية لتوفير الاقتناع في أدلة

الإثبات.....33

الفرع الأول:

الصلاحية.....

34

الفرع الثاني :

المناسبة.....

34

الفرع الثالث :

34.....التوقيت

الفرع الرابع : الأثر

34.....المشترك

المطلب الخامس : أنواع تقارير عملية

35.....التدقيق

الفرع الأول : تقرير نظيف

35.....

الفرع الثاني : تقرير غير نظيف جزئيا

36.....

الفرع الثالث : تقرير غير نظيف

36.....كليا

الفرع الرابع : التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء

37.....الرأي

خاتمة

الفصل

38.....

الفصل الثاني : تدقيق ادارة المخزونات

تمهيد

الفصل

41....

المبحث الأول : مدخل إلى تسيير المخزونات

42.....

المطاب الأول : تعريـ ف و تقسـ يم المخـ زون

42.....

المطلب الثاني : تصريف و تمييز المخزونات.....43

المطلب الثالث : مستويات عناصر المخزون و علاقته بالإدارات الأخرى.....44

المبحث الثاني : جرد و تقييم المخزونات.....46

المطلب الأول : جرد عناصر المخزون.....46

المطلب الثاني : نظام الجرد المستمر للمخزونات و ضرورة تفعيل الرقابة الداخلية . .....48

المطلب الثالث : المفاهيم المحاسبية المرتبطة بتقييم المخزونات.....49

المبحث الثالث : طرق تقييم المخزونات.....50

المطلب الأول : أهمية تدقيق عناصر دورة المخزون.....51

المطلب الثاني : أهداف عملية تدقيق المخزون.....51

المطلب الثالث : صعوبات عملية التدقيق لعناصر المخزون.....53

## خلاصة الفصل

54.....

## دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن مجمع تربية الدواجن بالغرب.....56

المطلب الأول: التعريف بمجمع تربية الدواجن.....56

نشأة مجمع تربية

الدواجن.....56

تعريف مجمع تربية الدواجن للغرب GAO

59.....

المطلب الثاني: مواقع الوحدات وتنظيم الهيكل في

المجمع.....59

الهيكل التنظيمي

59.....للمؤسسة

المطلب الثالث : نظام العمل في

المركب.....61

- التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية داخل

المجمع.....61

2- -أسباب التوظيف

62.....

أ-3- مصادر التوظيف

62.....

المبحث الثاني: نظام التدقيق والمراقبة

بالمجمع.....63

المطلب الأول : دورة المشتريات / الموردين و أهداف المراقبة

الداخلية.....63

أولاً- دورة المشتريات /

الموردين.....63

ثانياً- أهداف المراقبة

الداخلية.....64

المطلب الثاني: الوثائق الأساسية للمراقبة

66.....

المطلب الثالث : عمليات التدقيق و أهم الاختلافات ما بين وحدات التسمين و الذبح.....67

.....خلاصة

68.....

خاتمة

.....

70.....

الملخص

.....

71....

قائمة المراجع

.....

# فهرس الجداول و الأشكال

قائمة الجداول :

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	05
02	التمييز بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.	11
03	معايير المراجعة المتعارف عليها.	24
04	علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى	45
05	بطاقة سجل المخزون وفقا لنظام الجرد المستمر	47

قائمة الاشكال :

الرقم	قائمة الاشكال	الصفحة
01	هيكل التقرير النمطي – حالة الرأي النظيف	35
02	هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف	37
03	فصل المسؤوليات إلى وجود رقابة جيدة	49

المقدمة

يشهد العالم اليوم إهتماما متزايدا بالتدقيق او الرقابة من الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة ، وخاصة بعد الأزمات المالية والانهيارات التي تعرضت لها الشركات. إذ تتبع هذه الانهيارات العديد من التساؤلات حول دور التدقيق في الحد من هذه الانهيارات. ولقد أسهم كبير المشروعات وتعقد عملياتها في وضع أنظمة للرقابة تعمل على تشكيل درع واقى لحماية المؤسسة من المخاطر المحدقة بها وتقلل من احتمالية التعرض لها إلى الحد الأدنى.

ومما لا شك فيه فإن الإدارة هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة وذلك بهدف المحافظة على موجودات المؤسسة وتسهيل العمل الإداري والإسهام في أداءه بكفاءة عالية. ويقع على عاتق الإدارة تزويد مختلف الأقسام في المؤسسة بالمعلومات وأنظمة التدقيق التي يجب اتباعها والتقيد بها ومن ثم الاطلاع على تقارير الأداء كما يجري على أرض الواقع وذلك بغية المساءلة والتطوير.

تدقيق المخزونات تعتبر وظيفة تسعى للتخطيط للمخزون بهدف تنظيم حركته والمحافظة عليه وضبط تدفق المواد من وإلى المخازن بالكمية المطلوبة والوقت المناسب دون نقص أو تأخير وتسعى الرقابة على المخزون إلى تطبيق الخطط الموضوعية والتحقق من الإجراءات المتبعة في جميع المراحل منذ دخول المخزون حتى خروجه والتأكد من أن الاجراءات الفعلية هي الإجراءات المخطط لها، واكتشاف القصور ومعرفة الأخطاء والانحرافات والتجاوزات المرتكبة أثناء الإنجاز، ومن ثم العمل على تحديد أسبابها ووضع الحلول لتفاديها مستقبلا، وتتم عملية التدقيق على المخزون من خلال عملية الفحص والتفتيش والمتابعة المستمرة، وجمع المعلومات لقياس وتدقيق جميع العمليات التخزينية بأوقات مختلفة للتأكد من وجود الكميات المطلوبة حسب الخطط الموضوعية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن الرقابة على المخزون تشتمل على جميع الأنشطة التي تتعلق بتصميم أو اختيار الطرق والأساليب اللازمة للتأكد من سلامة التصرفات والإجراءات الخاصة بتوفير الاحتياجات المطلوبة من المواد وتخزينها والمحافظة عليها حتى وقت الحاجة إليها، بما يضمن استمرار الوفاء باحتياجات الجهات الطالبة بالكميات والمواصفات المطلوبة وفي المواعيد المحددة من ناحية وحسن استخدام الأموال المستثمرة في هذه المواد من ناحية أخرى.

**إشكالية البحث**

مما سبق نطرح سؤال أساسي مفاده ما هو دور التدقيق في تقييم إدارة المخزون في مؤسسة تربية الدواجن؟ وللوصول إلى عمق هذا السؤال سيتم طرح عدة تساؤلات ستكون محل اهتمام الباحثين في هذا العمل أهمها:

1- ما واقع نظام التدقيق على المخزون بالمؤسسة؟

2- ماهي طرق التقييم و أساليب التدقيق المستخدمة بالمؤسسة؟

3- هل توجد معوقات تقف في وجه نظام الرقابة الداخلية؟

### فرضيات البحث

في هذا الإطار ومن أجل معالجة الاشكاليات السابقة تم وضع عدة فرضيات سيتم اختبار مدى صلاحيتها من عدمه من خلال هذا البحث وهي:

1- يعد التدقيق من اهم العناصر الواجب توفرها في إدارة المخزون في المؤسسة، و هذا من اجل الحفاظ على المركز المالي و تفادي الوقوع في عدم التحكم في الوظيفة الإنتاجية.

2- من بين طرق التقييم المستخدمة بالمؤسسة نجد الاستقصاء، خرائط التدفق التقرير الوصفي، فحص النظام المحاسبي. اما أساليب الرقابة المستخدمة متمثلة في الجرد ، التقارير وغيرها.

3- لا توجد علاقة بين الرقابة على مختلف الوظائف بالمؤسسة والرقابة الجيدة للمخزون

### هيكل البحث

من أجل تجسيد موضوع البحث وتحقيقاً لأهدافه فإن الخطة المعتمدة ستعالجه في فصلين بحيث جاء الفصل الأول بعنوان عموميات حول التدقيق ، يهدف الى إعطاء صورة واضحة حول التدقيق من مفهوم, أهمية, أهداف, خصائص, مكونات, مقومات والمبادئ الأساسية للتدقيق.

كما تم التطرق الفصل الثاني إلى ماهية عناصر إدارة المخزون من مفهوم، أهمية وأهداف إدارة المخزون، الشروط اللازمة لتحقيق اهداف وظيفة التخزين مفهوم تصنيف ومستويات المخزون.

أما الفصل الثالث جاء بعنوان دراسة ميدانية مؤسسة تربية الدواجن والذي يهدف إلى إسقاط دراستنا على هذه المؤسسة ، أي تقييم نظام الرقابة الداخلية و التدقيق في إدارة مخوناتها.

# الفصل الأول

## تمهيد الفصل

أدى التطور العلمي و النمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات و تشعب أعمالها و وظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير ' و قد سائر ذلك التطور في مفهوم التدقيق و كذا أهداف و أساليبه الداخلية للتأكد من فعالية الرقابة الداخلية ' فكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى وجود نظام مراجعة داخلية فعال و التي يجب أن تمارس كل أوجه نشاطات المشروع إذ إن وجودها أصبح أمرا ضروريا و حتميا لكل عملية من عمليات المشروع لحاجة الإدارة العليا الى بيانات دورية و دقيقة و حاجتها إلى حماية أصول المشروع فإن الحاجة إلى نظام مراجعة فعال يعد أمرا ضروريا في كل المؤسسات كونه يساعد على تقييم نظام الرقابة الداخلية هل هو فعال أو العكس و يساعد على اكتشاف الأخطاء و التلاعب .

و هذا ما سنحاول البحث فيه من خلال العناصر التالية :

- ❖ ماهية التدقيق .
- ❖ معايير التدقيق .
- ❖ أوراق العمل و أدلة الإثبات في التدقيق .

### المبحث الأول : ماهية التدقيق

يبدو من الظاهر المعني للتدقيق أنه ينطوي على عمل رقابي يعتمد في جوهره على نشاط الفحص و التحقيق ، الذي تتم ممارسته بواسطة شخص معين أو جهة معينة بغرض الحصول على المعلومات اللازمة للتحقق من تمثيل المهام و الالتزام بالمعايير و انجاز الأهداف المسطرة ، و سنحاول من خلاله البحث في ما يلي :

## المطلب الأول : نشأة و مفهوم التدقيق

سنقوم من خلال هذا البحث بتقديم عموميات حول التدقيق نبدأها بلمحة تاريخية حول التدقيق، ثم أهم التعاريف المتداولة بين مختلف الأطراف المعنية بتنظيم وممارسة مهنة التدقيق، نوجز الأهداف الأساسية من القيام بعملية سنقوم من خلال هذا البحث بتقديم عموميات حول التدقيق تدقيق و الأنواع المختلفة للتدقيق.

إن تكون الدول و المملكات من جهة و تطور الحياة الاجتماعية و الاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطور المحاسبة و ازدياد حجم عملياتها فانعكس هذا انعكاسا مباشرا على التدقيق، الذي تطور هو الآخر و انتشر بنفس درجة انتشار المحاسبة و نلخص أهم المراحل التي مر بها التدقيق.

## • الفرع الأول : الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة و منع أي تلاعب أو غش بالدفاتر<sup>1</sup>.

كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، و استعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم.

## • الفرع الثاني : الفترة ما بين 1500 و 1850

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، و لعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها و زيادة الحاجة للمدققين. كما تم تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في نظام المحاسبي حتى لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا و ظهور نوع من الرقابة الداخلية عن المشاريع<sup>2</sup>.

## • الفرع الثالث : الفترة ما بين 1850 و 1905

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في مملكة المتحدة و الانفصال التام و النهائي بين الملكية و الإدارة و ظهور الحاجة لمالكي المؤسسات و المشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قوانين تقرر ضرورة اعتماد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة.

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن إختصارها في النقاط التالية<sup>3</sup>:

— اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية.

— اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

## • الفرع الرابع : الفترة من 1905 إلى الآن

<sup>1</sup> إشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، الطبعة الرابعة 1996، ص14  
Lionel collin.gérard Valin.audi et control internet « aspect financier. Opérationnels et stratégiques » ;4eme édition dallos :pairs1992 :p17<sup>2</sup>

<sup>3</sup> إشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، الطبعة الرابعة 1996، ص16

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، و الإعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، و كذلك الإعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق.

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني و المحايد حول القوائم المالية و مدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و النتائج المسجلة.

كما نلاحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع انحاء العالم وعلى و على جميع المستويات.

### جدول رقم (1-1) : التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 1700م - 2000م	الملاك ، الإمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال حماية الأموال
1700م - 1850م	الحكومة المحاكم التجارية ، و المساهمين	المحاسب	منع الغش و معقبة فاعله . حماية الأصول
1852م - 1900م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش ، و تأكيد مصداقية الميزانية
1900م - 1940م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940م - 1990م	الحكومة ، البنوك و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير

الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة و الاستشارة	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	ابتداء من 1900
---	---	-------------------------------------	----------------

Source : Lionel colline et Gérard Valin , op .cit .p 17

من خلال هذا الجدول فإننا نستنتج أن المراجعة انتقلت من مرحلة كان فيها صاحب القرار هو الذي يعين المراجع و يقوم في آن واحد بمعاينة السارق و العمل على حماية الأموال ، إلى مرحلة أصبحت المراجعة تتطلب نظام الرقابة الداخلية يكون فعال ، حيث يساعد المراجع على قيامه بعمله بأكثر راحة من أجل الحكم على مدى مصداقية القوائم المالية .

### المطلب الثاني : تعريف التدقيق

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها مايلي:

#### • الفرع الأول : التعريف الأول

يعرف التدقيق على أنه : " عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية، و كذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، و هي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها و مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و المتعارف عليها"<sup>1</sup>.

#### • الفرع الثاني : التعريف الثاني

اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل هذه الظروف و على مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة و للوضعية المالية و نتائج المؤسسة"<sup>2</sup>.

#### • الفرع الثالث : التعريف الثاني

ويعرفه أمين السيد أحمد لطفي على أنه :  
يمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث إقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة و توصيل النتائج لمستخدمين المعنيين"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 2003ص01

<sup>2</sup> Lionel collin.gérard Valin.audi et control internet P 21

<sup>3</sup> أمين السيد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2007 ص07

## • الفرع الرابع : استنتاج التعريف العام

هو جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا و التقرير عن ذلك ، و يجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفاء و مستقل.

يتضمن التعريف السابق مصطلحات و عبارات هامة هي:

- ❖ المعلومات و المعايير المقررة سلفا .
- ❖ جمع و تقييم الأدلة.
- ❖ الشخص الكفاء و المستقل.
- ❖ التقرير .

لا يقصد بالمعايير المقررة سلفا معايير التدقيق إنما يتم تحديدها من طرف المدقق وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و وفقا لمزاعم الإدارة<sup>1</sup> كذلك، ثم يتم إجراء التدقيق عن طريق مقارنة المعلومات ( القوائم المالية ) مع تلك المعايير الموضوعية مسبقا، و يجب على المدقق أن يلم بالمزاعم حتى يتمكن من أداء التدقيق على نحو ملائم .

## المطلب الثالث : أنواع التدقيق

للتدقيق أنواع عديدة وتعدد أنواعه يؤثر على جوهر عملية المراجعة و المهمة المخولة لها ، وسوف نحاول التطرق إلى أنواعه :

- ❖ من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق.
- ❖ من حيث حتمية قيام التدقيق.
- ❖ من حيث مجال التدقيق.
- ❖ من حيث حجم الاختبارات ،
- ❖ من حيث توقيت عملية التدقيق.

## 1 / من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق حسب هذا المعيار إلى نوعين :تدقيق داخلي و تدقيق خارجي  
**1 - 1 - التدقيق الداخلي :**

هذه المراجعة تقوم بها مصلحة توجد داخل المؤسسة ، فالتدقيق تخول لها مهام التقييم و المراقبة والتحقق ، كما أن عمل التدقيق الداخلي دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة<sup>2</sup>. و عليه فالتدقيق الداخلي يتعامل في الأصل مع الأمور المالية و المحاسبية للتأكد من مدى صحتها ، و لا يتعامل بشكل رئيسي مع الأمور التشغيلية إلا عندما تطلب الإدارة العليا منها ذلك ، و هدفه هو خدمة الإدارة العليا فقط<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ألفين أرينزو وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي و أحمد حجاج ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية

<sup>2</sup> Hamini allel, **L'audit comptable et financier**, berte, 1<sup>é</sup>dition, 2002, p 07

<sup>3</sup> . http.sqarra.wordpress.com consultation le 25/12/2008. a 10.45 مدونة صالح القرا

و بالعودة إلى ظهور التدقيق الداخلي نجد أنه لاحق للتدقيق الخارجي ، فهو حديث مقارنة بالمراجعة الخارجية ، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة وتسعى للتقييم عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية.<sup>1</sup>

**1- 2 - التدقيق الخارجي :**

و يقوم به شخص مستقل تماما عن المؤسسة يسمى بمحافظ الحساب ، والذي تتمثل مهمته الرئيسية في التأكد من مدى صدق القوائم المالية ليعطي في الأخير رأيا محايدا عنها ، و على محافظي الحسابات أن تتوفر فيهم الاستقلالية ، سر المهنة ، المواطنة.<sup>2</sup>

## 2 / من حيث حتمية القيام بالمراجعة :

و تنقسم المراجعة إلى نوعين هما : المراجعة الإلزامية و المراجعة الاختيارية .

### 2 - 1 - المراجعة الإلزامية :

وهي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها ، حيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية،<sup>3</sup> و في حالة عدم القيام تلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.<sup>4</sup>

### 2 - 2 - المراجعة الاختيارية :

يكون القيام بالمراجعة دون أي إلزام قانوني بطريقة اختيارية.<sup>5</sup> ففي المؤسسات الفردية و مؤسسات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع، واعتماد قوائمه المالية الختامية نظرا لاطمئنان المؤسسات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي بوجود المراجع الخارجي.<sup>6</sup>

### 3 / من حيث توقيت المراجعة :

وبدورها تنقسم إلى نوعين : المراجعة النهائية و المراجعة المستمرة

### 3 - 1 - المراجعة النهائية :

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية \* المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية \*، الدار الجامعية، مصر، 2002 ، ص30 .

<sup>2</sup> Hamini allel, le contrôle interne et l'élaboration selon, comptable, pou, Alger, 2003, p 40-41.

