



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
شعبة: المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

تدقيق إدارة المخزون في مؤسسة تجارية

دراسة حالة بمؤسسة ملبنة الساحل بصلامندر-مستغانم-

تحت إشراف الأستاذ :

مقدمة من طرف الطالب :

مدوري نور الدين

ودير بلقاسم

أعضاء لجنة المناقشة

| الجامعة | الرتبة | الاسم و اللقب | الصفة |
|---------------|------------------|-----------------|--------|
| جامعة مستغانم | أستاذ محاضر_ ب _ | برياطي حسين | رئيسا |
| جامعة مستغانم | أستاذ محاضر_ ب _ | مدوري نور الدين | مقررا |
| جامعة مستغانم | أستاذ مساعد_ أ _ | ولد سعيد محمد | مناقشا |

السنة الجامعية 2018 / 2019



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
شعبة: المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

تدقيق إدارة المخزون في مؤسسة تجارية

دراسة حالة بمؤسسة ملبنة الساحل بصلامندر-مستغانم-

تحت

مقدمة من طرف الطالب :

إشراف الأستاذ :

مدوري

ودير بلقاسم

نور الدين

أعضاء لجنة المناقشة

| الجامعة | الرتبة | الاسم و اللقب | الصفة |
|---------------|------------------|----------------|--------|
| جامعة مستغانم | أستاذ محاضر_ ب _ | برياطي حسين | رئيسا |
| جامعة مستغانم | أستاذ محاضر_ ب _ | مدوري نورالدين | مقررا |
| جامعة مستغانم | أستاذ مساعد_ أ _ | ولد سعيد محمد | مناقشا |

السنة الجامعية 2018 / 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي ثمرة عملي وحصاد جهدي إلى من فضلتهما وصلت إلى هذه المرحلة من قال فيهما المولى عز وجل "....

وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا ۖ إِلَىٰ أُمِّي الْعَزِيزَةِ وَأَبِي الْفَاضِلِ وَإِخْوَتِي وَإِلَىٰ رِفَاقِي، وَإِلَىٰ كُلِّ مَنْ أَحْجَمَ عَنْ كِتَابَتِهِمْ قَلْبِي وَلَمْ

يتغيبوا عن ذهني

إلى كل الأساتذة الذين درست عندهم من السنة الأولى الابتدائي إلى غاية سنة تخرجي والأساتذة والدكاترة

الكرام.

إلى الأستاذ المؤطر الذي ساعدني على إنجاز هذا العمل " مدوري نور الدين " وإلى كل عمال مؤسسة الساحل

للحليب.

شكر وعرّفان

رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ
(19) وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ

النمل _ 19 _

نشكر الله عزوجل الذي انار لنا دربنا وأعاننا على ما فيه الخير والصالح.

نتقدم بالشكر أولاً للأستاذ والمشرف على هذا العمل "مدوري نور الدين" الذي أفادنا بنصائحه القيمة، كما

نتقدم بالشكر الجزيل الى كل عمال مؤسسة الساحل حليب بمستغانم الذين كانوا بمثابة مرشدين مهنياً لنا.

وأخيراً نسدي كل عبارات الشكر والعرّفان الى كل شخص مد لنا يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة من بعيد أو

من قريب ولو بكلمة طيبة.

شكراً

_ بارك الله فيكم جميعاً _

فهرس المحتويات

| رقم الصفحة | العنوان |
|------------|---|
| | الإهداء |
| | شكر وتقدير |
| أ-ب | فهرس المحتويات |
| ج | فهرس الجداول والأشكال |
| 1 | المقدمة العامة |
| | الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي |
| 5 | تمهيد |
| 6 | المبحث الأول: ماهية التدقيق |
| 6 | المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبات |
| 7 | المطلب الثاني: تعريف التدقيق |
| 11 | المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق |
| 18 | المبحث الثاني: مبادئ وأنواع التدقيق |
| 18 | المطلب الأول: مبادئ التدقيق |
| 20 | المطلب الثاني: أنواع التدقيق |
| 31 | المطلب الثالث: فروض التدقيق |
| 36 | المبحث الثالث: ماهي معايير التدقيق |
| 36 | المطلب الأول: المعايير العامة |
| 41 | المطلب الثاني: معايير العمل الميداني |
| 46 | المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير |
| 51 | خلاصة |
| | الفصل الثاني: تدقيق إدارة المخزون |
| 53 | تمهيد |
| 54 | المبحث الأول: مدخل إلى تسيير المخزونات |
| 54 | المطلب الأول: تعريف و تقسيم المخزون |
| 56 | المطلب الثاني: تصنيف وتمييز المخزونات |
| 57 | المطلب الثالث : مستويات عناصر المخزون و علاقته بالإدارات الأخرى |
| 59 | المبحث الثاني: جرد وتقييم المخزونات |

| | |
|----|---|
| 59 | المطلب الأول: جرد عناصر المخزون |
| 61 | المطلب الثاني: نظام الجرد المستمر للمخزونات وضرورة تفعيل الرقابة الداخلية |
| 63 | المطلب الثالث : المفاهيم المحاسبية المرتبطة بتقسيم المخزونات |
| 64 | المبحث الثالث: طرق تقييم المخزونات |
| 64 | المطلب الأول: أهمية تدقيق عناصر دورة |
| 65 | المطلب الثاني: أهداف عملية تدقيق المخزونات |
| 66 | المطلب الثالث : صعوبات عملية التدقيق لعناصر المخزون |
| 67 | خلاصة |
| | الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل بصلامندر |
| 69 | تمهيد |
| 70 | المبحث الأول: ماهية المؤسسة |
| 70 | المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة الساحل |
| 71 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمبنة الساحل ومهام كل فرع منها |
| 77 | المطلب الثالث : منتجات ملبنة الساحل |
| 78 | المبحث الثاني: وصف سيرورة وظيفة التخزين بكل مراحلها |
| 78 | المطلب الأول: مخزون المواد الأولية و مواد التعليب |
| 81 | المطلب الثاني: مخزون منتجات تامة الصنع |
| 83 | المطلب الثالث: مخزون قطع الغيار و مستلزمات المكتب |
| 84 | المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون |
| 84 | المطلب الأول : ملاحظة و تحليل نظام الرقابة الداخلية المعمول بها . |
| 87 | المطلب الثاني : التقييم لنظام الرقابة الداخلية |
| 92 | المطلب الثالث : مخطط ishikawa لتحليل أسباب ضعف نظام الرقابة الداخلية في إدارة مخزونات المؤسسة . |
| 93 | خلاصة الفصل |
| 95 | خاتمة |
| 97 | قائمة المراجع |
| | ملخص |

المقدمة العامة

إن عملية تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب، فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي منذ بدأ الفرد مزاوله نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره. وكانت عملية تدقيق الحسابات في العصور القديمة تتم عن طريق الاستماع، ثم أخذت شكلا آخر يتم عن طريق أن يقوم كل كاتب بمراجعة عمل الآخر، وفي عصر الاغريق كانت عملية تدقيق الحسابات تتم بواسطة مجموعة من الموظفين أطلق عليهم في حينها مجلس (تدقيق الحسابات) .

إن التغيير الذي عرفته المؤسسة من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الوحدة أو الخلية النشطة للنسيج الاقتصادي، ما يجبرها علي ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها وحسن اختيار القرارات سواء كانت هذه القرارات استراتيجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تمكنها من استغلال مختلف وسائلها المادية والبشرية استغلال أمثل. ولكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعدها علي ذلك، ومن بين هذه الوسائل التدقيق أو المراجعة، حيث ظهر بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسة ورأس مالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير، وبذلك ظهر تخوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة، كما لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك المساهمون في تسيير وظائف المؤسسة، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، بالإضافة إلي تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها. فظهر عملية تدقيق الحسابات التي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه، فإذا كان هدف المدقق الخارجي هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف عملية تدقيق الحسابات لتصل إلي مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلي تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل علي رفع مستوي الأداء والكفاية الاقتصادية.

إشكالية الدراسة:

تكمن إشكالية الدراسة في:

✓ ماهي أهمية التدقيق وما مدى تأثيره على إدارة المخزون؟

ولمناقشة هذا الأشكال الرئيسي قمنا بتقسيمه إلى التساؤلات الفرعية التالية:

✓ ما هي العموميات والمفاهيم الأساسية للتدقيق؟

✓ ما هو دور أهمية المخزون والمخازن؟

✓ فيما تتمثل علاقة التدقيق بإدارة المخزون؟

❖ فرضيات الموضوع:

لمعالجة الموضوع قمنا بوضع جملة من الفرضيات كانت على النحو التالي:

✓ التدقيق له أثر كبير على إدارة المخزون.

✓ التدقيق يسمح بمراقبة إدارة المخزونات.

✓ المؤسسة التي لا تراجع نفسها محكوم عليها بالزوال.

❖ أسباب ودوافع الدراسة :

• أسباب ذاتية

✓ تعلق الموضوع بمجال دراستنا " التدقيق و مراقبة التسيير".

✓ التعرف على المحيط المني والإستعداد لتحمل مسؤولية العمل مستقبلا.

• أسباب موضوعية

✓ ضرورة تفعيل التدقيق في المؤسسات الاقتصادية لما له من أهمية بالغة.

✓ الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال.

أهمية الموضوع:

تكمن أهمية بحثنا في الأهمية البالغة للتدقيق في إدارة المخزونات من خلال المراجعة الكاملة للمؤسسة و

باعتباره الضرورة الحتمية التي لا مناص منها كونه البوصلة التي تقوم مسار المؤسسة .

أهداف الموضوع:

يهدف موضوعنا إلى جملة من الأهداف أهمها:

✓ تبيان أثر التدقيق على إدارة المخزونات

✓ إثراء المكتبة وتوسيع المجال العلمي.

منهج الدراسة:

في هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي حيث سمح المنهج الوصفي باستيعاب الاطار النظري للبحث أما المنهج التحليلي فقد أعتمد كأساس للتحليل في الجانب التطبيقي.

تقسيم الدراسة: تم تقسيم هذا البحث إلى مقدمة وثلاث فصول وخاتمة.

تناولت المقدمة مشكلة البحث، الفرضيات، أسباب و دوافع الدراسة ،أهمية، أهداف، منهج الدراسة، تقسيمات، حدود، مصادر الدراسة.

تناول الفصل الأول موضوع التدقيق وأهميته وأنواعه.

أما الفصل الثاني فيبحث في إدارة المخزون في المؤسسة و أنواعه و مراحلها.

في حين الفصل الثالث فقد شمل على دراسة تطبيقية لحالة في مؤسسة الساحل للحليب ، وذلك خاصة بوظيفة إدارة المخزون و علاقته بالتدقيق.

وأخيرا فقد اشتملت الخاتمة خلاصة المبحث و النتائج التي تم التوصل إليها وكذلك بعض المقترحات.

حدود الدراسة :

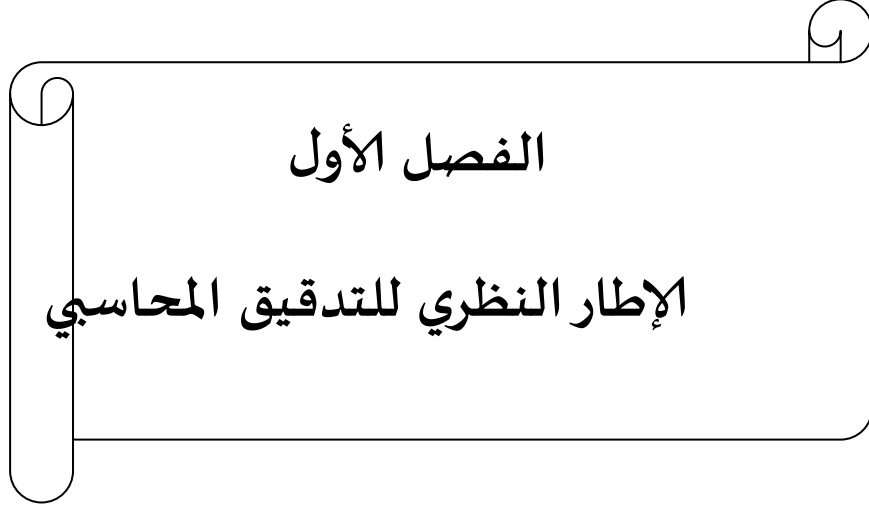
تتمثل في الحدود الزمنية و المكانية وهي كالتالي .

حدود زمنية : كانت الدراسة خلال سنة 2019.

حدود مكانية : مدينة الساحل مستغانم.

مصادر الموضوع:

اعتمدنا أثناء دراستنا على مختلف الأدوات المكتبة المتمثلة في مختلف الكتب باللغة العربية و كل مختلف الوثائق الرسمية و التشريعية القانونية.



تمهيد:

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

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

المبحث الأول: ماهية التدقيق

بغية وضع اللبنة الأساسية للموضوع كان لابد من استعراض التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه وكذلك طرقه بالإضافة إلى تبيان الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها.