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة\* الأسس العلمية و العملية\* ، الدار الجامعية، مصر، 2004 ،ص42.

<sup>4</sup> الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998 ، ص27 .

<sup>5</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2006 ص54 .

<sup>6</sup> http.sqarra.wordpress.com consultation le 25/12/2008. a 10.4 . مدونة صالح القرأ

## عموميات حول التدقيق

و هي تتم بعد إتمام أو إقفال الدفاتر وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية، فهي تتم في نهاية السنة المالية وتناسب عادة المؤسسات صغيرة الحجم، كما أنها تتميز بضمانها بعدم حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر بعد مراجعتها<sup>1</sup>.

و في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية ، و من مزاياها عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، كون أن المراجع و أعوانه لا يترددون كثيرا عليها ، ولا يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال، و تعديل البيانات و الأرقام<sup>2</sup>.

ويعاب عليها أنها تستغرق وقت طويلا مما يؤخر عقد الجمعية العامة في الوقت المحدد، و كذا قصر الفترة الزمنية للقيام بعملية المراجعة، إضافة إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمشروع .

## 3 - 2 - المراجعة المستمرة :

و هي التي يبدوها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، وتستمر المراجعة جنبا إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية، حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية و الميزانية العمومية .

## 4 / من حيث مجال المراجعة:

و يوجد نوعين من المراجعة هما :المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية :

4 - 1 - المراجعة الكاملة :<sup>3</sup>

هي المراجعة التي يكون فيها عمل المراجع غير محدود، أي أنه لا توجد أية قيود على عملية المراجعة، فيكون للمراجع الحق في مراجعة جميع المستندات المثبتة في الدفاتر دون قيد أو شرط للتحقق من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي بصورة صادقة، ويكون المراجع مسؤولا مسؤولية كاملة عن أية أضرار تصيب المشروع نتيجة إهماله أو تقصيره أو عدم بذله العناية الواجبة والجهد المعتاد .

4 - 2 - المراجعة الجزئية :<sup>4</sup>

وهي تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة، فعمل المراجع يقتصر على بعض العمليات دون غيرها، والجهة التي تعين المراجع تقوم بتحديد تلك العمليات،فمسؤولية المراجعة تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، وهنا يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود المراجعة والهدف منها من جهة، و من جهة ثانية لا بد على المراجع أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به لتحديد مسؤوليته بوضوح وما يرتبط به من قوائم ومعلومات .

## 5 / من حيث الاختيارات :

وحسب هذا التصنيف تنقسم إلى مراجعة شاملة ومراجعة إختبارية .

## 5 - 1 المراجعة الشاملة :

<sup>1</sup> سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مجهول دار النشر، الطبعة السادسة معدلة، مصر، 2001 ، ص. 31

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص. 38 .

<sup>3</sup> سهير شعراوي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص29 .

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص35 .

تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة، والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة.<sup>1</sup>

## 5 - 2 المراجعة الإختبارية :

حيث يقوم المراجع في المراجعة الإختبارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية.<sup>2</sup>

ففي الماضي اعتمد المراجعون على الحكم الشخصي عند القيام بالمراجعة الإختبارية، يتم تحديد العينة واختيار مفرداتها طبقاً للنظرة الشخصية للمراجع الخارجي، ونظراً لأنه في بعض الأحيان العينة لا تمثل الحجم فظهرت حاجة مراقبي الحسابات إلى تدعيم وتحسين طريقة اختيار مفردات العينة، لذلك كان الاعتماد على المراجعة الإخبارية.<sup>3</sup>

□ دول رقم (1.1): يمثل التمييز ب □ التدقيق الداخلي و التدقيق ا □ ارجي.

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
--------	-----------------	-----------------

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 28 .

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 44 .

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 36 .

<p>خدمة □ سا □ و □ لراك عن طريق إبداء الرأي □ مدى سلامة وصدق □ ثيل القوائم □ الية □ تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال □ ركز □ □ ؛</p> <p>اكتشاف الأخطاء و الغش □ حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم □ الية النهائية.</p> <p>□ صادقة على صحة ومصداقية □ معلومات □ اسببية الواردة بالقوائم □ الية □ تامة للمؤسسة.</p>	<p>خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام □ معلومات □ اس □ فعال و يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، و سلامة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي □ اكتشاف الأخطاء و ال □ رافات عن السياسات □ وضوعة و العمل على □ د منها؛</p> <p>تقييم أنشطة □ وسوسة و تقد □ لول □ ناسبة.</p>	<p>الاهداف الرئيسية</p>
<p>شخص مه □ مستقل من خارج □ مشروع يع □ من طرف □ سا □ □ .</p>	<p>شخص موظف داخل □ يكمل التنظيمي للمشروع يع □ من طرف الإدارة.</p>	<p>نوعية من يقوم بالتدقيق</p>
<p>يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة □ عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي.</p>	<p>يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم رغبات و حاجيات الإدارة الأخرى.</p>	<p>درجة الاستقلال</p>
<p>مسؤول أمام □ لراك و □ سا □ و يقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم □ الية.</p>	<p>مسؤول أمام الإدارة و مستويات الإدارة العليا □ تستلم منه تقرير بنتائج الفحص و الدراسة.</p>	<p>المسؤولية</p>
<p>□ دد □ مقتضى أمر التعيين □ و العرف السائد، معاي □ التدقيق □ تعارف عليها و نصوص القوان □ □ أنظمة □ □ .</p>	<p>□ دد الإدارة نطاق عمل □ دقق الداخلي حسب □ سؤوليات □ تقدم إليه.</p>	<p>نطاق العمل</p>
<p>غالباً ما يتم الفحص مرة واحدة □ الية السنة □ الية أو على ف □ ات منقطعة أحياناً.</p>	<p>يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة</p>	<p>الاداء</p>

المصدر: محمد التهامي طواهر مسعود صديقي

المطلب الرابع : أهداف التدقيق

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف عامة و إلى أهداف مرتبطة بالعمليات المالية.

الفرع الأول : الأهداف العامة للتدقيق

و تتمثل في العناصر التالية<sup>1</sup> :

- التسجيل المحاسبي
- التقييم و التخصيص

<sup>1</sup> صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه . قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004ص24

- الحقوق و الالتزامات
- العرضو الإفصاح
- إبداء رأي فني

### ❖ التسجيل المحاسبي :

من خلال إجراء عملية التدقيق يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، و أن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا و أما متعلقة بأصل الأحداث المالية التي وقعت، كأن يسجل مثلا المحاسب على معدات المكتب انطلاقا من المستندات التالية:

وصل الطلبة

الفاتورة

وصل الاستلام.

### ❖ التقييم و التخصيص :

يتعلق هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت الأصول و الالتزامات و حقوق املاك و الإيرادات و المصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للقيم المناسبة التي أنتجها النظام المحاسبي مثل تسجيل الأصل الثابت وفقا للتكلفة التاريخية و أن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الاهتلاك

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بيها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعينة ، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

### ❖ الحقوق و الالتزامات :

يعمل التدقيق في هذا البند التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و أن الخصوم التزام عليها، بتحديد ما إذا كانت الحقوق و الالتزامات المدرجة القوائم المالية هي فعلا الحقوق و الالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد .

### ❖ العرض و الإفصاح :

يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تجميعها أو فصلها و وصفها و الإفصاح عنها على نحو ملائم. يعتبر عمل المدقق تمهيدا لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من خلال مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض ان تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير ا□ مارسة ا□ هنية و التقيد بالمبادئ المحاسبية وبالاستناد على طرق تتلاءم و الواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكي يتأكد ذلك يعمل المراجع على فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة و من جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الاخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة ثم يبلغ آريه الفنية إلى الأطراف المختلفة ، ولكي يتحقق ذلك فإن المدقق يجب أن يكون عارفا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة تلك المتعلقة بكيفية عرض القوائم المالية .

❖ إبداء رأي فني :

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها. ولكي يتسنى له ذلك ينبغي على هذا الأخير في إطار ما تمليه الأبعاد النظرية و التطبيقية الاطار التدقيق ، القيام بالفحص و التحقيق من العناصر الآتية<sup>1</sup>:

- ✓ التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة ؛
- ✓ مراقبة عناصر الأصول
- ✓ مراقبة عناصر الخصوم
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات
- ✓ التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة
- ✓ محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب و الأخطاء
- ✓ تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل
- ✓ تقييم الأهداف و الخطط
- ✓ تقييم الهيكل التنظيمي
- ✓ تقييم الأنظمة الرقابية

يستطيع المدقق و حسب ما جاء في معيار التدقيق حول إعداد تقرير عملية التدقيق أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أم لا و مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية و عن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي لإعطاء الصورة الحقيقية عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لأراء المدقق .

**الفرع الثاني : أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية**

وتتمثل في العناصر التالية<sup>2</sup>:

- ✓ الوجود و الحدوث
- ✓ الاكتمال
- ✓ الدقة
- ✓ التبويب
- ✓ التوقيت
- ✓ الترحيل و التلخيص
- ✓ التقييم.

**أ. الوجود :**

يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حدثت فعلا، حيث يعتبر مثلا إدراج المبيعات التي لم تحدث، في يومية المبيعات انتهاكا للهدف الوجود و الحدوث.

**ب. الاكتمال :**

<sup>1</sup> MOUKHTAR BELAIBOUD guide pratique d audit et financier et comptabei,lamaison des livres ,alger,1982 P22 ,23

<sup>2</sup> ألفين أريبنز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل نفس المرجع ص206

يختص هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت كل العمليات المالية التي حدثت فعلا في المؤسسة و التي يجب تسجيلها في دفاتر اليومية قد سجلت فعلا، فمثلا يعد عدم تسجيل المشتريات التي تمت فعلا في يومية المشتريات انتهاكا لهدف الاكتمال.

بما أن الاكتمال هو من بين أهم الخاصيات الواجب توافرها في المعلومة أصبح من الضروري كذلك على النظام المحاسبي توليد معلومات كاملة على كل الأحداث التي تمت<sup>1</sup>.

يعتبر كل من هدفي الوجود و الاكتمال كهدفين متعارضين في مجال التدقيق.

### ج. الدقة :

يتعلق هذا الهدف في التأكد من طرف المدقق بتسجيل العمليات المالية و المحاسبية وفق القيم الصحيحة، من أجل الحصول في الاخير على معلومات محاسبية دقيقة و صادقة يمكن استخدامها بدون تحفظات من طرف الجهات و الأطراف المعنية.

### د. التبويب :

يقصد بهذا الهدف مدى تصنيف و ترتيب العمليات المالية المسجلة في يومية المؤسسة على نحو ملائم و بطريقة تساعد المدقق في التعرف عليها بسهولة عند إجراءه لعملية التدقيق و كذا سهولة قراءتها من طرف مستخدمي القوائم المالية ، فمثلا إذا تم تصنيف عمليات الشراء التي حدثت على الحساب على أنها مشتريات نقدية سوف يعكس ذلك تمتع المؤسسة بالسيولة النقدية ما يجعل الموردين لا يترددون في تمويلها بالاحتياجات.

### هـ. التوقيت :

بمعنى ضرورة تسجيل العمليات المالية التي حدثت وفق التاريخ الصحيح، أي في التاريخ الذي حدثت فيه مثل تسجيل المشتريات في تاريخ الاستلام.

### و. الترحيل و التلخيص :

يتعلق هذا الهدف في دقة نقل و إدراج المعلومات عن العمليات المالية التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية إلى الدفاتر الفرعية والأستاذ العام و تلخيصها على نحو ملائم، فإذا تم نقل مجموع يومية المبيعات إلى دفتر الأستاذ الخاص بالمشتريات أو نقل و إدراج هذا المجموع بقيمته غير الصحيحة إلى ميزان المراجعة فيعد ذلك انتهاكا لهدف ترحيل و التلخيص.

### ز. التقييم :

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات □ عنية، و تسجيل ثمن شراء الأصل إضافة إلى □ صارييف التي تتحملها □ وئسسة لقاء الحصول عليه و بانسجام مع □ بادئ المحاسبية □ قبوله قبولاً عاماً.

### الفرع الثالث : استنتاج هدف شامل

من خلال ما سبق يركن أن نستخلص الهدف التالي لعملية التدقيق:

<sup>1</sup> صديقي مسعود نفس مرجع السابق ص25

يتمثل الهدف من قيام التدقيق المحايد بتدقيق القوائم المالية في إبداء الرأي عن مدى عدالة كل من المركز المالي و نتائج الاستغلال و التدفقات النقدية، و اتفاق القوائم المالية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية.

### المبحث الثاني : معايير التدقيق

البداية بالتفريق بين معايير التدقيق و إجراءات التدقيق، حيث أن المعيار يقصد به النمط أو القياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء و المستوى المطلوب لهذه النوعيات، كذلك المعايير مرتبطة بطبيعة التدقيق و أهدافه، و هدف المستوى و ودة المطلوبة من طرف المدقق السابق أثناء أدائه للمهام و وكلة إليه.

أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها التدقيق خلال عملية التدقيق للمؤسسة، و بالرغم من الاختلاف بين المعايير إلا أنها مرتبطة و متكاملة لبعضهما البعض<sup>1</sup>.

حيث أنه للقيام بالإجراءات اللازمة لعمل التدقيق لا بد و أن يلتزم و يراعي المعايير المهنية و وضوعة و الأمانة. يعتد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معينة ضمن كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" و قد تضمن هذا الكتاب على معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث فروع رئيسية سنتناولها في هذا البحث و هي<sup>2</sup> :

- ✓ معايير عامة
- ✓ معايير العمل الميداني
- ✓ معايير إعداد التقرير.

### المطلب الأول : المعايير العامة

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، و اقصد هذه المعايير أن ادمت المهنية و أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، و توصف هذه المعايير بأهمية عامة لأنها تُلبي مطالب أساسية تاج إليها التدقيق الخارجي قابلة معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير، و تعتد شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي. و تنقسم المعايير العامة إلى<sup>3</sup>:

- ❖ معيار التدريب و الكفاءة؛
- ❖ معيار الإستقلال؛
- ❖ بذل العناية المهنية اللازمة.

### الفرع الأول : معيار التدريب و الكفاءة

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسر للنشر و التوزيع، الاردن 2006 ص37

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات ، دار وائل ، عمان ، الطبعة الاولى ، 2000 ص55

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق ص60

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب العلمي والعملية المناسب، وهذا يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المدققين أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملية والاستقلال عند إبداء الرأي. لتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي والتكوين المهني المستمر<sup>1</sup>.

أ. التأهيل العلمي :

معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيًا مناسبة والتدقيق كذلك الوصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كإلمام بالأنظمة السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء.

ب. التأهيل العملي :

معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب أن يكون مدققًا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة وإشراف شخص مهني ذو خبرة.

ج. التكوين المهني المستمر

على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بخلاف برامج التكوين المستمر عن طريق الالتقيات وفرص التكوين المختلفة، وهذا يتم بتحديث معلوماته ومعرفة العلمية والعملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة.

### الفرع الثاني : معيار الاستقلال

الاستقلال أحد أهم المفاهيم المهنية للتدقيق، وهو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز من الأطراف<sup>2</sup>.

يمكن تعريف الاستقلال بأنه " أن يكون المدقق أمينًا ونزيهًا وصادقًا، ويكشف عن كل القائلين تقريره للمالك، حيث لا يتأثر بصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإلا يجب عليه أن يبدي رأيه الفصيح ووضوحه عن قناعاته الشخصية وبناء على استخدامه للمعايير المهنية، وعليه أن لا يكتفئ أو يرف ما يصل إليه علمه من وقائع أو ملفات"<sup>3</sup>.

يرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي<sup>4</sup>

❖ الإستقلال الذاتي .

❖ الإستقلال الذاتي أو الذهني .

### أ. الاستقلال المادي :

يعني عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته أو المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وذلك خلال الفترة المدققة برأيه عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية المقدمة، ومعنى هذا أن المدقق لا يمكن أن يكون من المساهمين أو الشركاء أو مؤسسة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من العاملين بها.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على نفس المرجع السابق ص52

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة نفس المرجع السابق ص40

<sup>3</sup> صادق الحسيني، استقلال المدقق، دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية و التشريعات المنظمة للمهنة، مجلة دراسات العلوم، الاردن

1999ص12

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على نفس المرجع السابق ص60

## ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني:

□ □ □ رد □ دقق من أي دوافع وضغوط أو مصا □ خاصة عند إبداء رأيه الف □ □ ايد، أي أن □ افظ □ دقق على □ اه □ غ □ متحيز عند أداء عملية التدقيق □ كل مراحلها. بالإضافة □ ما سبق أصدرت هيئة الأوراق □ الية الأمريكية \* (SEC) قرار يقضي بضرورة الإفصاح عن الأسباب من وراء تغي □ □ دقق، و □ ديد أية اختلافات □ الرأي ب □ □ دقق وإدارة □ مؤسسة. وللحكم على مدى استقلالية □ دقق، حددت دراسة □ معية □ اسبة الأمريكية لثلاث جوانب هي <sup>1</sup>:

- ✓ الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق .
- ✓ الاستقلال عند القيام بالفحص .
- ✓ الاستقلال عند إعداد التقرير.

## الفرع الثالث : بذل العناية المهنية اللازمة

يع □ إعطاء الاهتمام الكا □ □ ميع مراحل عملية التدقيق، أي لا يكفي □ دقق أن يكون مؤهلاً ومستقلاً □ ينجز عملية التدقيق، و ما يلاحظ من هذا □ عيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء □ مسؤوليته.

فمعيار العناية □ هنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات و القوان □ □ ختلفة ال □ □ دد □ □ سؤولية القانونية و ال □ □ ثل □ □ الأد □ □ للعناية □ □ طلوبة من □ □ دقق، كما □ □ ب إضافة □ □ عاي □ □ والقواعد □ □ تصدرها □ □ يئات □ □ هنية من أجل □ □ فاظ على مستوى مع □ □ و □ □ يز □ □ ن يعمل و ينشط □ □ هذه □ □ هنة عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم □ □ الية، والسجلات □ □ اسببية و إعداد التقارير .