المطلب الأول: مراحل تطور التدقيق

في مجال استعراض تطور المراجعة كعلم وكمهنة يمكن عرض أهم الملامح التالية:

- 1- بدأت المراجعة كمهنة غير منظمة يتوارثها الأبناء عن الآباء¹
- 2- بدأت المراجعة في مصر، بصفة خاصة في صورة مراجعة حكومية لمصرفات الدولة وإيراداتها مع نشأة الحكومة في مصر.
- 3- كانت إيطاليا وإنجلترا موطننا لتطور المهنة في العصر الوسيط والحديث، كان هذا طبيعياً حيث واكبت المراجعة في ذلك تطور المحاسبة في هذين البلدين ومن مظاهر هذا التطور ما يلي:

- تأسست أول جمعية للمحاسبين عام 1851 م في فيينا بإيطاليا، وقد أطلق عليها كلية المحاسبة
- وكانت تطلب ثلاث سنوات تمرين عملي بجانب النجاح في امتحان للحصول على لقب خبير محاسب.
- سجل 6 أشخاص أسمائهم في سجل المحاسبين في مدينة ادنبرة عام 1553 م بالمملكة المتحدة.
- في عام 1991 م تأسس مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا.
- 4- بدأ اهتمام بالمراجعة كعلم منذ افتتحت أول كلية للمحاسبة بإيطاليا ، وتأسيس مجمع المحاسبين بإنجلترا، وحيث بدأ الاهتمام على الأصول العلمية والعملية الممكنة في مجال المهنة وإذا حاولنا التعرف على أهم مظاهر تطور المهنة في مصر يمكن أن نلاحظ ما يلي:

- تأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية 1936 م .
- صدور قانون تنظيم المهنة رقم 33 لسنة 1981 م
- صدور قانون شركات المساهمة رقم 26 لسنة 1984 م .
- تأسيس نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1985
- إصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة عام 1985 م
- إنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات عام 1964 م.
- صدور القانون رقم 44 لسنة 1968 م ثم القانون 144 لسنة 1955 م

¹-ابراهيم الاعمش، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية ص 12.

- تأسيس نقابة التجارئين ونقابة المحاسبين والمراجعين .
- صدور قانون الشركات رقم 189 لسنة 1951 م .
- صدور قانون شركات قطاع الأعمال العام 213 لسنة 1991 م .

وفي هذا المجال الجامعي نجد أن الجامعات والمعاهد العليا قد اهتمت منذ نشأتها بتدريس أصول وأساليب المراجعة لطلابها مع تزايد الاهتمام بذلك على مر الوقت.

ومن حيث تطور الأهداف يمكن القول بأن المراجعة قد مرت في ذلك بمراحل ثلاث وراء كل منها أسس ولكل منها نتائجها كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة اكتشاف الأخطاء

في بادئ الأمر الممارسة كان ينظر إلى المراجعة على إنها وسيلة الهدف منها اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر، وأن مهمة مراقب الحسابات قاصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء واكتشافها، بمعنى أن النظرة وقتها لأهداف الرقابة كانت تحددها من التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وقد ساعد وجود هذا الهدف ما يلي:

- 1- صغر حجم المنشآت وضآلة عدد العمليات المالية.
- 2- سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي.
- 3- النظر إلى مراقب الحسابات على أن مهمته هي تعقب وتصيد الأخطاء في الإجراءات المحاسبية وكان من نتيجة ذلك على المراجعة ما يلي:

- إتباع طريقة المراجعة التفصيلية الشاملة.
- التركيز على تحقيق ومراجعة عناصر المركز المالي.
- مسؤولية مراقب الحسابات كانت مسؤولية مدينة تجاه عمله وهو صاحب المنشأة.
- كانت المرجعة المستندة هي صلب عمل المراقب.¹

المطلب الثاني : تعريف التدقيق

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم تلك التعاريف ما يلي:

التعريف الأول:

¹ -أبو حشيش، خليل، 2003 م دور المعلومات المحاسبية المنشورة في التنبؤ بأسعار الأسهم في بورصة الأوراق المالية في المملكة الأردنية الهاشمية دراسة تطبيقية، مجلة ص 15.

نشرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق في عام 1412 تعريف علمي للتدقيق كما يلي: تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن افتراضات، بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات ومدى تمسكها مع المعايير المحددة، وإيصال نتيجة ذلك إلى الأطراف المعنية) مستخدمي المعلومات. ويتأمل هذا التعريف نجد أنه قد جاء عاما لدرجة أنه يشمل كافة أنواع التدقيق، كعملية التدقيق الداخلية التي يقوم بها العاملون بالوحدات الاقتصادية أو تدقيق الوحدات الحكومية والذي يقوم به العاملون بمكاتب أو أجهزة التدقيق الحكومية وعملية التدقيق الحيادية والتي يقوم بها المحاسب القانوني.

التعريف الثاني:

وهو تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف الحديثة للتدقيق وهو: أن عملية تدقيق الحسابات هي عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنيا ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات¹، بقصد مع وتقييم أدلة إثبات موثوق بها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلى مستخدم المعلومات، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات حديثا تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقا لمعايير مهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا. ومن خلال تحليل هذا التعريف يتضح أن عملية تدقيق الحسابات تركز على القيام بعمليات أساسية هي:²

أ- الفحص: وهو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد والاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية التيتم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

ب- التحقق: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتهما والقيم المسجلة في القوائم المالية حتى يتمكن المدقق من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.

ج- التقييم: ويقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها، حتى يطمئن المدقق إلى صحة وسلامة عمليات التقييم.

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

¹ -د محمد فضل مسعد و.د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان - الطبعة الأولى 5009، ص 71.

² -د. محمد فضل مسعد و.د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

ومنّه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.

التعريف الثالث:

عملية التدقيق على أنها: اختبار فني صارم BONNAULT ET GERMOND فقد عرف وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات فيكل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.¹

التعريف الرابع:

التدقيق هو عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة² كذلك عرف التدقيق بأنه فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكين المدقق من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصورة عادلة وصحيحة المركز المالي للمؤسسة³ كما عرف التدقيق علي أنه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره⁴ نلاحظ أن هذا التعريف للتدقيق يؤكد علي أن:

أ- المعلومات تحت التدقيق ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية ولكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها.

ب- يجب أن تكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات.

ج- لا يكفي أن يكون الشخص مهني ولكن يجب أن يتصف بالاستقلالية.

¹ LIONNEL. G et GERARD.V, Audit et control interne, aspects financiers- opération et Stratégiques, Op-cit, P 21.

² د. إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال - حادثة وتطور - مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 5009، ص 17

³ د. محمد نصر الهواري وآخرون، المراجعة - تأصيل علمي - ممارسة عملية، مكتبة دعم الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس 5000، ص 1

⁴ د. دغسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 5009، ص 14

التعريف الخامس:

فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة فباستغلال الموارد المتاحة لديها¹.

مما سبق نجد أن التدقيق يتضمن وظيفتين أساسيتين هما:

1- الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات.

2- الإيصال للمعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال عملية التدقيق وهو ما يسمي بالمنتج النهائي للتدقيق والذي يتمثل في تقرير مدقق الحسابات.

التعريف السادس:

وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية. وهو أن التدقيق عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق².

التعريف السابع:

عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه: مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم³ من خلال هذا التعريف ينظر لعملية التدقيق من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

-تقدير نوعية المعلومات، أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.

-تقدير نجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيمي للمؤسسة.

عملية التدقيق بأنها: هي فحص (Bethoux, Kremper et Poisson) كما عرف للمعلومات من طرف شخص خارجي شريطة ألا يكون هو الذي أعدها أو استعملها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل على أنها: النشاط الذي (Bécour) و (Bouquin) كما تم تعريف عملية التدقيق من طرف يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير

¹- د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 14

²- وليم توماس وأمرسونهنيكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريح للنشر، الرياض 7919، ص 26.

³-Lionnel .C et Gerard.v, Audit et Contrôle interne, aspects financière, opération et stratégique, Opcit,

P 22

⁴-Bethoux. R. Kremper et Poisson. M, L'audit dans le secteur public, clet, Paris 1986, P 21.

الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة وسير مع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها¹ ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أن عملية التدقيق تركز على ثلاث نقاط أساسية هي:²

الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

التحقق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثالث : أهمية وأهداف التدقيق

1-أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها.

ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته. حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف:

1/1-إدارة المؤسسة : يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات³.

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2/1-المؤسسات المالية والتجارية والصناعية : يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب

¹-J.C. Bécour, H. Bouquin, Audit Opérationnel, 2e édition, Economica, Paris 1996, P 12.

²- د. خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، عمان، ص9

³- د. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية -مرجع سبق ذكره ، ص 19.

قروض وتسهيلات ائتمانية. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.¹

3/1-المؤسسات الحكومية : تعتمد الجهات الحكومية علي القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة علي الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبي (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 ، أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في :²

-يساعد مدققي الحسابات المستقلون علي المحافظة علي أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلي المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول علي رأس المال.

-يساهم في استقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.

-يساعد في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

-يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

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

4/1-الاقتصاد القومي: يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وأفضل وسيلة للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية، وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوي معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.³

ويعتبر المدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن الانحراف ومعالجته وتقييمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلي أقصى مستوي من الكفاية الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

¹-أ.د. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية و العملية-مرجع سبق ذكره ص 15 .

²-الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، ص 16.

³-د.سامي محمد وديان ، تدقيق الحسابات (1)، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

ومع تطور المفاهيم والأهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الإدارة والمحاسبة، تطورت بالمثل مفاهيم وأهداف مهنة تدقيق الحسابات.¹

وقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك كدرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.²

الجدول (1-1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

| الفترة | الهدف من التدقيق | مدى الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|----------------|--|-----------|----------------------------------|
| قبل 1900 | اكتشاف التلاعب ولاختلاس والأخطاء. | تفصيلي | غير مهمة |
| 1940-1905 | - تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته. - اكتشاف التلاعب والأخطاء. | اختباري | بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية |
| 1960 - 1940 | تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي واكتشاف التلاعب والأخطاء. | اختباري | اهتمام قوي وجوهري |
| 1960 وحتى الآن | مراقبة الخطط وتقييم نتائج الأعمال وتحقيق الرفاهية الاجتماعية. | اختباري | أهمية جوهرية |

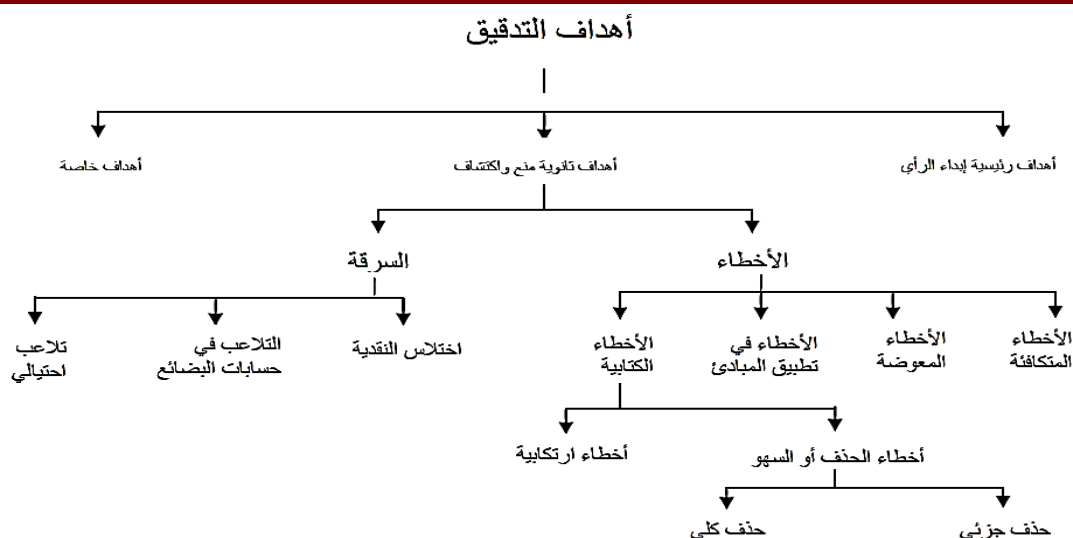
المصدر: د. محمد فضل مسعد ود. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان الطبعة الأولى 2009، ص 20.

ويمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:³

¹ - د. محمد فضل مسعد ود. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² - د. أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 8.

³ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-مرجع سبق ذكره، ص 19.



الشكل (1 - 1): أهداف التدقيق التقليدية

كان السبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي عام 1541 عندما قرر أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات وأن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات، وقد وصف القضاء الإنجليزي المدقق بأنه كلب حراسة *The Auditor is a Watching dog not a Bloodhound*¹ وليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين². ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين تقليدية وحديثة أو متطورة².

1-1/2-الأهداف التقليدية

1-1/2-أهداف رئيسية:

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

2-1/2-أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات.

¹ - د. أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار صفاء الأردن الطبعة الأولى 2000، ص 9 .

² - خالد راغب الحطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن 1998 ، ص 10.

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

-تحديد مبلغ الضريبة.

2/2-الأهداف الحديثة أو المتطورة

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة.

-تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.

-العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف فيمعي نشاطات المؤسسة.

-تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

وقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 211 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.¹

وبصيفه عامة فإن الأهداف هي الغايات المتوقعة أو المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي المستقل في التعبير عن رأيه في القوائم المالية.² هذا الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المدقق فإنه يجب تحقيق أهداف عملية التدقيق الستة التالية عند تدقيق أرصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها، وهذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، كما أنها تُرشد في التطبيق العملي لمعايير التدقيق بمعنى أنها تتطلب التحقق من العناصر التالية وهي أهداف التدقيق:

-عرض القوائم المالية بصدق وعدالة (الإفصاح).

-شرعية وصحة العمليات المالية.

-الملكية (الحقوق والالتزامات).

-استقلال الفترة المالية.

-التقويم.

-الوجود.

وهذه الأهداف تستخدم كحلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاته، أو مع الوسيلة التي تتحول من خلالها معايير التدقيق إلى إجراءات، ويجب تحقيق بعض الأهداف أو كلها عند تدقيق أرصدة القوائم المالية. إن

¹ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-مرجع سبق ذكره، ص 19.
² -القشي ظاهر، أخلاقيات المهنة بين الأمس واليوم، مجلة المدقق، الأردن ، العدد 2001/48، ص 23.

فحص السجلات المحاسبية والتقارير ينتج للمدقق الداخلي مقدرة على الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه.¹ وسنتحدث عن كل هدف من هذه الأهداف الست السابق ذكرها بشيء من التفصيل.

1/2/2- عرض القوائم المالية:

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فإن المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية التي قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا فإن على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للتحقق من صحة مزاعم الإدارة التي قامت بإعداد القوائم المالية، وبالطبع فإن الإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما أحقها في شكل ملاحظات أو مرفقات، وأن هدف عرض القوائم يجب أن ينفذ ويستوفي لكافة العناصر الجوهرية بالقوائم المالية.

2/2/2- شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية):

يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات من المدقق ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين أولهما أنه للمساعدة على التحقق من شرعية وصحة العمليات فإن هذه العمليات يجب أن تكون مؤيدة ومدعمة بنظام جيد للرقابة الداخلية، ومن هنا كانت مسؤولية المدقق المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، وذلك لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة، وبحيث يتمكن المدقق من إبداء رأيه بخصوص عدالة وصدق عرضها، وبالطبع فلو أن لدى العميل نظام رقابة داخلية قوي وفعال فإن هذا ينهض كدليل على أن هناك احتمال كبير أن العمليات المالية التي نتجت عنها أرصدة الحسابات يمكن الاعتماد عليها أكثر مما لو كان هذا النظام للرقابة الداخلية ضعيفاً.

أما الهدف الفرعي الآخر فإنه يتطلب من المدقق التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة للحسابات، وبالطبع سيختلف حتماً مثل هذا التأييد المستندي باختلاف طبيعة نشاط العملاء وعملياتهم المالية، إلا أن بعض التأييد المستندي يجب أن يكون موجوداً بالنسبة لكل العمليات المالية، حتى يمكن التحقق من صحتها وشرعيتها، وإن مثل هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق بالنسبة لكافة عناصر وأرصدة الحسابات الناتجة عن العمليات المالية.

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

3/2/2-الملكية(الحقوق والالتزامات):

يجب على المدقق فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوبة¹. وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلاً، ولعل الإجراء المتبع غالباً للتحقق من هذه الملكية إنما هو بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية. فعلى سبيل المثال يفحص المدقق سندات أو صكوك ملكية الأصول، وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون، كما أن عقود الإيجار توفر وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية فيحال الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلي. وبالنسبة للأصول المملوكة للآخرين والمؤجرة للعميل فإن المدقق يجب أن يتحقق من أن المدفوعات المقابلة لاستخدام هذه الأصول اعتبرت مصروفات ولم تتم رسمتها، وهكذا نجد أن المدفوعات مقابل استخدام الأصول المؤجرة بعقود إيجار تشغيلية يجب أن تُحمل كعبء على الدخل في كل فترة.

أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب أن يتحقق المدقق من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر، وفي ذات السياق يتحقق من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين وهذا يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات. والمصادقات أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية وإقناعاً، والتي سيستخدمها المدقق في إجراء التحقيق من الوجود، فالمصادقات تستخدم عموماً للتحقق من وجود النقدية بالبنوك وحسابات المدينين أو الدائنين أو المخزون. الخ، وهي تمثل دليلاً للإثبات يمكن الاعتماد عليه والوثوق فيه بدرجة كبيرة، ذلك لأنها أنشئت خارج مؤسسة العميل وأيضاً سلمت وحولت مباشرة إلى المدقق دون تعرضها لمخاطر احتمال تغييرها بواسطة العميل وتحريفها.

4/2/2-استقلالية الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية. وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من:

-أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية محل التدقيق، وهذا الهدف يتطلب غالباً ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة وتتبع أو مطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة، كما أن هذا الهدف يتطلب أيضاً، إعادة حساب قيم معينة كالاستهلاك والاستنفاد، فضلاً عن تحديد كافة الإيرادات المقبوضة مقدماً والمصروفات المستحقة، وهذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر القوائم المالية، لكنه غالباً ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر.

5/2/2-التقييم:

¹-عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد سمير الصبان ، شريفة علي حسن ، أسس المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر 2004، ص 219.

يمثل تقييم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمدقق، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية، أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما أن هناك بعض الآراء الحديثة تتطلب الإفصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالمنشآت الكبيرة، وقد يتم التدقيق والتحقق من التكاليف التاريخية بفحص أدلة الإثبات المستندية، كالعقود وفواتير البيع، كما أن قيم السوق للأوراق المالية المتداولة يتم التحقق منها بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلنة في الصحف المالية، أما قيم السوق لبعض الأصول كالمخزون الراكد أو المتقادم فإنه يمكن التحقق منها عن طريق التقديرات المحايدة¹، وحتى وقتنا الحاضر فإن إفصاح العميل عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية غير مطلوب تدقيقها، ومع هذا فإن المدقق لازال يتحمل بعض المسؤولية بخصوصها، أما بالنسبة لأغلب الالتزامات فإنها تقوم على أساس القيمة النقدية المطلوبة لسدادها فبتاريخ الميزانية، وهذا الهدف من أهداف التدقيق يجب أن يستوفي ويطبق بالنسبة لكافة الأصول غير النقدية.

6/2/2-الوجود (الحدوث):

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف التدقيق كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وأن إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل.

المبحث الثاني : مبادئ وأنواع التدقيق

وفي هذا المبحث سنتطرق إلى مبادئ وأنواعه وكذلك فروض التدقيق

المطلب الأول: مبادئ التدقيق

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

-ركن الفحص

-ركن التقرير.

وبناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:²

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، مقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2006، ص 178.

² د. أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 23.

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

1/1-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2/1-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني أن يشمل مدى الفحص مع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية و كذلك جمع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3/1-مبدأ الموضوعية في الفحص : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4/1-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1/2-مبدأ كفاية الاتصال : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2/2-مبدأ الإفصاح : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3/2-مبدأ الإنصاف : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4/2-مبدأ السببية : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية. هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 211 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

-الاستقلالية-

-الكرامة-

-الموضوعية-

-الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة-

-السرية-

-السلوك المهني-

-المعايير الفنية.

بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها(التفسيرات، الجوانب المادية).

مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.¹

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

توجد أنواع متعددة من تدقيق الحسابات كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلي عملية تدقيق الحسابات، والتنوع المتعدد للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم أو أصل وجوهر عملية تدقيق الحسابات ذاتها.²

وبشكل عام يمكن تبويب التدقيق على النحو التالي:

1-التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة

ويتضمن نوعين:

1/1-تدقيق المؤسسات العمومية : تنصب عملية التدقيق على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين.

¹ - د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص 23.

² - د. محمد فضل مسعود و د. خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 20.

2/1-تدقيق المؤسسات الخاصة : هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو معطيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مدقق خارجي ليدقق لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المدقق والمهمة المسندة إليه).¹

2- من حيث نطاق عملية التدقيق:

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق :

1/2-التدقيق الكامل : المقصود بتدقيق الحسابات الكامل، هي عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له.

وفي هذا النوع من تدقيق الحسابات يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات²

ومن الناحية النظرية يفترض في تدقيق الحسابات الكامل قيام المدقق بتدقيق مع القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي تمت فعلا، وتدقيق المراكز المالية لجميع الحسابات، أو فحص وتقييم مع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ويعني ذلك أن المدقق كان مسؤولا عن إجراء حسابات كامل.

ويناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق فاختباراته.³

2/2 التدقيق الجزئي: هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة، كأن تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة⁴.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها

¹-د.زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع -الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص 51.

²- د. محمد فضل مسعد ود. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 28.

³- د. أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁴- نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 24.

للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق فالتدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

3- من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

1/3- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسات وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار، حيث تلزم المؤسسة بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حساباتها، ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله¹.

وفي ضوء هذه التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود وأردافي القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسؤولا إذا ما رضخ لهذه القيود.

2/3- التدقيق الاختياري : وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد تتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب².

4- من حيث وقت عملية التدقيق:

1/4- التدقيق النهائي : ويقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت.

ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

ويعاب على هذا النوع من التدقيق ما يلي³:

- الفشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب حال وقوعها.

¹ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية -مرجع سبق ذكره، ص 19.

² - د. محمد سمير الصبان و د. محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990، ص 47.

³ - د. رأفت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات_العملي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

-قد يؤدي إلي تأخير القوائم المالية في المواعيد المحددة) قانونا (لأنه يستغرق وقتا طويلا.

-قد يؤدي إلي التضحية بالدقة اللازمة لتحقيق سرعة انجاز العمل.

-قد يؤدي إلي ارتباك العمل بمكتب التدقيق لتزامن إقفال الدفاتر في مؤسسات عدة يدققها.

-قد يؤدي إلي توقف العمل بمكتب التدقيق حتى يتسنى له جمع أدلة وقرائن الإثبات اللازمة.

ويطلق على هذا النوع من التدقيق عادة تدقيق الميزانية العمومية ويلاءم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر على فحص مفردات القوائم المالية وخاصة مفردات الميزانية فحصا تفصيليا للدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية لما هو ظاهر بالدفاتر والسجلات.

2/4-التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بإجراء الفحص والاختبارات علي مدار السنة، أي من خلال التردد علي المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية ومن خلال التدقيق المستمر يقوم المدقق بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به وفي النهاية يقوم بإبداء الرأي الفني المحايد في الموعد المحدد بعد أن يقوم بعملية تدقيق نهائية بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية.¹

ويلاءم التدقيق المستمر المؤسسات الكبيرة الحجم التي تتعامل بعدد كبير من العمليات اليومية حيث أنه يصعب استخدام التدقيق النهائي فيها. ويتميز التدقيق المستمر بالخصائص التالية:²

-وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف علي المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى.

-سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية السنة.

-انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المؤسسة أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.

-تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي علي موظفي المؤسسة.

-انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المؤسسة، وذلك بسبب تردد المدقق علي المؤسسة. وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أن إتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها:

-ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق.

-أنه تدقيق غير متصل.

-توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة.

¹ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-مرجع سبق ذكره، ص 28.

² -أ.د. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية و العملية-مرجع سبق ذكره ص 15 .

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.

وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختبائي.

5- من حيث القائمين بعملية التدقيق:

1/5-التدقيق الداخلي : يمكن تعرف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاتها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.

ويقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق بالتدقيق الداخلي وهو يعتبر من إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويده للإدارة بالمعلومات ما يلي¹:

-دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

-الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

-كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

وقد ظهر وتطور التدقيق الداخلي نتيجة ما يلي²:

-تحول التدقيق من كامل تفصيلي إلى كامل اختبائي.

-اعتماد الإدارة على البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها إلى التأكد من دقة وصحة هذه البيانات.

-حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتضييق هامش الربح بين المؤسسات المختلفة.

¹ - د. محمد سمير الصبان و د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص 47.

² - د. رأفت سلامة محمود و د. أحمد يوسف كلبونة و د. عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات_العملي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدى إلي اعتماد الإدارة كلية على التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة.

ويشمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي. ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالمؤسسة لا يعني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص وتدقيق الحسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارج يعملته تختلف عن الطريقة التي يتبعها المدقق الداخلي.

2/5-التدقيق الخارجي : هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة علي المركز المالي ونتائج الأعمال.¹

إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلي ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة.²

ويتضح من خلال التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي³:

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلي توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.

- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

-وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.

¹ - د. بسامي محمد وديان ، تدقيق الحسابات (1)، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

² - د. نواف محمد عباس الرمحي ،مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان 2009 ، ص 26.

³ - د. أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 11.

-أن وجود نظام داخلي للتدقيق لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.

وعلى الرغم من التشابه والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما، يمكن حصرها على النحو التالي:¹

الجدول (1 - 3): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

| التدقيق الخارجي | التدقيق الداخلي | معياري التفرقة |
|--|--|-------------------|
| خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي فني بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي. | خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعية. | 1- الهدف |
| شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك. | موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة. | 2- نوعية القائم |
| يتمتع باستقلال كامل من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي. | يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات، مثل إدارة الحسابات والمالية، ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعها. | 3- درجة الاستقلال |
| مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم. | مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلي المستويات الإدارية العليا. | 4- المسؤولية |
| يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين والأنظمة. | تحدد الإدارة نطاق العمل، فيمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل. | 5- نطاق العمل |
| يتم الفحص غالبا مرة واحدة تحاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة. | يتم الفحص بشكل مستمر علي مدار السنة المالية. | 6- توقيت التدقيق |

المصدر: حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2009، ص 53.

التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

1/6-التدقيق العادي : وهو التدقيق الذي يهدف إلي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المؤسسة وعن مركزها المالي في نهاية فترة معينة، ويجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية أثناء

¹ د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية -مرجع سبق ذكره، ص 26.

ذلك، وقد يكون التدقيق العادي تدقيقاً كاملاً أو تدقيقاً جزئياً إلا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم علي سلامة القوائم المالية للمؤسسة واتفاقها مع ما سبق تسجيله في الدفاتر المستندات.¹

2/6-التدقيق لغرض معين : ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلي نتائج معينة يستهدفها الفحص.²

ويتم تكليف المدقق للقيام بهذا النوع من التدقيق من خلال عقد كتابي يحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، كأن تقوم المؤسسة بتكليف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية لها بهدف تصميم نظام آخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة، وقد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية، كأن تنتدب المحاكمة مدققاً لحصر شركة شخص ما أو لتصفية مؤسسة أو إعادة تقييم ممتلكات مؤسسة ما.

ومن الملاحظ أن هذه التقسيمات متداخلة إلى حد كبير، فمثلاً يمكن للتدقيق أن يكون كاملاً ومستمرًا وخارجياً وإجبارياً وعادياً في آن واحد، كما يمكن أن يكون داخلياً وكاملاً ولغرض معين الخ، ومن هنا نضيف التصنيف التالي الذي لا تداخل فيه علاوة على أنه يتفق والهدف والغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق.

التدقيق المالي:

ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.³

وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعاً في الاستعمال، ويشمل الفحص والتحقيق والتقرير أي فحص البيانات المحتوية في الدفاتر والسجلات، والتحقق من صحتها، ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها إلى الجهات ذات العلاقة.

وينقسم التدقيق المالي إلى:

1/1-التدقيق المستندي : ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات الحسابية المحتواة في تلك المستندات.