هناك □ □ اهان □ □ فهوم العناية □ □ هنية الاتجاه الأول يذهب □ □ و مضمون □ □ دقق □ □ كيم أو □ □ ذر، أما الإتجاه الثاني فيتجه □ □ والإعلان و الإفصاح عن العناية □ □ عن طريقها تؤدي □ □ هام □ □ طلوبة من □ □ دقق<sup>2</sup>.

فد □ □ يتحلى □ □ دقق با □ □ كمة و □ □ ذر □ □ ب عليه أن □ □ اول □ □ صول على كل أنواع دائماً بإزالة كل الشكوك و طلب كل الاستفسارات □ □ اصة بالعناصر و القوائم □ □ الية □ □ من خلا □ □ ا سييدي □ □ علومات □ □ □ □ كن □ □ أن □ □ عله يتنبأ

بالأخطار □ □ □ □ كن □ □ □ أن تلحق الضرر با □ □ مؤسسة □ □ التدقيق، كما □ □ ب أن يعطي درجة عالية من □ □ ذر عند فحصه للعناصر □ □ تظهر له □ □ عادية، وكذلك □ □ اية متزايدة للخطر عند قيامه بتدقيق الأقسام □ □ □ دث فيها التلاعب و تكثر فيها الأخطاء، كما يعمل □ □ دقق رأيه، كما على □ □ دقق أن يكون على دراية و متتبع للعمل الذي يقوم به مساعديه.

إن معيار بذل العناية □ □ هنية اللازمة يستوجب □ □ مل □ □ سؤولية عند أداء □ □ همة فيؤدي ذلك بكل إخلاص و أمانة و هناك من يرى بأنه □ □ ب توافر شروط عامة □ □ □ دقق منها<sup>3</sup>:

✓ أن يبذل □ □ دقق جهده لتطوير نفسه عن طريق □ □ صول على أنواع □ □ عرفة □ □ تاحة و ال □ □ ترتبط بالتدقيق و التنبؤ بالأخطار □ □ من □ □ مكن أن تلحق بالعمل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة نفس المرجع السابق ص40

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن و درويش محمد ناجي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ،الدار الجامعية ، الاسكندرية 1998 ص198

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة نفس المرجع السابق ص41

عموميات حول التدقيق

- ✓ أن يأخذ بعـ الاعتبار الظروف الـ من اـ مكن أن دـ عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق.
- ✓ إعطاء أهمية أكبر للمخاطر الـ تظهر من خلال خـ ته السابقة □ التعامل مع العميل؛
- ✓ إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر الـ مهمة □ إبداء الرأي؛
- ✓ أن يعمل الـ دقق دائماً على تطوير خـ ته الـ هنية؛
- ✓ الاهتمام بتدقيق عمل مساعديه.

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني

إن هذه الـ عايـ تم بوضع □ موعة من التوجيهات الـ □ بـ على الـ دقق أن يأخذ اـ عند قيامه بعملية التدقيق و تنفيذه له، كما □ در الإشارة إـ أن هذه الـ عايـ أكثر دقة مقارنة مع الـ عايـ العامة للتدقيق، فمعايير الفحص الـ يدا □ تشمل ثلاثة معايير أساسية و الـ □ كن ذكرها كالتالي<sup>1</sup> :  
 وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم و الإشراف □ ستمر على عمل الـ ساعدين؛  
 تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛  
 عمل الـ دقق على الـ صول على الأدلة الكافية و الـ لائمة و الـ تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

الفرع الأول : معيار وضع الخطة و التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين

إن برنامج التدقيق الـ ستمعمل لتنفيذ إجراءاته و عملياته □ بـ أن يكون على شكل خطة مكتوبة، و الـ تتضمن الدفاتر و السجلات الـ أساسية الواجب فحصها، و كذلك الوقت الـ دد لذلك، مع اتصاف هذا الـ نامج باـ رونة □ يث يكون الـ دف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم و ليس □ رد استكمال و إاء برنامج التدقيق و تنفيذه بالكامل.

ولتحقيق هذا الـ معيار □ بـ إـ از الأنشطة الثلاثة التالية<sup>2</sup>:

- ✓ وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق الـ ينشط فيها الـ دقق؛
- ✓ صيـ الـ ساعدين على مهام الفحص؛
- ✓ الإشراف على عمل الـ ساعدين و تقييم أدائهم.

فوضع خطة سليمة هي □ ثابتة خطوة تلي اكتشاف الـ دقق للبيئة الـ سيقوم بتدقيقها، فبيئة الـ دقق هي العوامل الـ يطة بالتدقيق داخلية كانت أم خارجية و الـ تؤثر بصورة أو بأخرى على طيط و تنفيذ عملية التدقيق.

أما فيما □ ص □ صيـ الـ ساعدين على الفحص، فيعـ □ صيـ الـ دقق □ ساعديه على الـ هام الـ اشتملت عليها خطة التدقيق و □ ديد احتياجات العمل من العنصر البشري □ لا يقع الـ دقق □ حالة عـ من الـ ساعدين أو من الكفاءة الـ هنية □ طلوبة، للوفاء □ تطلبات خطة و برنامج التدقيق.  
 أما بالنسبة للإشراف على الـ ساعدين و تقييم أدائهم فتأ □ بعد □ صيـهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية طيط التدقيق بعد □ صيـ الـ ساعدين فيجب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أم يقومون بالعمل الذي كلف إليهم على أحسن وجه و تقييم أدائهم و متابعة مدى تقدمهم □ تنفيذ الـ هام.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة نفس المرجع السابق ص42  
<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن و درويش محمد ناجي ص38

فما سبق □ كُن استخراج □ موعة من الأهداف لتخطيط و وضع برنامج للتدقيق، هو أ ما تد □  
 □ مال الفحص و الاختبارات □ راد القيام او كذلك العناصر □ اضع □ ذه الاختبارات و الفحص،  
 وخطوات الفحص الضرورية و التوقيت كذلك، كما أن هذا □ نامج يستخدم للدلالة على العمل □ انجز و  
 مراقبته.

□ د أن □ طيط مهمة التدقيق تتضمن □ ديد الإس □ اتيجية الشاملة للمهمة □ ا توقعه فضلا عن  
 نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه □ ساعدين القائم □ على تنفيذ و □ قيق أهداف الفحص  
 و □ ديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد □ ققت □ النهاية أم لا.  
 ونلاحظ أن معيار الإشراف و التخطيط قد ازدادت أ □ يته □ الوقت □ اضر نظرا للأسباب  
 التالية<sup>1</sup>:

- ✓ أن □ ا □ دقق يعتمد بدرجة أ □ □ □ الوقت □ ا □ على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية  
 التدقيق.
- ✓ الاعتماد □ ا □ تزايد على استخدام طرق □ ا □ عاينة الإحصائية.
- ✓ تغي □ أساليب و مفاهيم التدقيق عما كانت عليه □ السابق مثل استخدام التدقيق □ ا □ ستمر.
- ✓ بسبب التغي □ □ نظم تشغيل البيانات □ ا □ ستخدمة □ ا □ وؤسسات □ ال التدقيق.

### الفرع الثاني : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا □ ا □ عيار بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل و يتوجب على □ ا □ دقق □ ا □ صول على  
 معلومات عامة حول النظام □ ا □ تقييمه □ ا □ مرحلة ثانية و فحص □ ا □ سابات □ ا □ مرحلة ثالثة. "حيث أظهرت  
 الدراسات التحليلية بأن □ ا □ ات □ ا □ تعلقة با □ سائر كان □ ا □ كن □ ا □ نبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة"<sup>2</sup>.  
 □ غ □ أن أهم هذه □ ا □ راحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، □ ا □ تمثل □ □ موعة الضمانات □ ا □  
 تساهم □ التحكم □ العميل، و تتمثل أ □ ا □ ية هذه □ ا □ رحلة □ ا □ ما تساعد □ ا □ دقق على □ ا □ ديد طبيعة و توقيت  
 و نطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم □ ا □ الية.

وهذا يتمثل □ أن نظام الرقابة الداخلية □ ا □ يد ينتج عنه معلومات مالية □ ا □ كن الاعتماد عليها،  
 فلكون معظم أرصدة القوائم □ ا □ الية تكون نتيجة لآلاف العمليات □ ا □ الية، فإنه يكون من □ غ □ ا □ ممكن أو  
 □ غ □ الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات □ ا □ الية 100 %.

ومن □ □ فإن □ ا □ دقق و بناء على نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل ملائم، □ ا □ كن أن  
 □ د □ نطاق إجراء الفحص بدقة □ اللجوء □ ا □ أسلوب العينات الإحصائية، و القيام بعملية الاختبار و  
 التحقق من مدى صحة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، و بالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية  
 □ ا □ عل هناك دائماً □ ا □ طرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف و التغي □ □ القوائم □ ا □ الية نظرا لعدة أسباب  
 □ ا □ كن إرجاعها □ □ □ دقق أو □ ا □ الإجراءات □ ا □ تبعة □ ا □ القيام بعملية الاختبار.  
 و سوف نتطرق □ ا □ دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الفصل الثا □ .

### الفرع الثالث : معيار جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة نفس المرجع السابق ص 42

<sup>2</sup> الرمحي زاهر، تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية الاردن 2004 ص 82



وبعد قيام التدقيق بتدقيق القوائم المالية، وتقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة  
توافرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه ما إذا كانت المعلومات المالية إعدادها وفقا للمبادئ  
الأساسية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة:

أما حالة اختلاف التدقيق مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ الأساسية، فعلى التدقيق أن  
يبيد رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان ذلك التطبيق تأثرا مادي على البيانات المالية.

### الفرع الثاني : إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ويهدف هذا المعيار الى تنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وذلك لضمان قابلية القوائم المالية  
للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية و بالتالي التأثيرات التي ادت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم  
الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات و المصاريف للفترات المالية السابقة  
و بالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة .

والهدف من هذا المعيار هو :

✓ قابلية القوائم المالية للمقارنة .

✓ توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية و أثرها على القوائم المالية قابليتها  
القوائم المالية للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على المدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة  
في تقريره.

### الفرع الثالث : الإفصاح الكافي

يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات القوائم المالية، و إنما يتضمن كذلك أسلوب  
عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير  
عن العناصر وجود القوائم المالية، كما أن الإفصاحات الرفقة بالقوائم المالية هامة جدا  
للإفصاح عن كذا من المعلومات وتعذر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة  
لو ساعد التدقيق إعدادها.  
وتتمثل أهمية الإفصاح الكافي على ملئمة الإفصاح النقاط التالية:

- ✓ أن الإفصاح الكافي لا يدمج مصلحة العامة للجمهور.
- ✓ أن عامل الأمانة يلعب دورا أساسيا عملية الإفصاح كونه مرتبطا بمصلحة العامة .
- ✓ كذلك أن الإفصاح الكافي لا يعبر عن تويات القوائم المالية بشكل صريح ولا تمل التأييد أو  
الشك .
- ✓ أن عدم الإفصاح ببعض الأحيان يعتد مورا خاصة حالة تضارب المصالح .
- ✓ أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير .

وما يرد في تقرير التدقيق عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح  
عن القوائم المالية يعد كافيا.

الفرع الرابع : إمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية (وحدة الرأي)

ويتضمن هذا إقرار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية دون أن يكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة و وضوح القوائم المالية بأقلها دون أن تشمل الأيزانية الماصة بالأساس، كما أن هذا الإقرار لا يعنى أن على المدقق إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات لا يمكن للمدقق إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية وعلى المدقق أن يتضمن تقريره رأيه في إيداع القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. كما يمكن للمدقق حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي كما يلي:

✓ عدم نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص و عدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كافيا.

✓ حالة عدم التأكد و عدم تأثير بشكل جوهري على القوائم المالية، و عدم عمل المدقق يعتقد إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.

ولا بد من التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار عدة سنوات مالية.

و الجدول التالي يوضح معايير المراجعة المتعارف عليها و التي تطرقنا لها من خلال هذا المبحث.

جدول رقم (1-2) : معايير المراجعة المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون العيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي والكفاية المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع
	استقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع على الاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر
	العناية المهنية	يجب بذل العناية المهنية اللازمة لانجاز الفحص وإعداد التقرير
معايير العمل الميداني	تخطيط العمل والإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم
	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية	يجب أن تجرى دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.
معايير التقرير	توفر الأدلة الكافية والملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس الإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص
	توفر عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً	يجب أن يبين إما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً

عاما	عاما	
يجب أن يوضح التقرير ما إذ كانت المبادئ المحاسبية المقبولة ما في الفترة الحالية هي المبادئ التي طبعتها في الفترة السابقة.	الانسياق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	
ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة، لم يوضح التقرير ذلك.	ملائمة الإفصاح في القوائم المالية	
تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم المالية كوحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير أيضا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها	وحدة الرأي	

المصدر : الصحن عبد الفتاح محمد، راشد رجب السيد، ودرويش محمد ناجي، مرجع سبق ذكره ص 25 .

### المبحث الثالث : أوراق العمل

- إن  زء الكبد  من وقت  دقق  صص لإعداد و  ضد  أوراق العمل لأ  تعتد  ا  ادة الأو
- تطبيق برنامج عملية التدقيق وتساعد  دقق  أداء مهامه و إعداد تقريره  تضمن لرأيه الف
- ايد عن القوائم  الية.

كما أن  دقق يستعمل أوراق العمل لتدعيم وإثبات العمل الذي قام به.

### المطلب الأول : تعريف أوراق العمل

تشمل كل الوثائق  يتم  ميعها بواسطة  دقق، لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات  اتبعها، و النتائج  توصل إليها، و بواسطتها يكون لدى  دقق الأسس  يستند إليها  إعداد التقرير  دى الفحص الذي قام به، و الدليل على إتباع العناية  هنية أثناء عملية الفحص".

كما تعرف أوراق العمل طبقا للنشرة رقم 41 من معايير  التدقيق " على أنها السجلات  تقظ بها  دقق و  تشمل الإجراءات  تطبيقها والاختبارات  تنفيذها و  معلومات  ا  صول عليها و الاستنتاجات ذات الصلة  ا  التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق".

### المطلب الثاني : أهداف إعداد أوراق العمل في عملية التدقيق

يتمثل  دف العام لأوراق العمل  مساعدة  دقق على تقد  تأكيد مناسب على أن عملية التدقيق قد  أدائها وفقا  عاي  التدقيق  تعارف عليها و توفر  أوراق العمل كذلك الأهداف التالية:

- ✓ تعتد  الأساس لتخطيط عملية التدقيق.
- ✓ تعتد  سجل للأدلة  ميعها و نتائج الاختبارات.
- ✓ تعتد  بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع  ناسب من تقرير التدقيق.
- ✓ تعتد  أساس لفحص  شرف  و الشركاء .

## أ. تعتبر الأساس لتخطيط عملية التدقيق

عندما □ ط □ دقق لأداء عملية التدقيق للسنة □ الية، □ ب أن تتاح له □ معلومات الضرورية □ تستخدم كإطار مرجعي □ أوراق العمل.

## ب. تعتبر سجل للأدلة التي تم تجميعها و نتائج الاختبارات

حيث تشكل الوسيلة الرئيسية للتوثيق الذي يع □ على أن □ دقق قد □ تنفيذها وفقا □ عاي □ التدقيق □ تعارف عليها، وعن طريق هذه الأوراق يستطيع □ دقق أن ي □ هن للهيئات التنظيمية و □ اكم أن التدقيق قد □ طيطه و الإشراف على تنفيذه على □ و ملائم، و أن الأدلة □ □ □ عها تتسم بالصلاحية والكفاية وقد □ □ عها □ الوقت □ مناسب و با □ جم □ مناسب و أن تقرير التدقيق مناسباً □ ضوء نتائج عملية التدقيق.

## ج. تعتبر بيانات يتم استخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير التدقيق

توفر أوراق العمل مصدرا هاما للمعلومات □ مساعدة □ دقق □ ديد نوع التقرير □ لائم الذي □ ب إصداره، وتعد البيانات □ أوراق العمل أداة مفيدة □ تقييم مدى ملائمة □ ال التدقيق مدى عدالة القوائم □ الية.

## د. تعتبر أساس لفحص المشرفين و الشركاء

تعد أوراق العمل إطارا رئيسيا يتم الرجوع إليه بواسطة □ شرف □ لتقييم ما إذا كان قد □ ميع الأدلة الكافية و الصا □ لت □ ير تقرير التدقيق. بالإضافة □ كل الأهداف السابقة، توجد استخدامات أخرى لأوراق العمل، حيث □ كن استخدامها كأساس لإعداد الإقرار الضري □ و ملء استمارات التسجيل □ هيئة سوق □ ال و □ إعداد باقي الأنواع الأخرى من التقارير.

## المطلب الثالث : تصنيف أوراق العمل

□ نل أوراق العمل جزءا هاما □ كل عملية تدقيق، و هي عبارة عن سجلات □ تفظ □ دقق عن الإجراءات □ يتم تطبيقها و الاختبارات □ يتم تنفيذها و □ معلومات □ يتم □ صول عليها و الاستنتاجات □ □ التوصل إليها. و □ توي هذه الأوراق على كل شيء يتعلق بالتدقيق ويتم تنظيمها □ ملفات دائمة و أخرى □ ملفات جارية.

## أ. الملف الدائم

تتمثل □ لفات الدائمة □ أوراق العمل □ □ توي على بيانات تاريخية أو البيانات ذات الطبيعة □ ستمرة وثيقة الصلة بعملية التدقيق □ الية، توفير البيانات كذلك مصدرا ملائما عن عملية التدقيق محل الاهتمام و المستمرة من عام الاخر. ويتكون □ لف الدائم من العناصر التالية:

- ✓ عموميات حول □ وؤسسة □ ل التدقيق.
- ✓ معلومات □ ص النظام □ اس □ .
- ✓ بيانات تتعلق بالرقابة الداخلية.
- ✓ معلومات قانونية، جنائية و اجتماعية.

- ✓ معلومات اقتصادية و □ ارية .
- ✓ معلومات خاصة با □ علماتية.