¹ - د. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان 2009، ص 28.

² - أ.د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-مرجع سبق ذكره ص 31.

³ - د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية-مرجع سبق ذكره ص 12.

2/1- التدقيق الفني : ويتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون هنا أغلب الحوار بين إدارة المؤسسة والمدقق في قضايا النسب العادلة للإهلاك واقتطاع الاحتياطات، ومدى اقتناع المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي و المستندي، والتي تقوم علي¹:

- التأكد من أن الصرف يتماشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.
- التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها.
- التدقيق المستندي لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والإيصالات والكشوف الأصلية.
- التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي.

2-التدقيق الإداري:

هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، وهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة، لذلك يقوم التدقيق الإداري بتدقيق معي الأحداث التي تتم في المؤسسة، خطط الإدارة أهداف الإدارة، استغلال الطاقة الإنتاجية، الأعباء الإدارية، التنسيق بين الإدارات في مستوياتها المختلفة².

ويطلق عليه تدقيق الكفاءة الإدارية للمؤسسة من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة، وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي، وقد بدأ هذا النوع من التدقيق يعم وينتشر في الدول المتقدمة محاسبيا كبريطانيا والولايات المتحدة وكندا وأستراليا وغيرها، حتى أنه أصبح لزام اعلي المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المؤسسة.

3-التدقيق التشغيلي:

هو تقييم الأدلة والقرائن حول كفاءة وفعالية نشاط المؤسسة والخاص بعملية معينة. فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا لنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات، على سبيل المثال) تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات، الخ (. وعرف التدقيق التشغيلي بأنه النطاق الذي

¹-خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق -وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية -مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2006، ص 57.

²- د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية -مرجع سبق ذكره، ص 32.

تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأداء للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية¹.

وقد عرف مجمع المحاسبين الداخليين التدقيق التشغيلي بأنه: إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات².

4-التدقيق القانوني أو تدقيق الالتزام:

ويقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة³. وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم بالبنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التدقيق الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة) النوعية (التي وضعتها مؤسسة التدقيق أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.

5-تدقيق نظم المعلومات:

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة⁴. وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المدقق في:

1/5-فصل المهام : يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي إلي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية بديلة.

2/5-اختفاء مسار التدقيق : تختفي في بيئات الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة، فبينما كانت البيئة اليدوية تتمتع بإثباتات ورقية لكل عملية من العمليات وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية. تطلب ذلك ضرورة القيام بعملية التدقيق على الحاسب الآلي بصورة مستمرة وعند انجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية.

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

² - د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، مرجع سبق ذكره، ص 24.

³ - أ. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁴ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 58.

3/5- تشغيل موحد للعمليات : تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية. وفي المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب الخطأ مثلا في بناء البرامج.

4/5- مباشرة الحاسب الآلي بالعمليات : يقوم الحاسب بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة المسبقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5/5- تزايد فرص حدوث الأخطاء والتجاوزات : تعمل المجموعة التالية من صفات بيئة الحاسب الآلي علي زيادة وقوع الأخطاء والتجاوزات المقصودة ب:

-إمكانية الوصول من علي بعد إلي بيانات الحاسب الآلي وخاصة في بيئة شبكات الحاسب.

-التركيز الكبير للبيانات والمعلومات في الحاسب الآلي، علي عكس الحال في بيئة العمل اليدوي.

-عدم مشاركة مستخدم الحاسب الآلي في عملية التشغيل مما يقلل من فرصة ملاحظته للأخطاء.

-إمكانية حدوث الأخطاء والتجاوزات في مرحلة تصميم أو صيانة الحاسب.

6/5- زيادة فرص المتابعة والإشراف الإداري : تمنح برامج الحاسب الآلي فرص أكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات ومن خلال برامج التدقيق والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

7/5- اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية علي عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب: حيث تعتمد فعالية وكفاءة عناصر الرقابة في البرامج التطبيقية على مدى متانة عوامل الرقابة في بيئة الحاسب الآلي.

8/5- زيادة الفرص للقيام بالتدقيق التحليلي: نظرا لتوفير الحاسب الآلي لكمية أكبر من البيانات والتقارير فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.

6- التدقيق الاستراتيجي:

هو تدقيق شامل ومنظم ودوري للقوى البشرية ولإدارتها، يشمل هذا التدقيق تدقيقا شاملا للأهداف والاستراتيجيات والسياسات والبرامج والأنشطة المتبعة التي صيغت في استراتيجية إدارة القوى البشرية لتحديد أو التعرف على نقاط الضعف والقوة في تلك الاستراتيجية أو في تنفيذها لوضع التوصيات اللازمة لتحسين أداء المؤسسة الاستراتيجية في مجال القوى البشرية.

المطلب الثالث: فروض التدقيق

تمثل فروض أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم فيوضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي يتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقي القبول العام من المهنة.

ويعرف Kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.¹

ويمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار.² ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير.

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:

1-فرض استقلال المدقق:

الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة) القائمين بتجهيز المعل ومات المالية (، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتى لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفاً محايداً بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة. ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:³

1/1-المقومات الذاتية : وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

2/1-المقومات الموضوعية : وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 20

² - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية -مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 21 .

ويظهر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

2- فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق. وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم المعلومات (مجموعة من المعايير مثل:

1/2-الملائمة : يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

2/2-البعد عن التحيز : أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

3/2-القياس الكمي : أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

4/2-القابلية للفحص : أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات. ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات¹.

3- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث خطأ فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك².

وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

¹ - د. محمد سمير الصبان ود. محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية 1990، ص 31.

² - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-مرجع سبق ذكره، ص 21.

1/3-رقابة إدارية : وهدفها تحقيق أعلي كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمن تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها) الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير، التدريب.)

2/3-رقابة محاسبية : وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ود رجة الاعتماد عليها ومن وسائلها) حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التدقيق الداخلي، النظام المستندي.)

3/3-ضبط داخلي : وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها) تقسيم العمل، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات.¹

4/3-فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف : وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

5/3-فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:

يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض. حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

6/3-فرض الصدق في محتويات التقرير : ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها.² وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه. ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من:

-تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

-أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.

-أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق.

-أن المبادئ المحاسبية تم تطبيقها من قبل المؤسسة بثبات.³

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-مرجع سبق ذكره، ص 22.

ويتضح بعد هذا العرض السريع لفروض التدقيق أنها ترتبط فيما بينها، وترتبط بتحديد مسؤولية مدقق الحسابات. ومن ثم نجد أن هذه الفروض وطبيعة عملية التدقيق جعلت من الممكن القول بأن عملية التدقيق الاختياري تعتبر أساسا للعمل الميداني لمدقق الحسابات في وقتنا الحاضر، والمقصود بذلك أن يقوم المدقق بفحص جزء معين من عمليات المؤسسة على أن يتم بعد ذلك تعميم النتائج التي توصل إليها على كل عمليات المؤسسة حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية لها.