### ب. الملف الجاري

عكس □ لف الدائم □ ستعمل طوال مهمة التدقيق □ تصل □ عدة سنوات، فإن □ لف □ اري يتكون من كل العناصر □ مهمة □ لا تتجاوز السنة □ الية □ تتم فيها عملية التدقيق، فهذا □ لف □ ب أن يشمل معظم الأعمال □ نفذة انطلاقاً من □ نهجية □ تبعة لتنفيذ □ مهمة و العناصر □ أدت با □ دقق □ التصريح برأي حول درجة صحة ومصداقية □ سابات السنوية.

على □ دقق أن يتحلى بالسرية من حيث □ معلومات □ يتلقاها من طرف □ وسسة خاصة و أن □ لف الدائم.

□ لف □ اري □ ملك □ دقق، إلا السجلات و الوثائق □ هي ملك □ وسسة و □ يستعملها □ دقق ويتطلع عليها أثناء قيامه بعملية التدقيق.

□ تفظ □ دقق با □ لف الدائم و □ اري □ دة لا تقل على عشرة سنوات وذلك طبقاً لأحكام □ ادة الثانية عشر من القانون التجاري.

### المبحث الرابع : أدلة الإثبات في التدقيق

إن الإثبات □ التدقيق يع □ كل ما □ كن أن □ صل عليه □ دقق من أدلة □ اسبية و □ ها □ ا يستطيع به أن يدعم رأيه الف □ ا □ ايد حول صحة و عدالة القوائم □ الية ككل، و يعتد □ دليل الإثبات بينة قاطعة أما القرينة فتستعمل للاستعاضة □ عن الدليل حيث يلجأ □ دقق □ مع أكد □ عدد □ كن من القرائن □ □ الات □ ستعصية ليستعويض بها عن دليل الإثبات القاطع.

وتعرفنا أن أحد أهداف عملية التدقيق هو التأكد من صحة و سلامة البيانات □ الية و السجلات □ اسبية و إبداء الرأي الف □ ا □ ايد حول عدالة □ ثيل القوائم و السجلات عن نتيجة أعمال □ وسسة و مركزها □ □ خلال الف □ □ اسبية.

و □ يقوم □ دقق بإبداء رأيه □ ايد لابد من حصوله على أدلة وقرائن إثبات كافية و ملائمة □ كنه من □ كم على العنصر □ ل الفحص و التعب □ عن رأيه.

### المطلب الأول : تعريف أدلة الإثبات

□ كن تعريف الدليل على أنه كل □ معلومات و □ قائق □ يستند إليها أي فرد لإعطاء رأي حول موضوع مع □ .

### الفرع الأول: التعريف الأول

وتعرف أدلة الإثبات □ التدقيق بأ □ كل ما □ كن أن يؤثر على حكم و تقدير □ دقق فيما يتعلق □ طابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية.

### الفرع الثاني : التعريف الثاني

وقد عرفت □ عاي □ الدولية □ مارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات □ هنة أدلة الإثبات بأنها " □ معلومات □ □ صل عليها □ دقق للتوصل □ استنتاجات يد □ على أساسها رأيه " .

نلاحظ أن ا □ عيار الدو □ للتدقيق ا □ اص بأدلة الإثبات ينص على أنه □ ب على مدقق ا □ سابات أن  
□ صل على أدلة الإثبات الكافية و ا □ لائمة لكي يستطيع أن □ رج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس  
الذي يد □ عليها رأيه ا □ ه □ .

### المطلب الثاني : خصائص أدلة الإثبات

□ ا سبق نلاحظ أن ا □ عيار ينص على أن أدلة الإثبات □ ب أن تتصف □ اصيت □ □ ا :

- ❖ الكافية.
- ❖ ا □ لائمة.

### الفرع الأول : الكافية

□ أن تكون الأدلة الأ □ □ صل عليها مدقق ا □ سابات بالقدر الكا □ و الضروري لدعم رأيه الف □  
□ عن صحة القوائم ا □ الية ا □ قدمة.  
□ و □ ا أن مدقق ا □ سابات يلجأ إ □ استخدام الاختبارات الإحصائية أو أسلوب العينات، فإن هذا يتطلب  
□ منه معرفة ما هو حجم العينة ا □ لائم لدعم رأيه، و الاعتبارات التالية □ كن أن تساعد مدقق ا □ سابات  
□ □ ديد مدى كفاية أدلة الإثبات:

- ✓ طبيعة العنصر □ ل الفحص.
- ✓ الأ □ ية النسبية للأخطاء ا □ توقع حدوثها فيما □ ص العنصر □ ل الفحص.
- ✓ أنواع أدلة الإثبات ا □ توفرة للمدقق و مدى ارتباطها و ملائمتها للعنصر □ ل الفحص.
- ✓ تكلفة ا □ صول على الدليل و تأد □ ذلك على تكوين ا □ دقق لرأيه.

### الفرع الثاني : الملائمة

□ يقصد □ لائمة أدلة الإثبات معرفة نوعيتها و مدى صلتها بتوكيد خاص، حيث ينظر إ □ ملائمة  
□ الدليل من حيث علاقته دف التدقيق لتكوين الرأي الف □ حول صدق القوائم ا □ الية و إعداد التقرير .  
□ فمثلا للتحقق من قيمة عنصر ا □ دين □ □ ب أن يستخدم ا □ دقق نظام ا □ صادقات مع العملاء، حيث أنها  
□ تعد □ دليلا قويا و ملائما.  
□ ولكي يتحقق ا □ دقق من ملكية ا □ وؤسسة لأصل ثابت □ كن أن □ صل على شهادات من الغ □  
□ تؤكد ملكية ا □ وؤسسة لذلك الأصل (الشهر العقاري للأراضي و ا □ با □ ).  
□ كذلك يعد □ إجراء الفحص الفعلي للمخزون و عناصره الأخرى من أقوى أدلة الإثبات الأخرى للتأكد من  
□ صحة و وجود هذا العنصر □ □ ازن ا □ وؤسسة.

### المطلب الثالث : أنواع أدلة الإثبات

□ هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات □ عملية التدقيق و أ □ ها:

- ❖ الوجود الفعلي.

- ❖ الدقة □ اسببية و الفنية للعمليات □ قيدة □ الدفاتر.
- ❖ نتائج تتبع الأحداث اللاحقة.
- ❖ □ صادقات.
- ❖ التوثيق.
- ❖ الاستفسار من □ مؤسسة.
- ❖ الإجراءات التحليلية.

### الفرع الأول : الوجود الفعلي

يستخدم نظام □ رد الفعلي للتحقق من الوجود □ ادي للأصول □ لموسة مثل، الآلات □ و □ با □ و الأراضي العقارات و التجهيزات والنقدية و □ خزون، و يعد القيام با □ رد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل □ حوزة □ مؤسسة ولكنه لا يعتد □ كدليل على ملكية الأصل حيث أنه □ ب على □ دقق □ صول على □ ستندات و الشهادات □ ويدة للملكية.

وينظر □ □ □ رد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة □ وثوق فيها، كونه يتم من قبل □ □ قق نفسه و لا يوجد دليل أقوى من الذي □ صل عليه □ دقق شخصياً، و قد يتم اللجوء □ □ □ رد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل، و □ بعض الأنشطة □ لا □ لك □ دقق □ □ □ بطبيعة هذا النشاط □ ب عليه أن يلجأ □ □ خ □ اء للقيام بعملية □ رد.

**الفرع الثاني : الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر**

تعد □ □ الدقة □ اسببية و الفنية للعمليات □ قيدة □ الدفاتر و السجلات قرينة و دليل على صحة العمليات و دقة البيانات، و ذلك يتحقق من خلال رجوع □ دقق □ □ العمليات □ سجلة □ الدفاتر □ و □ ستندات و دفاتر الأستاذ و موازين □ راجعة و الكشف □ الية الأخرى.

### الفرع الثالث : نتائج تتبع الأحداث اللاحقة

من □ □ معروف أن عمل □ دقق □ □ ما يتم بعد انتهاء الدورة □ الية للمؤسسة، أي أن عمل □ دقق يبدأ بعد إعداد □ يزانة و حسابات النتائج للمؤسسة، و هذا يستغرق مدة معينة، و بعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات و هي مرتبطة بالفترة السابقة □ □ قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر □ اصة با □ يزانة و حسابات النتائج، و □ □ يقوم □ دقق بفحصها، فمثلاً قد يتأكد □ دقق من صحة التزام موجود با □ يزانة إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد □ □ الية اللاحقة و تأكد من جديد ذلك التسديد و سلامته.

### الفرع الرابع: المصادقات

□ □ مثل □ صادقات إيصال أو رد □ □ أو شفوي من طرف ثالث □ ايد، للتحقق من □ □ علومات □ □ يطلبها □ دقق.

تعد □ □ صادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف □ دقق □ □ ، لأنه يصدر من مصدر مستقل عن □ □ دقق و □ مؤسسة.

ويتوقف استخدام □ صاڤقات أو عدم إستخدامها على تو افر □ اجة للاعتماد □ □ وقف و أيضا □ حالة توافر بڤائل أخرى للإثبات، و عادة لا يتم استخدام هذا الڤليل □ تدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه □ كن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق.

توجد ثلاثة أنواع من □ صاڤقات □ كن للڤدقق إستخدامها هي:

- ❖ □ صاڤقات الإ □ ابية بدون معلومات مرسلة للمصاڤق.
- ❖ □ صاڤقات الإ □ ابية ال □ □ مل معلومات مطلوب □ صاڤقة عليها.
- ❖ □ صاڤقات السلبية.

#### أ. مصادقات إيجابية بدون معلومات مرسلة للمصاڤق

يع □ هذا النوع أن يرڤ □ صاڤق عليها بعد أن □ لأها با □ علومات □ طلوبة منه، و مثال ذلك عندما تطلب إدارة □ وسسة من عميلها إرسال خطاب إ □ □ دقق حول رصيڤه □ تاريخ □ يزانية.

#### ب. مصادقات إيجابية بتضمينها بمعلومات يجب المصاڤقة عليها

تتضمن هذه □ صاڤقة □ علومات ال □ يطلب من الطرف الثالث □ صاڤقة عليها بالإ □ اب أو الرفض، و كمثل ذلك أن ترسل □ وسسة خطابا للعميل حول رصيڤه و تطلب منه أن يرسل خطابا إما كتابيا أو شفويا للڤدقق إما بأنه مطابق أو غ □ مطابق.

#### ج. مصادقات سالبة

هي □ صاڤقات ال □ يرڤ الطرف الثالث عليها □ حالة كون معلومات □ صاڤقة □ رسلة له □ صالحة، و كمثل على هذا النوع من □ صاڤقة كأن تطلب إدارة □ وسسة من عميلها أن يرسل الرد على مكتب □ دقق □ حالة ما إذا كان الرصيڤ □ رسل له □ □ صاڤقة □ □ مطابق □ ثيله □ دف □ العميل.

#### الفرع الخامس : التوثيق

يتمثل التوثيق □ قيام □ دقق بفحص مستندات و ڤفاتر □ وسسة ال □ تدعم □ علومات □ درجة بالقوائم □ الية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به □ دقق كافة السجلات ال □ تستخدمها □ وسسة لتقڤ □ علومات ال □ تش □ □ أن أداء العمل قڤ □ □ صورة منظمة. يوجد نوعان من المستندات داخلية و الخارجية .

#### أ. المستند الداخلي

و هو مستند الذي يتم إعداده و إستخدامه لدى المؤسسة ثم يحتفظ به دون أن يخرج إلى الاطراف خارجية، و من أمثله ذلك فواتير البيع ، التقارير الزمنية عن العاملين؛ تقارير الاستلام المخزون.

#### المستند الخارجي

و يتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن □ وسسة □ العمليات □ الية؛ ويكون في حوزة المؤسسة أو □ كن له أن يتوصل إليه، و من أمثله □ ستندات □ ارجية: فوات □ البيع، أوراق الڤفع، الكشوفات البنكية.

#### الفرع السادس : الاستفسار من المؤسسة

يتم من خلال الاستفسار و الوصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة الدقق، و على الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار فلا يمكن النظر إلى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر إيد، حيث يمكن أن يوجد بالمؤسسة عنصر يتصف بتحيز لصالح المؤسسة.

وبالتالي يمكن تدعيم هذا الدليل عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى، فمثلاً إذا أراد الدقق أن يصل على معلومات عن طرق تسجيل و رقابة العمليات الأساسية لدى المؤسسة، يمكن عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للمؤسسة عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، و فيما بعد يقوم الدقق باختبارات التدقيق باستخدام التوثيق أو الملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها و صرح بها وفقاً لتطلبات نظام الرقابة الداخلية.

يتم من خلال الاستفسار و الوصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة الدقق، و على الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار فلا يمكن النظر إلى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر إيد، حيث يمكن أن يوجد بالمؤسسة عنصر يتصف بتحيز لصالح المؤسسة.

وبالتالي يمكن تدعيم هذا الدليل عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى، فمثلاً إذا أراد الدقق أن يصل على معلومات عن طرق تسجيل و رقابة العمليات الأساسية لدى المؤسسة، يمكن عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للمؤسسة عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، و فيما بعد يقوم الدقق باختبارات التدقيق باستخدام التوثيق أو الملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها و صرح بها وفقاً لتطلبات نظام الرقابة الداخلية.

### الفرع السابع : الإجراءات التحليلية

يتم من خلال الإجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة و مقارنتها بسنوات سابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة للتدقيق. حيث من خلال إجراء مقارنة عن طريق تقنيات التحليل، مثلاً، يمكن التعرف على مواطن الضعف و القوة و المؤسسة والقيام بإجراءات تفصيلية اختبار العمليات الداخلية و فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات الداخلية و مقارنة و التحليل. و يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب حالة السابغات ليس بالأساسية نسبية.

### المطلب الرابع : المحددات الأساسية لتوفير الاقتناع في أدلة الإثبات

هناك عناصر رئيسية يمكن توفرها أدلة الإثبات بغرض الوصول على قدر كاف من الاقتناع هذه الأدلة و زيادة التأكد لاستعمالها أكثر. فبالإضافة إلى خاصية الكفاية و الأمانة اللتان شرحهما تعريف أدلة الإثبات، هناك مددات أخرى يمكن توفرها أدلة الإثبات من أجل أن يقتنع الدقق أن رأيه صحيح مستوى مرتفع من التأكد و هذه العناصر هي:

- ✓ الصلاحية.
- ✓ المناسبة.
- ✓ التوقيت.
- ✓ الأثر الشد.

## الفرع الأول: الصلاحية

صلاحية أدلة الإثبات تعتمد بشكل أساسي على أن الدليل □ ب أن يكون فعال أي ملائم للبند □ راد تدقيقه، والفعالية هنا تفيد تلك النوعية □ ايدة من الأدلة □ □ كن الاعتماد عليها □ استنتاج رأي منطقي، وال□ تتكون من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة وال□ يراها ويلمسها □ دقق مثل مشاهدة □ دقق للمخزون السلعي وحضور □ رد الفعلي له.

ولتحقيق صلاحية الأدلة فإنها □ ب أن تكون ملائمة، □ ع □ أ □ ب أن تكون مرتبطة بأهداف التدقيق، فمثلا التحقق من حسابات □ دني □ تستخدم □ صادقات مع العملاء، لأنها توفر دليلا أكثر ملائمة وأكثر إقناعا.

أيضا احد أهم خصائص صلاحية الدليل هي □ وضوعية أو عدم التحيز، وتش □ هذه □ اصبية □ إمكانية وقدرة طرف □ أو أكثر □ ابدین على فحص الدليل والوصول □ نفس النتيجة وعلى ضوء ذلك فان موضوعية الدليل العالية □ فض احتمال حدوث التحيز الشخصي وهذا بدوره □ فض من عدم التأكد □ ايط □ ا توصل إليه □ دقق من رأي.

## الفرع الثاني : المناسبة

□ ب أن تتعلق الأدلة أو تتناسب مع هدف التدقيق الذي يقوم □ دقق باختباره □ □ كن أن يتحقق الاقتناع منها. □ ب □ ديد □ ناسبة فقط □ ضوء أهداف التدقيق □ ددة، حيث □ كن أن تتناسب الأدلة مع أهداف التدقيق لا تتناسب مع هدف آخر □ ا، حيث تتناسب معظم الأدلة مع أكثر من هدف من أهداف التدقيق و لكن ليس مع كافة أهداف التدقيق □ عروفة مثل الوجود و الاكتمال.

## الفرع الثالث : التوقيت

□ كن أن يع □ التوقيت عن الف □ □ □ فيها □ مع الأدلة، أو □ الف □ □ يغطيها التدقيق يغطيها التدقيق. وتكون الأدلة أكثر إقناعا □ سابات □ ايزانية عندما يتم التوصل إليه □ تاريخ قريب من إعداد □ ايزانية بقدر الإمكان، فمثلا سيكون سحب عينة عشوائية من العمليات □ الية للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعا من سحب عينة لست أشهر فقط.

## الفرع الرابع : الأثر المشترك

□ كن أن يتم تقييم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من □ ددات □ ناسبة والصلاحية و الكفاية و التوقيت معا، و لكن تكون العينة ذات □ جم الكب □ و الصلاحية العالية مقنعة ما □ تكن مناسبة □ دف التدقيق الذي يتم اختباره.

## المطلب الثالث : أنواع تقارير عملية التدقيق

تؤكد الكثرة من إثبات العلمية وإهنية و التشريعات الإلية □ تلف دول العا □ على  
 ضرورة إبداء □ دقق لرأيه □ مدى عدالة القوائم الإلية □ التعب □ عن □ وقف □ للمؤسسة  
 كذلك ضرورة وضوح رأيه لهذا الشأن.  
 وعليه فإن رأي □ دقق لا □ رج عن أربع حالات،

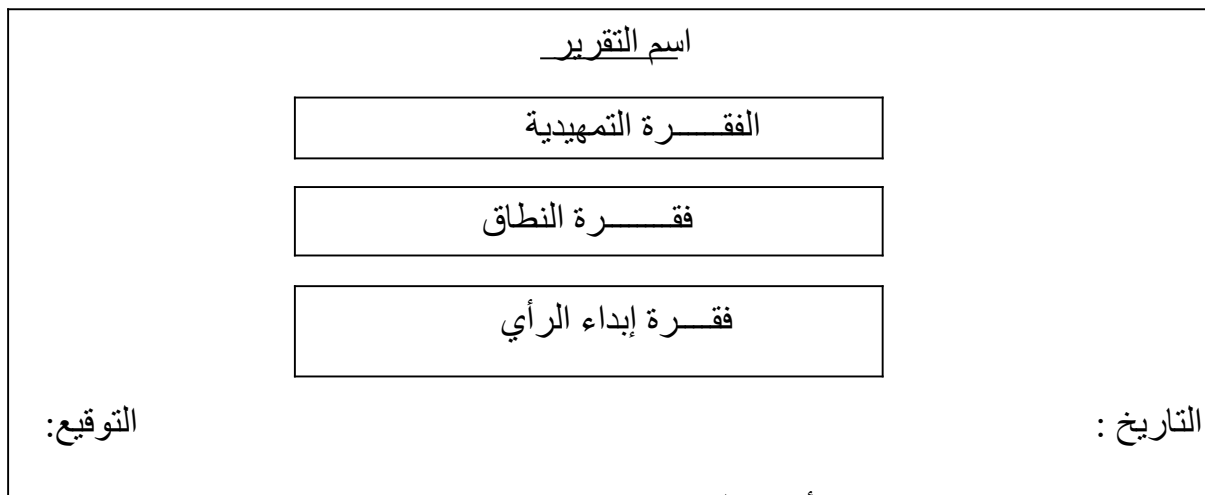
و تتحدد كل حالة انطلاقاً من نوع التقرير كمايلي :

- ✓ تقرير نظيف.
- ✓ تقرير غ □ نظيف جزئياً .
- ✓ تقرير غ □ نظيف كلياً؛
- ✓ تقرير سل □ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

### الفرع الأول : تقرير نظيف

يشد □ هذا النوع من التقرير إ □ عدم وجود □ فظات، أي أن هناك عدالة □ ثيل القوائم الإلية عن  
 حالة □ وئسة □ التدقيق.  
 □ كن للمدقق إضافة فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة □ ب ذكرها □ التقرير أو  
 تأكيد مع □ أو تفسد □ وضوح مع □.  
 والشكل الآ □ يوضح هيكل التقرير النمطي □ حالة الرأي النظيف.

### الشكل قم (3.1): هيكل التقرير النمطي – حالة الرأي النظيف



صدر : أ □ د حملي □ عة، مرجع سابق، ص 331.

### الفرع الثاني : تقرير غير نظيف جزئياً

هذا النوع من التقارير يشد □ وجود □ فظات، و هو أن يصدر □ دقق تقرير متحفظ بسبب  
 وجود بعض الاع □ اضات و □ ب على □ دقق أن يذكر هذه التحفظات و أثرها على القوائم الإلية  
 □ دقة.

يعت □ الرأي بتحفظ من أصعب □ هام □ تقع على عاتق □ دقق، حيث يلجأ □ دقق فيها إ □  
 استخدام أسلوب واضح لت □ ير أسباب التحفظ بشكل □ دد ودقيق.

و قد ترجع هذه التحفظات إلى أحد العوامل التالية:

- ✓ أن عملية الفحص للدفاتر و السجلات □ تتم طبقا □ عايد □ التدقيق.
- ✓ وجود معوقات من طرف إدارة □ و مؤسسة لإجراءات التدقيق، من خلال عدم مساعدة □ دقق □ □ □ صول على □ صادقات و الشهادات من الغ □ .
- ✓ عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ عدم إعداد القوائم □ الية و فقا للمبادئ □ اسببية.
- ✓ □ حالة ما إذا تدب □ للمدقق احتمالات فيما □ ص استمرارية □ و مؤسسة □ □ استقبال القريب.
- و قد أكد ال □ □ الدو □ للمحاسب □ على ما تقدم □ □ عيار الدو □ رقم 700 لاسيما الفقرات 41 و 42 و 43 و 44 على ان يكتب المدقق عبارات التحفظ بعد فقرة النطاق .

### الفرع الثالث : تقرير غير نظيف كليا

ويش □ هذا التقرير إلى عدم التمثيل للقوائم □ الية للصورة □ قيقية للوضع □ □ □ للمؤسسة و طبقا للمبادئ □ اسببية □ قبوله عموما، و عند استخدام □ دقق □ ذا الرأي □ تقريره لابد أن يوضح عبارات لا تقبل الشك □ أسباب هذا الرأي.

و عند هذا النوع من رأي □ دقق □ د أن التحفظ غ □ كاف للإفصاح عن النقص أو التضليل □ القوائم □ الية و □ ب على مدقق □ سابات بيان أسباب إصداره للرأي السل □ كما جاء □ الفقرة رقم 46 من □ عيار الدو □ للتدقيق رقم 700\* .

و من الأسباب □ تؤدي إلى □ إعداد مثل هذا التقرير:

- ✓ عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية لدرجة لا □ كن الاعتماد عليه من قبل □ دقق؛ وضع القيود و العقبات من طرف إدارة □ و مؤسسة.
- ✓ استخدام □ و مؤسسة لأسس تقييم للأصول بقيمة □ تلف عن القيم □ قيقية، أو إحداث □ و مؤسسة لتغييرات □ السياسة □ اسببية □ تستخدمها من ف □ □ أخرى (عدم كفاية الإفصاح).
- ✓ عدم التوافق ب □ □ دقق و الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل □ الدفاتر و السجلات مثل التزوير و التضليل □ ما يؤثر على صحة و صدق معلومات القوائم □ الية.

### الفرع الرابع : التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي

يقوم مدقق □ سابات بالامتناع عن إبداء الرأي □ حالة عدم □ كنه □ □ صول على أدلة إثبات كافية و ملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات □ الية.

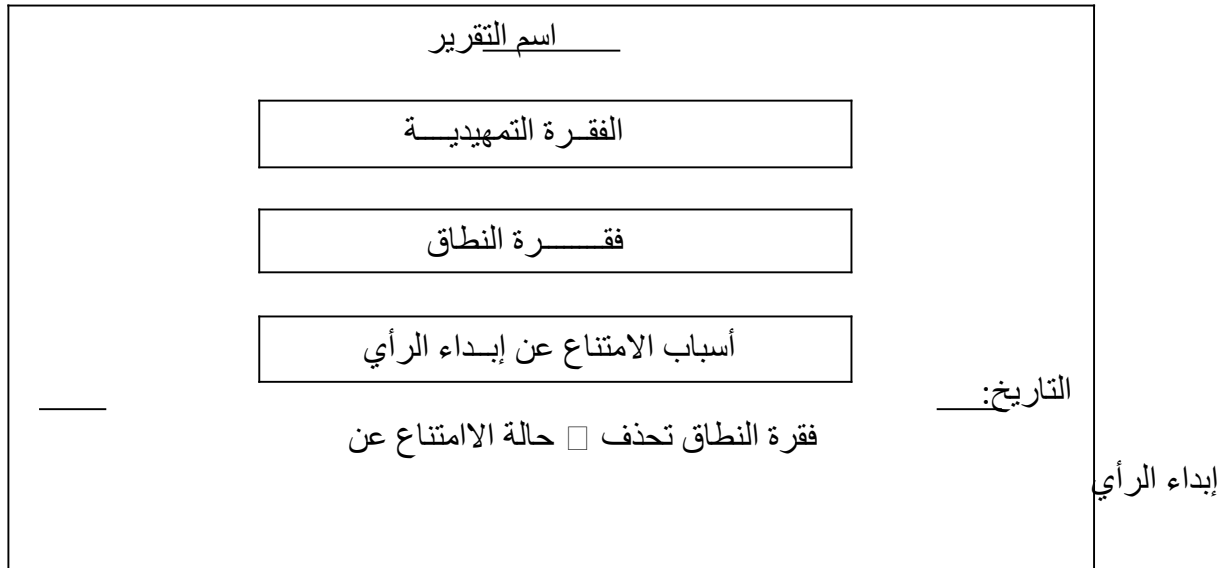
و قد □ تنع □ دقق عن إبداء رأيه بسبب قيود ك □ □ على مدى الفحص الذي يقوم به، أو □ حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل ك □ □ على □ ركز □ □ و على نتائج الأعمال، ففي هذه □ الية □ □ دقق أنه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم □ الية كوحدة واحدة.

و من □ مكن □ دقق □ سابات أن □ تنع عن إبداء الرأي □ □ الات التالية:

- ✓ □ حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدهم أو إرسال مصادقات للدائن □ للتحقق من رصيد □ و مؤسسة لديهم،
- ✓ القيام بعملية □ رد مع عدم حضور □ دقق أو من ينوب عنه، و عدم □ كنه من فحص الأرصدة □ تاريخ لاحق.
- ✓ □ حالة عدم فناعة □ دقق بقيم بعض العناصر الظاهرة □ □ يزانية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

هذا و قد أكد الا<sup>1</sup>اد<sup>2</sup>الدو<sup>3</sup> للمحاسب<sup>4</sup> معيار التدقيق الدو<sup>5</sup> رقم 700 أنه <sup>6</sup>ب<sup>7</sup> على<sup>8</sup> ا<sup>9</sup>دقق<sup>10</sup> أن يكتب<sup>11</sup> تقريره أسباب امتناعه عن إبداء الرأي. و الشكل التا<sup>12</sup> يوضح هيكل تقرير ا<sup>13</sup>دقق<sup>14</sup> لاف التقرير النظيف.

الشكل رقم (4.1): هيكل التقرير النمطي لاف التقرير النظيف.



المصدر : أ<sup>1</sup>د<sup>2</sup>حلمي <sup>3</sup>عة<sup>4</sup> ، مرجع سابق ، ص 336.

## خاتمة الفصل

من خلال هذا الفصل نستنتج أن التدقيق كعلم عرف عدة مراحل في تطوره لوصوله إلى ما هو عليه الآن، فهو يهتم بفحص الدفاتر و السجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات المؤسسة وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

و لا بد على المدقق أثناء تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها للمراجعة، فبدون أي شك فاحترام تلك المعايير يسهل للمراجع القيام بمهمة التدقيق، للوصول إلى إقناع الأطراف الأخرى بوضعية المؤسسة الحقيقية، إضافة إلى أهمية الرقابة الداخلية في متابعة البيانات المحاسبية والمالية على مدار السنة المالية، و ذلك باعتبارها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة.

و يعتمد المدقق أثناء تأديته لمهامه على وسائل الإثبات التي تزيد من دقة ومصداقية رأي المراجع حول القوائم المالية، كما أن هذه الوسائل التي يعتمد عليها المراجع الداخلي لمراجعة الجوانب المالية في المؤسسة تساهم في اكتشاف الأخطاء و التلاعبات بشكل سريع، إضافة إلى ذلك يحتاج المراجع الداخلي

## عموميات حول التدقيق

و خاصة المالي إلى وجود نظام للرقابة الداخلي فعال يساعد على القيام بعمله بأكثر راحة، و هذا ما سنحاول البحث فيه من خلال الفصل الموالي.

# الفصل الثاني

## تمهيد الفصل

من بين بنود القوائم المالية التي يهتم بها المدقق الخارجي و يقوم بفحصها هو عنصر المخزون ، حيث يلقي هذا الأخير الكثير من الاهتمام لدى العديد من مسؤولية الإدارة و الرقابة الداخلية و الخارجية لأي مشروع ، حيث أنه يمثل أحد العناصر الأساسية للأصول في العديد من المؤسسات لما له من تأثير مباشر على الأداء المالي للمؤسسة ، كما أنه يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المؤسسة مما يتطلب الرقابة على حسابات المخزون و المخزون الجاري إنتاجه و التغيير في الناتج المخزن .

إن دورة المخزون تمر بنظام التدفق الفعلي لعناصر المخزون بكل أنواعه ، و يوازيه نظام محاسبة التكاليف الخاصة بالمعالجة المحاسبية لكل تحركات المخزون منذ دخوله إلى المخزن و تنقله عبر ورشات الإنتاج إلى غاية الحصول عليه كمنتجات تامة أو نصف مصنعة ، و بالتالي يتعرض المخزون لعدة تجاوزات من طرف المكلفين بتسيير و إدارة عناصر دورة المخزون و عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة عند معالجة المخزونات ، مما يجعل إجراء عملية التدقيق لبند المخزونات معقدة و تأخذ الكثير من وقت و جهد المدقق.

### المبحث الأول : مدخل إلى تسيير المخزونات

تشتمل المخزونات على عدة عناصر تختلف عن بعضها البعض من ناحية الخصائص و الصفات التي تبين نوع هذا المخزون و تميزه عن الأنواع الأخرى ، و من أجل التفريق بين عناصر المخزون بشكل جيد يجب إعطاء تعريف شامل له و إبراز الأنواع و التصنيفات الأساسية له كذلك .

### المطلب الأول : تعريف و تقسيم المخزون

تشتمل المخزونات على عدة عناصر تختلف من بعضها البعض من ناحية الخصائص و الصفات التيتبين نوع هذا المخزون و تميزه عن الأنواع الأخرى ، و من أجل التفريق بين عناصر المخزون بشكل جيد يجب إعطاء تعريف شامل له و إبراز التصنيفات الأساسية له .

### 1- تعريف المخزونات :

تتمثل في مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة و التي اشترتها أو أنشأتها بهدف بيعها و توريدها أو استهلاكها في عملية الإنتاج و التحويل أو الاستغلال بشكل عام و تسمى بالمصطلح المحاسبي " المخزونات" و يرمز لها بالرمز "3"

و تعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة و تتضمن ما يلي<sup>1</sup>:

- مخزونات تملكها المؤسسة لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة ،
- مخزونات قيد الإنتاج لغرض البيع ،
- مخزونات تحت شكل مواد أو موارد التي يجب أن تستهلك خلال عملية الإنتاج أو خلال عملية تقديم الخدمات ،

### 2- التقسيم المحاسبي للمخزونات

تشمل على صنفين أساسيين من السلع هي :

- المخزونات التي اشترتها المؤسسة قصد المتاجرة أو التصنيع ، و تتمثل في البضائع الجاهزة للبيع و المواد و اللوازم و التوريدات الأخرى ،
  - المخزونات الناتجة عن الاستغلال و التي تتمثل في المنتجات نصف مصنعة و المنتجات تحت التشغيل و المنتجات التامة الصنع و الفضلات ،
- و توجد حسابات أخرى مشكلة لمجموعة المخزونات و هي الخاصة بالتسوية مثل المخزون لدى الغير و حساب المشتريات من المخزون و كذلك الحساب الأخير الذي يستقبل المئونات أو المخصصات المشكلة عند ملاحظة تني أو تدهور في قيمة مختلف عناصر المخزونات .

و لقد ورد تصنيف المخزونات في المخطط الوطني المحاسبي إلى الحسابات التالية<sup>2</sup>:

- الحساب (30) : البضائع .
  - الحساب (31) : المواد و اللوازم ،
  - الحساب (33) : منتجات نصف مصنعة ،
  - الحساب (34) : منتجات قيد التنفيذ ،
  - الحساب (35) : منتجات تامة الصنع ،
  - الحساب (36) : فضلات و مهملات ،
  - الحساب (37) : مخزونات خارج المؤسسة ،
  - الحساب (38) : مشتريات،
  - الحساب (39) : مئونات تدهور قيمة المخزونات ،
- أما التصنيف حسب النظام المحاسبي المالي الجديد للمخزونات هو كما يلي<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، المؤرخة في 2009/03/25 ، المتضمنة لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد ، 07-11 الصادر في 2007/11/25 ، العدد 19 ، ص 62 .

<sup>2</sup> منصور عبد الكريم ، المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر ، سنة 1992 ، ص 85.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .

- الحساب (30) : المخزونات من البضائع ،
- الحساب (31) : المواد الأولية و التوريدات ،
- الحساب (32) : التموينات الأخرى ،
- الحساب (33) : إنتاج السلع جاري إنجازه ،
- الحساب (34) : إنتاج الخدمات الجاري إنجازه ،
- الحساب (35) : المخزونات من المنتجات ،
- الحساب (36) : المخزونات المتأتية من التثبيات ،
- الحساب (37) : المخزونات الخارجية ،
- الحساب (38) : المشتريات المخزنية ،
- الحساب (39) : الخسائر عن قيمة المخزونات ،

### المطلب الثاني : تصنيف و تمييز المخزونات

تقوم إدارة المخزون بوضع تفصيل شامل للمخزونات و تحديد دقيق للخصائص المميزة لها عن باقي المخزونات الأخرى ، بطريقة يسهل الوصول إليها و تساعد في تسهيل عمليات الحفظ و الصرف لهذه المخزونات ، و من أجل تحقيق ذلك تقوم إدارة المخزن بالتصنيف و التمييز للعناصر المخزنة<sup>1</sup>.

#### 1- تصنيف عناصر المخزون

هو عملية فرز و حصر الأنواع المتشابهة و المتقاربة من المخزونات في فئات أو مجموعات ثم تقسيم كل مجموعة من هذه المجموعات إلى أخرى ثانوية على أساس التشابه أو التقارب أو الترابط أو التجانس أو التماثل .

#### 2- تمييز عناصر المخزون

- يتم بالترميز بالأحرف و الأرقام أو بالألوان أو علامات خاصة بالمؤسسة .
- و يستخدم كل من أسلوب التصنيف و التمييز لفوائد كثيرة نذكر منها<sup>2</sup>:
  - ✓ سهولة التعرف على الأصناف و وضعها تحت تصرف الجهة التي تحتاجها ،
  - ✓ تسهيل عملية جرد و تنظيم حساب مجاميع المخزون ،
  - ✓ تسهيل عملية التنظيم داخل المخزن ،
  - ✓ التعرف على موجود المخزونات لمنع تكرار الشراء و بالتالي سهولة تقييم المخزونات ،
  - ✓ زيادة التخلص في الأعمال إذ يتم أفراد كل قسم بمجموعة من المخزونات و تحديد عدد و نوع العاملين فيها.
  - ✓ معرفة المخزونات التي لها خصوصيات خطيرة و عزلها كما في تخزين المواد السامة و القابلة للاشتعال ،
  - ✓ سرعة الوصول إلى المخزونات داخل المخزن و تحديد الأماكن المطلوبة بدقة ،
  - ✓ متابعة رصيد المخزونات داخل المخزن ( الحد الأدنى ، الحد الأقصى، نقطة إعادة الطلب ) ، و هذا ما يزيد في فعالية الرقابة على المخزونات و الجرد وتقييمها .

<sup>1</sup> هيثم الزعبي ، محمد العدوان، إدارة الموارد حديث للشراء و التخزين، دار فكر للطباعة و النشر والتوزيع، عمان الأردن ، ط01، 2000 ، ص46 .

<sup>2</sup> هيثم الزعبي ، محمد العدوان، إدارة الموارد حديث للشراء و التخزين ، مرجع سبق ذكره ، ص46 .

## المطلب الثالث : مستويات عناصر المخزون و علاقته بالإدارات الأخرى

### 1- مستويات عناصر المخزون

هي التي توضح حالة الأصناف داخل المخازن، و تتكون مستويات المخزون مما يلي:

- 1-1- **الحد الأدنى** : و هو المستوى الذي يجب أن يبقى المخزون من الصنف ثابتا عنده في المخازن .
- 1-2- **حد الطلب** : و هو مستوى المخزون من الصنف الذي يجب اعادة طلب الصنف عنده لتموين المخزن قبل انخفاض المخزون منه إلى مستوى الحد الأدنى .
- 1-3- **الحد الأعلى** : و هو مستوى المخزون من الصنف الذي يعتبر تجاوزه إسرافا في التخزين .

### 2- علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى

كي تتمكن إدارة المخازن من ممارسة مهامها و مسؤولياتها بكفاءة ، فإنه يجب أن تكون علاقتها مع الإدارات الأخرى داخل المؤسسة وفقا لما يوضحه الجدول التالي :

#### الجدول رقم(1-2) : علاقة إدارة المخازن بالإدارات الأخرى

وظيفة التخزين	إدارة الإنتاج
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تزويدها باحتياجاتها من المواد و قطع الغيار ،</li> <li>- تزويدها بمعلومات كافية عن مستويات المخزون و أية تغييرات قد تحدث ،</li> <li>- استلام الوحدات المنتجة لحين إتمام عمليات بيعها.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التنسيق حول أي تغييرات قد تحدث في برامج إدارة الإنتاج،</li> <li>- إرسال المواد المنتجة من أجل حفظها ،</li> <li>- إرسال مخلفات عمليات التصنيع أو الإنتاج لإدارة المخازن.</li> </ul>
وظيفة التخزين	إدارة المبيعات
<ul style="list-style-type: none"> <li>- استلام البضائع المنتجة و تهيئتها لعملية البيع،</li> <li>- حفظ قطع الغيار الخاصة في خدمة أهداف البيع .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تقديم معلومات عن معادلات البيع و المواد التي يجب تهيئتها لعملية الصرف،</li> <li>- تزويد المستودعات بالتعليمات الخاصة بحفظ قطع الغيار و الكميات المناسبة للتخزين.</li> </ul>
وظيفة التخزين	إدارة مراقبة المخزون
<ul style="list-style-type: none"> <li>- توفير التسهيلات اللازمة لعمليات التفتيش و الفحص.</li> <li>- إبلاغ مراقبة المخزون بالأصناف الجديدة التي يتم استلامها لتشارك في عمليات الفحص.</li> <li>- تقديم المعلومات اللازمة لمراقبة المخزون عن المواد المخزنة و حركتها .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد الأصناف المرفوضة و المقبولة،</li> <li>- تحديد مستويات التخزين و الكميات المناسبة للتخزين،</li> <li>- القيام بعمليات جرد المخازن و مطابقة سجلات المخزون.</li> </ul>

وظيفة التخزين	إدارة الخدمات و الصيانة
- تخزين المواد و قطع الغيار و المعدات الخاصة بالخدمات و الصيانة .	- توفير المعلومات الخاصة ببرامج الصيانة، - توفير المعلومات و التقارير الخاصة بقطع الغيار و المواد الخاصة بالإدارة .
وظيفة التخزين	إدارة الحركة و النقل
- توفير المعلومات و التقارير الخاصة عن شحنات النقل البضائع، - توفير المعدات اللازمة لعمليات الشحن و تفريغ المواد و البضائع المخزنة أو المستعملة .	- توفير الشاحنات الخاصة بالنقل ، - تنظيم عمليات نقل الشحنات و المواد .
وظيفة التخزين	إدارة التمويل
- تقديم التقارير الخاصة بتفاصيل القيود الدفترية و كميات المواد المخزنة، - توفير المعلومات الخاصة بتكلفة المواد و رأس المال المستثمر في المخزون .	- تقديم التقارير الدورية عن رأس المال المستثمر في المخزون ، - دعم برامج التخلص من المخزون الراكد و التالف.

**المصدر :** عيسى بن حسن الأنصاري و سعد بن عبد العزيز لعثمان، الحقيبة التدريبية لإدارة المخازن، برنامج مدرسة الأمير محمد بن فهد بن عبد العزيز لتأهيل و توظيف الشباب السعودي، 2008، ص23.

### المبحث الثاني : جرد و تقييم المخزونات

يعد الجرد و تقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين و المحاسبة ، فيهدفان من جهة إلى التحكم و ضمان السير الحسن للمواد المخزنة و المحافظة عليها ، و من جهة أخرى توفير المعلومات لاستخدامها في حساب أسعار التكلفة للمنتجات المباعة و المخزنة و إعداد الميزانية الختامية للمؤسسة ، إلا أن اعتماد طريقة من طرق تقييم المخزونات يؤثر على حساب النتيجة و المخزونات النهائية للمؤسسة ، و هناك نوعين من الجرد تقوم بهما المؤسسة .

### المطلب الأول : جرد عناصر المخزون

إن من بين المشكلات المطروحة في مجال القياس المحاسبي لأرباح الوحدة الاقتصادية ، هي كيفية تحديد الكمية و تكلفة البضاعة المتبقية بالمخزن في نهاية الفترة المحاسبية ، وكذلك تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال تلك الفترة و تخفيضها مباشرة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع لإيجاد تكلفة المخزون في آخر الفترة كما و تكلفة .

هناك مدخلان لتحديد كمية و تكلفة المخزون المنصرف و الباقي في آخر الفترة المحاسبية هما <sup>1</sup>:

- ✓ نظام الجرد الدوري أو النهائي .
- ✓ نظام الجرد المستمر أو الدائم ،

<sup>1</sup> فالتر ميجس و روبرت ميجس ، المحاسبة المالية ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، طبعة 1988 ، ص 580 .

## 1- نظام الجرد المستمر :

لا يمكن إعطاء طبيعة النظام الذي تتبعه كل مؤسسة في التعامل مع مخزوناتها ، لذلك يجب أن نفرق بين عدة أنواع من المؤسسات حيث توجد ، مؤسسات تجارية ، مؤسسات صناعية ، مؤسسات مختلطة و مؤسسات الخدمية .

يتم من خلال العمل المحاسبي الدفترى بشكل مستمر بالكميات و القيمة اعتمادا على الوثائق و التسجيلات المتعلقة بحركة المخزونات من إدخلات و إخراجات و المتابعة بالتسجيل و يتم الحصول على كميات و قيم المخزون في نهاية الفترة من خلال العلاقة الأساسية التالية :

**مخزون آخر الفترة = مخزون أول فترة + مدخلات الفترة - استهلاكات الفترة .**

و هذا النوع من الجرد له أهمية بالغة في التسيير بحيث يسمح بالوقوف على وضعية المخزونات بالكمية و القيمة خلال الدورة الاستغلالية بشكل دائم ،ومما زاد في فعاليته هو استخدام برامج الإعلام الألي في تسيير المخزون بحيث يوفر المعلومات و الإحصاءات و التقارير في الوقت المناسب بصورة دقيقة ، سريعة و كاملة .

وفي ما يلي نموذج لبطاقة من سجل المخزون حسب نظام الجرد المستمر :

### الجدول رقم (2-2) : بطاقة سجل المخزون وفقا لنظام الجرد المستمر .

اسم العنصر:.....		الحد الأقصى:.....		المستودع رقم:.....		الحد الأدنى:.....			
		الأرصدة		المخرجات		المدخلات			
التاريخ	الوحدات	تكلفة الوحدة	الجملة	الوحدات	تكلفة الوحدة	الجملة	الوحدات	تكلفة الوحدة	الجملة
.. / .. / ..	..	..	...	..	..	...	..	..	...
.. / .. / ..	..	..	...	..	..	...	..	..	...
.. / .. / ..	..	..	...	..	..	...	..	..	...
.. / .. / ..	..	..	...	..	..	...	..	..	...

**المصدر :** فاتر ميجس، مرجع سبق ذكره ،ص 583

من خلال الجدول أعلاه يمكن تشغيل البيانات المطلوبة لنظام المخزون المستمر بطريقة الكترونية أو يدوية ، ففي ظل النظام اليدوي تستخدم بطاقة تسجيل مساعدة و ذلك لكل نوع من أنواع المخزونات الموجودة ، فإذا كان لدى المؤسسة مثلا 50 نوع من أنواع المخزون فإنه يتم استخدام 50 بطاقة في سجل المخزون المستمر .

## 2- نظام الجرد الدوري

هو جرد مادي يتم القيام به للتحقق من وجود المواد كميًا عن طريق العد و الفحص مرة على الأقل في السنة و يكون في آخرها من أجل تقييم المخزونات لغرض إقفال الحسابات و إعداد الميزانية الختامية للمؤسسة .

إن عملية تقدير المخزون وفق هذا النظم تتم بشكل دوري و على أساس الجرد الميداني لمحتويات المخزون و بتاريخ محدد ، و على هذا الأساس نجد أن قيمة المخزون التي ستظهر في الميزانية هي القيمة التي تم تقديرها ميدانا و الجدير بالذكر هو أن صافي تغيير المخزون ( الفرق بين مخزون أول مدة و آخر مدة ) سيتم أخذه بعين الاعتبار عند حساب تكلفة البضاعة المباعة .

### المطلب الثاني : نظام الجرد المستمر للمخزونات و ضرورة تفعيل الرقابة الداخلية .

بالنسبة للمؤسسات التي تنشط في السلع غالية الثمن نسبيا مثل الأجهزة المنزلية المعمرة و السيارات ، نجد أنه من الملائم لها أن تستخدم نظام الجرد المستمر نظرا لأن المخزون قد يمثل أكبر عناصر الأصول و يتصف بمعدل دوران سريع ، الأمر الذي يستلزم وجود رقابة داخلية قوية ، و عموما إذا تم تصميم نظام للجرد المستمر و تشغيله بطريقة سليمة فإن ذلك بلا شك يؤدي إلى وجود نظام جيد للرقابة الداخلية على دورة المخزون ، و من خصائص نظام الجرد المستمر وجود سجلات تبين بصفة مستمرة قيمة المخزون المتبقي و كذلك تكلفة البضاعة المباعة .

و سنتعرف في هذا المطلب على علاقة نظام الجرد المستمر و أهمية الفصل بين المهام في تقوية الرقابة الداخلية في ظل نظام الجرد المستمر.<sup>1</sup>

#### 1- نظام المخزون المستمر و الرقابة الداخلية :

يساعد نظام المخزون المستمر على وجود رقابة داخلية قوية ، و لكن لا يمكن أن يحقق هذا النظام الرقابة بطريقة تلقائية ما لم يتم الالتزام بالمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية كتقسيم الاختصاصات و الرقابة على المستندات عن طريق ترقيمها بطريقة متسلسلة ، و ضرورة الفصل بين الوظيفة المحاسبية و بين حيازة الأصل .

و بالتالي فهي كلها تعتبر مقومات ضرورية سواء في نظام المخزون المستمر أو نظام المخزون الدوري.

#### 2- أهمية الفصل بين المهام في تقوية الرقابة الداخلية في ظل نظام المخزون المستمر :

عندما يكون شخص معين في المؤسسة مسؤول و أمين على مخازن المؤسسة و كذلك مسؤول عن سجلات المخزون المستمر ، يمكن أن يحدث تزوير على مستوى مكونات المخزون الموجودة بالمؤسسة عن طريق مثلا حصول شخص ما على دليل المخزن بأي طريقة و يستولي على ما فيه أو ينقص منه ، فهنا يلجأ المسؤول الأول إلى الإسراع في تغيير أرقام سجلات المخزون المستمر بسبب اكتشافه لعدم مطابقة الكميات الموجودة فعلا في المخزن مع ما هو مسجل في سجل المخزون المستمر حتى لا يتهمه أحد من الإدارة بالسرقة أو الإهمال .

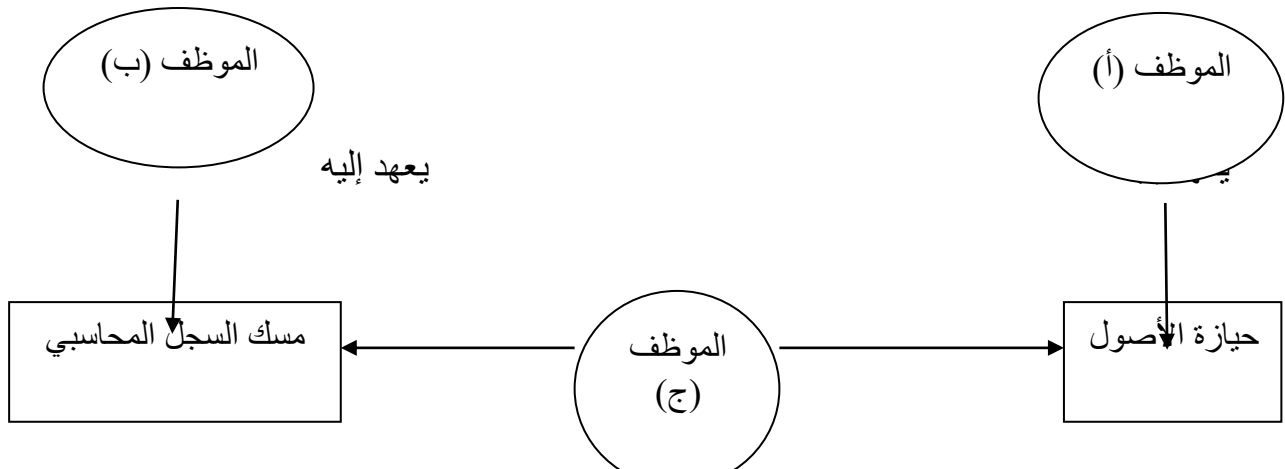
و سوف تكون النتيجة تكبد المؤسسة لخسائر كبيرة تؤثر على دخل المؤسسة و بالتالي على أداؤها المالي .

من أجل التخلص من هذا العيب يجب أن يكون هناك شخص آخر مسؤول عن سجلات المخزون المستمر بالإضافة إلى شخص آخر يصبح أمينا على المخزن و شخص ثالث مسؤول عن إجراء المقارنة بين المخزون الفعلي و ما هو موجود في السجلات الخاصة بجرد المخزون .

<sup>1</sup> فالتر ميجس و روبرت ميجس ، المحاسبة المالية ، مرجع سبق ذكره ص 582 .

و الشكل التالي يوضح كيف يؤدي فصل المسؤوليات و الاختصاصات إلى وجود نظام جيد للرقابة.

الشكل رقم (1-2): يوضح كيف يؤدي فصل المسؤوليات إلى وجود رقابة جيدة .



المصدر : فالتر ميجس ، روبرت ميجس، مرجع سبق ذكره ، ص320

ملاحظة : الموظف (ج) يجري حصر للأصول الموجودة لدى (أ) في كل فترة و يقارنها بالسجلات الموجودة لدى (ب) .

### المطلب الثالث : المفاهيم المحاسبية المرتبطة بتقييم المخزونات

يستند المحاسبون بصدد تقييم المخزونات السلعية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و سنتعرف في هذا المطلب على المفاهيم الأكثر ارتباطا بتقييم المخزون السلعي من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ الموضوعية ،
- ✓ الثبات ،
- ✓ الحيطة و الحذر ،
- ✓ الأهمية النسبية .

**1- الموضوعية :** في المحاسبة تشير إلى عدم وجود تحيز من طرف المحاسب في صدد تحديد البيانات المالية مما يعني تأثر هذه البيانات بالحكم أو التقدير الشخصي للمحاسب ، و حتى يكون المحاسب موضوعيا عند تقييم المخزون يجب أن يستند في التحقق من صحة بياناته إلى أدلة و مستندات محاسبية .

**2- الثبات :** بمعنى استمرار المؤسسة في تطبيق نفس الطرق و الإجراءات المحاسبية من دورة لأخرى ، وفي ضوء تعدد طرق تقييم المخزون يجب على المؤسسة أن تلتزم باستخدام الطريقة التي تختارها بشكل ثابت ، حيث أن استخدام طرق مختلفة يجعل من البيانات الوارد في القوائم المالية سبب في تظليل قارئها .

و إن تجاهل مفهوم مبدأ الثبات عند المحاسبة عن المخزون يؤدي إلى نتائج لا يمكن إغفالها ، فالمؤسسات تستطيع أن تزيد أو تنقص من صافي الدخل بمجرد تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون ، و لا يعني مبدأ الثبات أن المؤسسة لا يمكنها مطلقا تغيير طريقة تقييم المخزونات و

<sup>1</sup> عاشور كتوش ، المحاسبة المعقدة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2004 ، ص 40 .

لكن يمكن العدول عن الطريقة المستخدمة بشرط أن يفصح المحاسب بالكامل عن آثار هذا التغيير على صافي الدخل و ذلك في صورة ملاحظات تلحق بالقوائم المالية.<sup>1</sup>

**3- الحيطة و الحذر :** يأخذ المحاسب في ضوء حالة عدم التأكد التي يعمل في ظلها بأسلوب الحذر بصدد عملية التقييم حيث إذا أتيح للمحاسب بديلان مقبولان لتقييم المخزون السلعي فإنه يختار البديل الذي سيسفر عن قيمة أقل للمخزون بسبب أن الاتجاه في ظل الحيطة و الحذر هو الإنقاص و ليس المغالاة في تقييم المخزون .

**4- الأهمية النسبية :** و تشير على القيمة النسبية للعنصر / و في مجال تقييم المخزون تعني الأهمية النسبية عدم الاهتمام بالتقييم الدقيق لعناصر المخزون نوات القيم الصغيرة نبيا ، مع تركيز التقييم الدقيق على عناصر المخزون ذات القيمة الأكبر نسبيا ، فعنصر المخزون الذي قد بالنسبة لمؤسسة معينة هاما نسبيا قد لا يعد كذلك بالنسبة لمؤسسة أخرى .

### المبحث الثالث : طرق تقييم المخزونات

يلقى المخزون السلعي الكثير من الاهتمام لدى العديد من مسؤولي الإدارة و أطراف الرقابة الداخلية و الخارجية ، يهم ذلك المساهمين و المستثمرين و المؤسسات المنافسة و التي تعمل في نفس النشاط ، حيث يمثل أحد العناصر الأساسية في الأصول ، و بالرغم من أن جميع عناصر الأصول و الخصوم الأخرى تلقى نفس الاهتمام في العملية الرقابية إلا أن المخزون السلعي يعد أهم تلك العناصر لما له من تأثير مباشر على الأداء المالي و المركز المالي للمؤسسة ، كما أنه يمثل أحد الاستخدامات الأساسية لأموال المشروع خاصة في مؤسسات الإنتاجية ، و هو الأمر الذي يتطلب ضرورة التأكد من متابعة الإجراءات الرقابية و سلامة العمليات المتعلقة به من شراء و تخزين و إخراج و التحكم في كل التكاليف المتعلقة بكل عمليات و وظيفة التخزين .

و سنتناول في هذا المبحث كل من أهمية إجراء عملية التدقيق لعناصر دورة المخزون ثم الهدف من ذلك و في الأخير الصعوبات المطروحة و التي تصعب للمدقق إجراء عملية التدقيق للمخزون .

### المطلب الأول : أهمية تدقيق عناصر دورة المخزون

تأتي أهمية تدقيق و فحص عناصر المخزون من قبل المدقق من أهمية المخزون نفسه باعتباره يمثل أهم عناصر الميزانية لأي مؤسسة صناعية أو تجارية تؤكد هذه الأهمية النواحي التالية:<sup>2</sup>

✓ يمثل المخزون أهم عناصر الأصول الجارية خاصة في المؤسسات التي تمارس نشاط يقتضي وجود عناصر متعددة من المخزون و كميات كبيرة مما يزيد في أهمية الإفصاح الملائم لهذه العناصر في الميزانية باعتبارها تحظى باهتمام الأطراف المختلفة ذات العلاقة من مستخدمي القوائم المالية ،

✓ تمثل تكلفة المخزون المباع عنصرا هاما في قائمة الدخل ، لأنه يؤثر في نتيجة السنة المالية بالربح أو الخسارة و ذلك بسبب أي زيادة أو نقصان في الأخيرين بسبب عدم الثبات في إتباع طريقة معينة من طرق تقييم المخزون و يترتب عن ذلك ما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> فالتر ميجس و روبرت ميجس ، المحاسبة المالية ، مرجع سبق ذكره ص 573 .

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، الإطار النظري- المعايير و القواعد -المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى 2007 . ص 439 .

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق ، ص 440 .

- عند تقييم المخزون بأكثر من اللازم يترتب عليه زيادة في الأرباح غير الحقيقية ، و قد يتم توزيع جانب منها و هي في الحقيقة توزيع لجانب من رأس المال و تكرار هذا الأمر يشكل خطورة على رأس مال المؤسسة .
- عند تقييم المخزون بأقل من اللازم يترتب عن ذلك نقص في الأرباح و عدم توزيعها على المساهمين مما يؤثر على صورة المؤسسة في سوق الأوراق المالية .
- ✓ تساعد عملية التدقيق من التعرف على الدقة في رقم المخزون الظاهر في القوائم المالية في نهاية السنة ، من حيث الدقة في حصر كميات عناصر المخزون و الدقة في تحديد أسعار المخزون و طرق تقييمه ، و التعرف على طرق الجرد المتبعة .

### المطلب الثاني : أهداف عملية تدقيق المخزون

إن تناول الأهداف المتعلقة بعملية تدقيق المخزون أمر ضروري للتوصل إلى نتائج مقبولة في هذا البحث ، لأنه بمجرد أن يتعرف المدقق على هذه الأهداف و الخاصة بكل عملية من العمليات المالية داخل المؤسسة يمكنه التعرف على مواطن الخطر و التحريفات التي يمكن أن تحدث و تؤثر على صحة المعلومات المحاسبية ، و تتمثل في ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ الاكتمال ،
- ✓ الوجود ،
- ✓ الملكية،
- ✓ التسجيل المحاسبي ،
- ✓ التقييم .

#### 1- الاكتمال :

تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقرائها ، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا و لم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها و مدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق .

#### 2- الوجود :

يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن بوجود مستندات تثبت ذلك مثل وصلات الاستلام الموجودة لدى أمين المخزن ، و إجراء الفحص على بطاقات المخزن و ترقيمها و مدى تمثيلها للمخزون الفعلي .

#### 3- الملكية :

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس ، لذا يجب على التدقيق أن يتحقق من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون عن طريق فحص الفواتير و الحصول على مصادقات من الموردين ، كما يجب أن يتأكد المدقق من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها .

#### 4- التسجيل المحاسبي :

<sup>1</sup> محمد تهامي طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية – ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 ، ص151 .

يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا بتسجيل موجودة فعلا و أنها تتعلق بأحداث مالية متعلقة بالمخزونات، كأن يسجل المحاسب مثلا إحدى عناصر المخزون بالاعتماد على فاتورة الشراء و وصولات استلام المخزون و فواتير قيد الاستلام.

#### 5- التقييم :

ينبغي على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة و التحقق كذلك من ثبات طرق التقييم من سنة لأخرى ، و في حالة تغيير المؤسسة لطريقة التقييم الذي من شأنه أن يحدث تغيير في صافي الدخل ، لذلك يجب على المدقق أن يتأكد من أن المؤسسة تفصح عن الفرق الذي نشأ عن هذا التغيير في شكل ملاحظات مرفقة في تقارير مالية .

### المطلب الثالث : صعوبات عملية التدقيق لعناصر المخزون

يعد تدقيق المخزون أمر معقد ، و عادة ما يستحوذ على معظم جهد و وقت المدقق نظرا للأسباب التالية:<sup>1</sup>

- ✓ يعد المخزون بوجه عام عنصرا هاما في قائمة المركز المالي ، و عادة ما يمثل العنصر الأكبر في الحسابات التي تشكل رأس المال العامل،
- ✓ أن المخزون لا يشمل على عنصر واحد ، بل يشمل على عدة أصناف ،
- ✓ يقع المخزون في مواقع مختلفة مما يصعب الرقابة و الجرد الفعلي ،
- ✓ هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية و تقنية خاصة مثل التي تتواجد في مؤسسات صناعة الإليكترونيات و المجوهرات و المواد الكيميائية ، فقد يضطر المدقق إلى الاستعانة بخبير فني لمساعدته في عملية التدقيق،
- ✓ وجود العديد من طرق تقييم المخزون ، و عادة ما تمثل ثغرة في مجال التلاعب الإداري خاصة فيما يتعلق بعدم الثبات في تطبيق إحدى هذه الطرق ، و خاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة،
- ✓ أن الاتجاه السائد لدى المؤسسات الصناعية الكبرى الاعتماد على الحاسب الإليكتروني في حفظ و تشغيل بيانات المخزون ، مما يجعل المدقق مضطر لاستعمال أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون .

<sup>1</sup> ألفين أريز و جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة ، محمد عبد الفادر الديسبي و أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، 2009 ، ص 840 .

## خلاصة الفصل

بالرغم من كثافة المستندات الرقابية الخاصة بعناصر دورة المخزون ، و التي تتابع كل تحركات المخزون وتحديد الكميات و القيم الخاصة بكل نوع من أنواع المخزونات ، فإن كل ذلك لا يعتبر كافيا بالنسبة لإدارة المؤسسة و المدقق الخارجي كذاك من أجل تحقيق رقابة فعالة على عناصر المخزونات.

فمن جهة الإدارة و بغض النظر عن الوسائل التي تتبعها المؤسسة في تسجيل و متابعة تدفق المخزونات ، يجب إجراء جرد فعلي دوري لعناصر المخزون الموجودة بالمؤسسة .

و من جهة المدقق الخارجي فمن الضروري أن يتواجد في الوقت الذي يتم فيه الجرد ، و عن طريق الملاحظة المناسبة و الاستفسارات التي تقنع المدقق نفسه بفعالية طرق الجرد .

لكن تطرقنا في هذا الفصل إلى أن إجراء عملية التدقيق لدورة المخزون بشكل شامل من طرف المدقق الخارجي تعد معقدة و صعبة خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم ، و هو ما لا يعطي تأكيد ملائم حول صحة المعلومات المحاسبية الخاصة بعناصر دورة المخزون ، و بالتالي احتمال أن يصدر المدقق رأيه فيما بعد بشكل سليم دون الأخذ بعين الاعتبار الأخطاء أو المخالفات التي حصلت في عناصر دورة المخزون ، و هو ما يشكل خطر بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

و تحقيقا لهدفنا لتقليل من تكلفة إجراء عملية التدقيق و اقتصار الوقت من طرف المؤسسة و بسبب عدم فاعلية إجراء الفحص الشامل على كل بنود القوائم المالية و ظهور تحريفات جوهرية في هذه القوائم ، أي ما يسمى بمخاطر التدقيق كمفهوم حديث في مجال التدقيق ، زادت أهمية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق و تحقيق رقابة داخلية فعالة تعكس الواقع الفعلي لعناصر المخزون ، بما يسمح للمدقق التعرف على نقاط القوة و نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون ، و بالتالي القدرة على تحديد مواطن الخطر و تقدير هذا الخطر بمستوى معين .

# دراسة حالة

**المبحث الأول: نبذة تاريخية عن مجمع تربية الدواجن بالغرب**

**المطلب الأول: التعريف بمجمع تربية الدواجن**

تطرقنا فيه لتعريف جمع تربية الدواجن و محتوياته بصفة عامة 1

**أولا - نشأة مجمع تربية الدواجن**

تم إنشاء هذه الوحدة من طرف الشركة الإسبانية في سنة 1952 وبعد استقلال الجزائر أمرت من طرف الديوان

القومي لتغذية الأنعام تحت وصاية وزارة الفلاحة والصيد 15 أوت من سنة 198 تم إنشاء الديوان  
البحريو وفي 1

الجهوي لتربية الدواجن للغرب ORAVIO تم على إثر الجمعية العامة الاستثنائية AIGEX □ انعقدة، وفي  
19/01/1998 تم إنشاء جمع GAO وهذا 10/05/1998 ويحمل هذا الأخير نظام قانون □ إذ يعتبر شركة مساهمة  
طبقا للمادة 544 من

□ رسوم التشريعي رقم -08 93 □ وأرخ في 25/04/1993 □ عدل □ وتم للقانون التجاري.

أصبحت ذات طابع عمومي تابعة لشركة تسيير □ ساهمات الإنتاج الحيوا □ PRODA SGP ذات رأس مال  
اجتماعي 2.205.000.00 لأ ما كانت مؤسسة ذات شخص وحيد EURL ، وفي سنة 2012 كان رأس مالها  
00

2.703.000.000 لأ ما أصبحت شركة ذات أسهم SPA.

**ثانيا - تعريف مجمع تربية الدواجن للغرب GAO :**

هي شركة ذات اسهم و هي مؤسسة عمومية اقتصادية Mostavi الكائن مقرها طريق عين نويصي ولاية  
مستغانم

موضوعها الاجتماعي التسمين الصناعي للدواجن و التفريخ الصناعي للبيض رأسمالها 781.870000.00 دج  
تتكون □ مؤسسة من:

**1- مركز لتربية الدواجن 0 الى 18 اسبوع :**

- القدرة 72000 حمرثة في السنة.

- مركز لإنتاج البيض للتفقيص ( 19 الى 64 أسبوع ( متواجد في حاسي ماماش.

## 2- مفرخ:

- مفرخ متواجد بجاسي ماماش، طاقة 200000 فراخ للدجاج في الشهر.
  - مفرخ متواجد بسيدي ابراهيم طاقة 200000 في الشهر.
  - مركز تسمين متواجد في عين تادلس، قدرته 720000 مرثلة لسنة.
  - مركز تسمين متواجد في سيدي الخطاب، قدرته 230000 مرثلة لسنة.
  - مركز تسمين متواجد في سيدي حرسن، قدرته 240000 مرثلة لسنة.
  - مركز تسمين متواجد في بوشنتوف، قدرته 240000 مرثلة لسنة.
  - مسلخ صناعي متواجد في بوقيرات، قدرته 7500 مرثلة لسنة.
- تتمثل الأنشطة الرئيسية للمجمع في:
- إنتاج وتسويق الأعلاف الحيوانية.
  - إنتاج وتسويق عوامل إنتاج الدواجن.
  - تجهيز الإنتاج- تسويق اللحوم .
  - 31.5 مليون بيض للتفريخ.
  - 34.5 مليون فراخ اللحم.
  - 5.1 مليون لحوم دجاج.
  - 21000 طن من اللحوم البيضاء.
  - 1250 طن من منتجات السجق.
  - 10.4 مليون بيض التفريخ.
  - 4.6 مليون كتكوت التعشيش.
  - 3.440 مليون .
  - 46 مليون من البيض الذي يستهلك.
- أما عدد العمال الكلي هو 2583، وهم موزعين كالتالي:
- نشاط التربية 1633 (aviculture) أي 63.22% من العدد الإجمالي.

- نشاط التغذية 872 (UAB) أي %34.
- الوحدة المركزية للخدمة والتموين 15 (UCPA) وتمثل %0.1.
- الخبر الجهوي 09 أي %0.5.
- %0.5 أي 54 قر .
- أما رقم الأعمال السنوي:
- ؛ 4.702.307 HORS FILIALES ، UAB بـ يقدر -
- ؛ 4.666.191 FILIALES+ SPA بـ يقدر -
- . 936.498 SPA+ UAB GROEPES ET FILIALES بـ يقدر -
- فروع التغذية: عدد العمال الإجمالي: 2583.
- عدد الإطارات 308 ويمثلون %19 .
- عدد الهارات 308 ويمثلون %12 .
- عدد التنفيذ 1779 ويمثلون %63 .

المطلب الثاني: مواقع الوحدات وتنظيم الهيكل في المجمع

أولا - الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يعتبر الهيكل التنظيمي قر ا مع أحد خططات التي تساعد في تقييم العمال وتحديد الوظائف وترتيبها حسب السلم الإداري، من حيث تباين ديرييات وأقسام والديوان.

## 1- الإدارة العامة:

هي السلطة العليا في □□□، تتكون من □□□ دبير العام والـ □□□ الإداري الذي يرأسه هذا الأخير، طبقاً للمادة 674 من القانون التجاري. ولهذا □□□ دبير كامل الصلاحيات في إصدار القرارات وإعطاء التوجيهات الخاصة بسير العمل داخل الشركة وفروعها.

## 2 خلية التدقيق:

هذه الخلية على علاقة مباشرة بـ □□□ دبير العام، لقد كانت فيما قبل هذه الوظيفة تابعة إلى قسم مراقبة التسيير، حيث كان □□□ دقق الداخلي يتلقى أوامر ويسلم تقارير لرئيسه الذي يسلمها إلى □□□ دبير العام.

وفي فيفري 2005 أصبحت خلية التدقيق مرتبطة مباشرة مع □□□ والذي يعتبر أعلى سلطة في العام □□□ دبير

GAO وهذا رقم 36 يمثل مساهمات الدولة "note D.P.E du 36 n°" وتحتوي على مجموعة من التوصيات نذكر منها:

- ربط مصلحة التدقيق بأعلى سلطة في □□□ مؤسسة.

- ضمان استقلالية التدقيق الداخلي ومنحه السلطة الضرورية □□□ ممارسة وظيفته.

- وضع علاقات وظيفية بين مصلحة التدقيق والـ □□□ الإداري للشركة القابضة وحافظوا الحسابات. وبالتالي أصبح □□□ دقق الداخلي يتعامل مع □□□ دبير العام مباشرة دون أي وساطة فيما يخص تلقي أمر مهمة أو تسليم التقارير.

وتتمثل مهام □□□ دقق في التأكد من احترام إجراءات التسيير، وكذلك □□□ تدقيق وفحص العمليات والأنشطة □□□ مختلفة وحسابات الشركة داخل الشركة وفروعها.

**3- قسم مراقبة التسيير:**

يتمثل في :

- دائرة التحليل و الاحصاء.
- سعر التكلفة.
- دائرة الموازنة.

**4- قسم التوظيف والتحليل:**

ترتبط ارتباطا وثيقا مع جميع الأقسام واداريات، باعتبارها العمود الفقري الذي تركز عليه، حيث يقوم هذا

القسم بتسجيل كل العمليات المختلفة و المتعلقة بالنشاط التجاري مع جميع الوحدات وأهم وظائفها هي :

- العلاقات البنكية.
- تسديد الفواتير.
- إعداد الموازنة المحاسبية والجبائية.
- تسوية الديون.
- متابعة المصاريف.
- تحليلات اقتصادية.

**5- قسم الإدارة العامة:**

مهام هذا القسم هي:

- رسم مخطط لتسيير المؤسسة.
- تسيير المؤسسة واردة البشرية و تابعة القانونية.
- يساعد لجنة المؤسسة مشاركة في تسيير الخدمات الاجتماعية.
- المحافظة على ممتلكات المؤسسة.
- يهتم ويتابع المؤسسة كاتب وأدوا في المؤسسة.

**6- قسم تربية الدواجن :**

- مهمتها متابعة تربية الدواجن من ناحية الإنتاج، الصحة والتموين.

- يحرص على متابعة البرنامج الصحي.

- يقوم بوضع خطط الإنتاج للمؤسسة.

- تحليل الخصائص الإنتاجية وأخذ الإجراءات اللازمة لتحسينها.

#### 7- قسم التغذية :

- تم بتابعة نشاط الوحدات المختصة في صناعة أغذية الأنعام، تسيير الخزون، النقل والصيانة وكذلك مراقبة

النوعية.

- تضمن مصلحة ما بعد البيع.

- تقوم بدراسة السوق طلب- ثمن...

- انجاز السياسة التجارية للمؤسسة.

- توقعات البيع.

#### المطلب الثالث : نظام العمل في المركب

نظام العمل في المركب يكون على النحو التالي 1:

- التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية داخل المجمع:

##### أ - التوقيت العادي:

مدة العمل مستمر على مدى ستة أيام في الأسبوع مع تخصيص وقت للاستراحة حيث تخصص 8 ساعات للإدارة و12 ساعة لعمال الأمن.

1- التوظيف : تعتبر عملية التوظيف في المركب حسب ما أدلى به رئيس مصلحة المستخدمين من أهم

العمليات وجوده فيه وعلى هذا الأساس فإن المركب يولي أهمية كبيرة لهذه العملية.

2- أسباب التوظيف: إن عملية التوظيف تقوم لعدة أسباب نذكر منها:

التقاعد، إهاء عقود العمل، حالة شغور مناصب العمال، الترقية، خلق مناصب عمل جديدة بشرط يتطلب إطار

أو إطار سامي في بعض الأحيان مع الإشارة إلى أن هذا المرح يعطي أهمية كبيرة للخبرة.

- أ-3- مصادر التوظيف: ان لعملية التوظيف مصدرين رئيسيين: مصدر داخلي ومصدر خارجي.
- المصدر الداخلي: يتمثل في ترقية العمال فمجمع تربية الدواجن يركز خاصة على هذا المصدر.
- المصدر الخارجي: يلجأ إليه مع عند حاجته إلى الكفاءة لم تكن متوفرة في مواردها البشرية ويكون عن طريق .

الإعلانات في الجرائد والأت، تسجيل في مسابقات التوظيف، اتصال مراكز التخرج (جامعات، مراكز التكوين  
الخ... الخ

- أ-4- مراحل عملية التوظيف: حسب أقوال السيد الخ سئول) رئيس مصلحة الخ مستخدمي (عن خطوات عملية التوظيف توضع لعدة خطوات متسلسلة هي:
- الاتصال بـ مكتب اليد العاملة.
- استقبال ملف الخ ترشحين.

### المبحث الثاني: نظام التدقيق والمراقبة بالمجمع

سيتم التطرق إلى نظام التدقيق والراقبة الخ تصله با مع من خلال العناصر التالية:

#### المطلب الأول : دورة المشتريات / الموردين و أهداف المراقبة الداخلية

أولاً- دورة المشتريات / الموردين

تتضمن هذه الدورة العناصر التالية:

- 1-الهدف من الإجراءات: الهدف من هذه الإجراءات هو تحديد طرق دورة التدقيق، أي ا□ شتريات - موردين.
- 2-المرسل إليهم: يضم ميثاق التدقيق ا□ ستلمين.
- 3-المساحة المغطاة: عملية التدقيق تتطابق مع جميع عمليات الشراء وحسابات ا□ ووردين في جميع ا□ مستويات.
- 4-التحديث: شروط وطرق التحديث ا□ درجين في ميثاق التدقيق.

### ثانيا- أهداف المراقبة الداخلية

هدف ا□ مراقبة الداخلية لضمان الافتراضات التالية:

- 1- مراقبة في عملية الدورة البيع والشراء؛
- 2- التسلسل في  $I=QCI$ ؛
- 3- مراقبة وصل الطلبات لضمان أن طلبيات الشراء أدرجت وفق معايير وقوانين وتم طلبها بطريقة ملائمة

ومناسبة؛

- 4- ضمان ( أن جميع الفواتير ) استثمارات، خدمات، مواد ولوازم، مصاريف ( ... ) تتطابق مع السلع عامة

والخدمات، وتم استلامها بالفعل وسجلت بطريقة صحيحة.

5- فصل 1 □ هام: ضمان مسألة فصل 1 □ هام والوظائف تم بطريقة كافية، استنادا على تحليل الوظائف.

6- التقييم: ضمان أن جميع 1 □ شتريات قيّمت بطريقة صحيحة.

7- فصل العمليات: ضمان أن جميع 1 □ شتريات و 1 □ منتجات و 1 □ بيعات مسجلة في موعدها ومد 1 □ مناسبة.

وظيفة الشراء تحتوي على مجموعة من 1 □ هام الأولوية التي تتضمن دورة محددة على مستوى استبيان 1 □ رقابة الداخلية

و ذلك عن طريق متتاليات رئيسية هي:

- التعبير عن الحاجة.
- طلب الشراء.
- أوامر بطلب الشراء.
- طلب الإذن بالشراء.
- إرسال الطلبية.
- استلام البضاعة.
- مقارنة بين البضاعة الواردة والفاتورة 1 □ ستلمة.
- مقارنة بين وصل الاستلام والفاتورة.
- القيد المحاسبي.
- مراقبة القيد المحاسبي.
- وصل التسديد.
- التسجيل في سجل 1 □ شتريات.
- التسجيل في حساب 1 □ ووردين.
- تقريب كشف 1 □ ووردين مع الحسابات.
- تقريب توازن 1 □ ووردين/ الحساب الجماعي.
- مركزية الشراء.
- تحرير الشيك.

- امضاء الشيك.
  - ارسال الشيك.
  - استلام الاتفاقيات.
  - تحديث سجل أوراق الدفع.
  - تحديث سجل أوراق الخزينة.
  - شطب قسائم التبرير.
  - متابعة □ داخل.
- هذا التسلسل مبين في استبيان ضمن جدول تحليل □ دقق، حيث أن هذا الأخير يبحث عن أجوبة الأسئلة باستخدام الوسائل الأساسية التالية:
- □ قابلات.
  - □ للاحظات.
  - الوثائق.
- أجوبة الأسئلة □ طروحة محددة لطريقة التدقيق التي سوف تعتمد مع التقرير النهائي.

#### المطلب الثاني: الوثائق الأساسية للرقابة

من بين هذه الوثائق نذكر:

- وصل الطلب.

- وصل الاستلام.

- وصل الخروج للاستهلاك.

### 1- وصل الطلب:

حتى يتم قبول وصل الطلب، يجب أن يوضع لإمضاءين:

- مدير □ مؤسسة أو الوحدة أو □ مثلين.

- مسئول التموين أو □ مثلين.

غالباً ما يكون وصل الطلب محرر من قبل مصلحة خدمة البيع أو التموين في 03 نسخ على أساس طلب الشراء

من قبل الهيئة □ ختصة.

- النسخة رقم: 01 الأصلية للمورد.

- النسخة رقم: 02 نسخة □ صلحة خدمة الشراء.

- النسخة رقم: 03 نسخة أخرى □ راقبة الاستلام.

### 2- وصل الاستلام:

وصل الاستلام يجب أن يكون محرر في نفس الوقت مع استلام السلع قبل أن تدخل إلى □ خازن. يوضع هذا

الوصل إلى:

لكل وصل استلام محرر يجب أن يطابق وصل الطلب.

- وصل الاستلام يهدف للتثبيت من وثائق □ خزن.

- النسخة رقم 03 مسير ا □ خزن.
- النسخة رقم 04 امين ا □ خزن.
- النسخة رقم 05 تتضمن أصل ا □ نتوج .

### المطلب الثالث : عمليات التدقيق و أهم الاختلافات ما بين وحدات التسمين و الذبح

#### أولا- عمليات التدقيق

##### أ- تدقيق تقني:

- دراسة مشكل التباين في وحدات الدجاج الأبيض بـ ذبح بوقيرات.
- تباث معايير الأداء الناتج عن الدجاج ا □ ذبوح.
- توظيف بيطري لتسيير نشاط ا □ ذبح و عدد الوحدات و العيوب و تحرير شهادات طبية.
- اعادة تشكيل لجنة للتحقيق في عدد الوفيات في الدجاج ذو النوعية الجيدة.

##### ب- تدقيق تسيير المخزن:

- تحديث وثائق ا □ خزن للمنتجات ا □ نتهية.
- القيام بعملية دف إلى تبيان معدل الجراف.
- القيام بعملية تفرض جرد ثلاثي للمنتجات ا □ نتهية.

- وصل  
الاستلام عادة  
ما يكون محرر  
على شكل 05  
نسخ:

- النسخة رقم  
01 المحاسبة  
ا □ تعلفة  
با □ نتوج

- النسخة رقم  
02 المحاسبة  
العامة.

من خلال دراستنا هذه مع تربية الدواجن بالغرب ORAVIO، وجدنا أن هذا مع عبارة عن مؤسسة من الحجم الكبير يضم عدة وحدات يشرف عليها بطريقة مباشرة، وعدة فروع يشرف عليها بطريقة غير مباشرة و هي عبارة عن شركات مساهمة مستقلة برأس مالها وأعمالها لكن تسيير كلها بطريقة تسيير المحفظة من طرف مجلس المديرين في المقر الرئيسي للمؤسسة، الذي يضم ثلاثة أعضاء برئاسة أحدهم، وتتعدد منتجات هذه الوحدات والفروع من دجاج، لحوم بيضاء وحمراء الخ.

كما أن نظام التدقيق الداخلي بالمجمع يطبق على أساس خطة تتضمن أنواع التدقيق و الجهة الخاصة بتدقيق الوحدة ولكي يؤدي التدقيق الداخلي عمله يحتاج إلى ركائز وقواعد ومعايير أساسية مهمة وأدوات وقد تطرقنا إليها في هذا الفصل عبر ميثاق التدقيق الداخلي بالمجمع و استنتجنا أن المجمع لا يعمل بكل المعايير وذلك راجع لعدة أسباب من بينها التكوين المستمر و هو ما لم يحصل عليه أفراد مصلحة التدقيق الداخلي با مع.





## خاتمة

لقد قمنا من خلال هذا البحث بدراسة "تدقيق ادارة المخزونات"، وكان ذلك بغرض محاولة معرفة واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى أهميتها التي تكمن في الرفع من درجة الإفصاح والشفافية في إدارة المخزون، وهذا ما يعطي الصورة الصادقة للقوائم المالية وبالتالي مصداقية المعلومات المفصح عنها مما يضمن حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح للمؤسسات.

أي ان نظام الرقابة الداخلية يساهم في دعم حوكمة الشركات ما يجعله آلية فعالة من آليات الحوكمة الجيدة للوصول الى اقتصاد وطني قوي قادر على المنافسة وجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية.

وقد اخترنا مؤسسة تربية الدواجن كنموذج من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وأسقطنا عليها دراستنا، وتوصلنا الى جملة من النتائج.  
وكانت اهم نتائج عملنا تتمثل في:

### 1 نتائج الدراسة:

- يضطلع نظام الرقابة الداخلية من خلال مجموعة من القوانين الداخلية والإجراءات والتوصيات الإدارية وطرق العمل إلى رفع مستوى حوكمة في المؤسسات الاقتصادية، وضمان بقائها والعمل على رفع تنافسيتها.
- يؤدي التدقيق دورا هاما في إدارة مخزون المؤسسة مهما كان حجمها ونوع نشاطها.
- تمكن فعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسة من البقاء والاستمرارية في النشاط، تتوقف أساسا هذه المساهمة على مدى وضوح، ملائمة، ومرونة النظام المطبق مع اهداف المؤسسة.
- استعمال أسلوب خرائط التدفق يعطي لقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية وتمكنه من الحكم عن جودته بسرعة وسهولة، ولكنه يطلب وقتا طويلا في اعداده وجهدا في اختيار الرموز المناسبة.

## 2 اختبار الفرضيات:

من خلال بحثنا توصلنا الى نتائج التي أدت الى اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الاولى التي تنص على أن التدقيق يضمن التحكم في وظائف المؤسسة وتفاذي الاخلال بها، فقد تحققت وتم قبولها حيث انه يعمل كمصفاة للمؤسسة لما له من فعالية في التحكم الجيد نتيجة تطبيق المبادئ الأساسية التي يقوم عليها.

- اما الفرضية الثانية التي تنص على انه من بين طرق التقييم نجد الاستقصاء، خرائط التدفق فحص النظام المحاسبي، فقد تم نفيها، حيث انه وجدنا ان المؤسسة لا تستخدم مثل هذه الطرق لعدم وجود وظيفة المدقق أداخلي غير ان أساليب الرقابة المستخدمة والمتمثلة في الجرد والتقارير وجدت بالمؤسسة.

- وأما الفرضية الثالثة التي تنص على انه لا توجد علاقة بين الرقابة على مختلف الوظائف بالمؤسسة والرقابة الجيدة للمخزون تم نفيها، حيث ان الرقابة على مختلف الوظائف بالمؤسسة تضمن الرقابة الجيدة للمخزون الى حد ما، حيث انه توجد علاقة بين هذه الوظائف ووظيفة إدارة المخزون، ولقد تطرقنا اليها في الجانب النظري، كما لاحظنا في الجانب التطبيقي ان المؤسسة تستعين بهذه الوظائف لضبط الرقابة الداخلية في إدارة مخزوناتها.

- اما بالنسبة للفرضية الرابعة التي تنص على انه يوجد معوقات تحد من فعالية التدقيق ، فقد تم اثباتها حيث انه من خلال دراستنا النظرية والطالع على مختلف الإجراءات المتبعة بمؤسسة تربية الدواجن، لاحظنا ان معوقات الرقابة والتي تقف في وجهها تتمثل في: سوء فهم الموظفين للتعليمات والاجراءات، أخطاء التقدير، الإهمال، عدم الانتباه، الإرهاق والتواطؤ وهو ما يثبت صحة فرضيتنا.

## 3 التوصيات والقتراحات:

من خلال دراستنا التطبيقية ومن خلال النتائج المتوصل اليها، ارتأينا وضع بعض التوصيات او الاقتراحات املين ان تؤخذ بعين الاعتبار حتى تتفادى المؤسسة الوقوع في مشاكل:

- وضع برامج لتوعية العاملين حول الرقابة الداخلية ومدى ضرورتها داخل المؤسسة وتحسينهم بدورها الفعال.
- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة.
- تخصيص اقسام مستقلة في الهيكل التنظيمي لكل الوحدات والعمل على فصل الواجبات لتحقيق اهداف التدقيق .
- الاهتمام اكثر بعملية التدقيق الداخلي و خلق منصب خاص بها.
- القيام بعمليات تكوين للعاملين رفع مستواهم وكفاءاتهم بما يخص التدقيق او الرقابة .

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه التدقيق لتحسين إدارة المخزون للمؤسسات وذلك من خلال التعرف على مفهوم التدقيق ومكوناته ومقوماته بالإضافة الى الإجراءات المتبعة في تطبيقه ومن ثم مدى مساهمته في تحسين إدارة المخزون. وقد اثبتت الدراسة الى ان تطبيق نظام رقابة داخلي فعال يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وذلك للتحكم الجيد لادارة المخزون.

**الكلمات المفتاحية :** التدقيق ، إدارة المخزون، تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## Le résumé:

Cette étude vise à éclaircir le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la gestion des stocks des entreprises, et ceci à travers l'identification du concept du système de contrôle interne et ses composants, plus les procédures suivies dans son application puis connaître jusqu'à quel point il participe à l'amélioration de la gestion des stocks.

Cette étude a prouvé que l'application d'un système de contrôle interne efficace aide à la réalisation des objectifs prévus par l'entreprise.

**Mots clés :** Audit , gestion des stocks ,l'évaluation du système contrôle interne.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع :

إشتيوي إدريس عبد السلام ،المراجعة معايير وإجراءات ،دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، الطبعة الرابعة 1996،ص14

إشتيوي إدريس عبد السلام ،المراجعة معايير وإجراءات ،دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، الطبعة الرابعة 1996،ص16

محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ،المراجعة و تدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 2003ص01

أمين السيد لظفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية الاسكندرية ، 2007 ص07  
ألفين أرينز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي و أحمد حجاج ، دار المريخ للنشر ،المملكة العربية

10.45 a . 25/12/2008 مدونة صالح القرا

محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية** \* المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية\* ، الدار الجامعية،مصر، 2002 ، ص 30 .

عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، **أسس المراجعة\* الأسس العلمية و العملية\*** ، الدار الجامعية، مصر، 2004 ،ص42.

الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، **الأصول العلمية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن، 1998 ، ص 27 .

خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2006 ص54 .

سهير شعراوي جمعة، **أصول المراجعة، مجهول دار النشر**، الطبعة السادسة معدلة، مصر، 2001، ص. 31

محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص. 3 38 .

سهير شعراوي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 29 .

محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص35 .

محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص28 .

عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ، مرجع سبق ذكره ، ص44 .

- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص36 .
- ألفين أرينز وجيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل نفس المرجع ص206
- صديقي مسعود نفس مرجع السابق ص25
- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسر للنشر و التوزيع ،الاردن 2006  
ص37
- خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات ، دار وائل ، عمان ، الطبعة الاولى ،2000ص55
- نفس المرجع السابق ص60
- محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر على نفس المرجع السابق ص52
- غسان فلاح المطارنة نفس المرجع السابق ص42
- الرمحي زاهر ,تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر ، اطروحة دوكتوراه ، جامعة عمان  
العربية الاردن 2004ص82
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المؤرخة في 25/03/2009 ، المتضمنة  
لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد ، 07-11 الصادر في 25/11/2007 ، العدد 19 ، ص62
- منصور عبد الكريم ، المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر ، سنة 1992 ، ص85.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .
- هيثم يثم الزعبي ، محمد العدوان، إدارة الموارد حديث للشراء و التخزين، دار فكر للطباعة و  
النشر و التوزيع، عمان الأردن ، ط01 ، 20،
- الزعبي ، محمد العدوان، إدارة الموارد حديث للشراء و التخزين ، مرجع سبق ذكره ،ص46 .
- فالتر ميجس و روبرت ميجس ، المحاسبة المالية ، مرجع سبق ذكره ص 582 .
- عاشور كتوش ، المحاسبة المعمقة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2004 ، ص 40
- محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، الإطار النظري- المعاييرو  
القواعد -المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى 2007 . ص 439 .
- نفس المرجع السابق ، ص440 .

محمد تهامي طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية – ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 ، ص 151 .

ألفين أرينز و جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة ، محمد عبد القادر الديسبي و أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، 2009 ، ص 840 .

Lionel collin.gèrard Valin.audi et control internet « aspect financier.  
Oprèrationnels et stratègiques » ;4eme èdition dallos :pairs1992 :p17<sup>1</sup>

Lionel collin.gèrard Valin.audi et control internet P 21

Hamini allel, l’audit comptable et financier, berte, 1édition, 2002, p 07<sup>1</sup>

Hamini allel, le contrôle interne et l’élaboration belon, comptable, pou, Alger,  
2003, p 40-41.<sup>1</sup>

القرا صالح مدونة. 10.4. a 25/12/2008. consultation le http.sqarra.wordpress.com

MOUKHTAR BELAIBOUD guide pratique d audit et finncier et  
comptabei,lamaison des livers ,alger,1982 P22 ,23