وقد اعتمد هذا القول على عدة نقاط هي:

أ- أن دراسة تطور مفهوم وطبيعة عملية التدقيق أظهرت الاتجاه إلى استخدام التدقيق الاختياري بدلا من التدقيق التفصيلي.

ب- الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة، مما دعي البعض إلى تعريف إجراءات التدقيق على أنها "فحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية الموجودة والسجلات المحاسبية للمؤسسة والتي تسبق التعبير عن رأيه للحكم على مدى ملائمة القوائم المالية. وكذلك فإن معايير التدقيق المتعارف عليها قد نصت في الجزء الخاص بمعايير العمل الميداني (الأداء المهني) والمتعلق بتنفيذ عملية التدقيق على أنه:

يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا في المؤسسة، حتى يمكن اتخاذ النتائج التي تم التوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد حجم الاختبارات اللازمة، والتي بدورها تحدد الإجراءات الضرورية لتنفيذ عملية التدقيق.

ج- تعدد العمليات وتكرارها نتيجة لكبر حجم المؤسسات، جعل من الصعب على مدقق الحسابات أن يقوم بفحص شامل لجميع العمليات لما يتطلب هذا الفحص من ارتفاع في التكاليف وزيادة في الوقت الضروري للتنفيذ.

د- أن الفروض التجريبية للتدقيق تدعم إلى حد كبير هذا الاتجاه. ومن ثم فإن التدقيق الاختياري يستخدم لتنفيذ عملية التدقيق، ولا شك أن ذلك يتطلب من مدقق الحسابات اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بتحديد مدى التدقيق الاختياري «حجم العينة»، وكيفية اختيار المفردات التي تمثل العينة محل الدراسة، وأخيرا تحديد الطريقة الملائمة لتقييم نتائج العينة وتعميم هذه النتائج على المجتمع الذي سحبت منه. ولاتخاذ هذه القرارات نجد أن هناك مدخلين أساسيين هما:

1- المدخل الشخصي أو الحكمي:

ويعتمد هذا المدخل على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات فيما يتعلق بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها، ومن ناحية أخرى فإن الخبرة العملية لمدقق الحسابات ومدى إلمامه بالمعايير المختلفة للتدقيق تؤثر إلى حد كبير على حكمه الشخصي، ومن ثم فإن هذا الحكم قد يتغير من شخص إلى آخر بالنسبة لمشكلة واحدة.

ويعاب على هذا المدخل عدم وجود أية طرق علمية أو موضوعية فيما يتعلق باتخاذ القرارات التي تسبق عملية الفحص أو تقييم النتائج التي حصل عليها بعد عملية الفحص لغرض التحقق من مدى تمثيل العينة للمجتمع الذي أخذت منه، فالطرق التي تستخدم في هذا المدخل لفحص عينة من مجموع عمليات المؤسسة لا تعتمد على أية أسس علمية سليمة مما يجعل العينة المختارة لا تمثل المجموع تمثيلاً سليماً. ومن هذه الطرق:

1/1- فحص جميع المفردات التي تنتمي إلي مجموعة معينة : مثل فحص مجموع حسابات العملاء التي تبدأ بحرف هجائي معين، ويعاب علي ذلك أن حسابات العملاء الأخرى لا تكون لها فرصة الظهور في هذه العينة.

1/2- فحص جميع العمليات التي تمت في شهور معينة : ومن أمثلة ذلك فحص جميع العمليات التي تمت في شهري نوفمبر ويناير، ومثل هذه الطريقة لا تعطي اعترافاً كافياً للعمليات التي تتم في الشهور الأخرى.

1/3- أن يتم فحص نسبة محددة من العمليات ذات طبيعة معينة : وتختلف هذه النسبة من عمليات إلى أخرى حسب ظروف كل منها (مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل منها).

1/4- فحص جميع المفردات التي تزيد قيمتها عن مبلغ معين يحدده مدقق الحسابات.

2- المدخل الإحصائي:

ويعتمد هذا المدخل على الأسس العلمية للإحصاء في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها) وهو ما يطلق عليه المعاينة الإحصائية (وهذا المدخل لا يعني إهمال الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، بل إن استخدام هذا المدخل يضيف بعض المشاكل الجديدة التي تحتاج إلى رأي وحكم من مدقق الحسابات.

ومن مزايا هذا المدخل وجود طرق خاصة لاختيار مفردات العينة مع الاعتماد على أسس موضوعية لتحديد حجم العينة والإمداد ب وسائل لقياس مدى دقة نتائج العينة والمخاطر التي تصاحب استخدامها. وبالرغم من أن المدخل الشخصي هو الشائع الاستخدام بين مدققي الحسابات نظراً لبساطته وسهولة استخدامه، نرى أن المدخل الإحصائي أفضل بكثير وبدأ يأخذ مكانه في تطوير مهنة التدقيق إلى الأفضل. ولقد اقتبست عملية التدقيق وهي بصدد تطوير مبادئ خاصة بها من العلوم الأخرى مثل الإحصاء. فعملية التدقيق مثل التطبيقات الأخرى للتفكير العملي تعتمد على نظرية الاحتمالات والتي تمثل أحد العناصر الأساسية للإحصاء في عالم تقل فيه الحقائق المجردة، وخاصة أنها تتعامل مع بيانات مالية تخضع للعديد من المؤثرات الداخلية والخارجية عن المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الاختياري يعتمد على فحص عينة من مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وهذا ما يعرف بالمعاينة في علم الإحصاء. ولهذا فإن استخدام المدخل الإحصائي يتطلب فهم ودراسة مفهوم وطرق المعاينة الإحصائية لأنها ستصبح من العوامل الهامة في مجال اختبارات المدقق. وعملية التدقيق لا بد أن تعتمد على طرق المعاينة الإحصائية مثل

اعتماد المجالات الأخرى عليها، ولهذا لا بد أن تستحدث الوسائل المناسبة لتحسين استخدامها للطرق الإحصائية في هذا المجال.

المبحث الثالث: ماهية معايير التدقيق

اهتمت لجنة معايير التدقيق الدولية بصياغة ونشر المعايير التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية، والسعي لجعل تلك المعايير مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي.

وقد وافق أعضاء اللجنة على دعم أهداف اللجنة، وذلك بالتعهد بنشر كافة المعايير التي تصدرها اللجنة، وبذل مساعيهم من أجل تحقيق الآتي¹:

-التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الوجوه والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.

-إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير، بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي المهنية.

-إقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية بجعل البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع الوجوه.

-التأكد من أن مدقي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي.

- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.

المطلب الأول: المعايير العامة (الشخصية)

وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات الخارجي

².

وتتكون المعايير الشخصية من:

¹ - د. محمد فضل مسعد وأ. خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 93.

² - أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 26.

1-التدريب والكفاءة:

مما لا شك فيه أن الكفاءة المهنية كمعيار من معايير تدقيق الحسابات، والتدقيق يعتبر من القواعد الهامة التي يجب توافرها في كل من شخص مدقق الحسابات أو مؤسسة تدقيق الحسابات سواء كانت في شكل مكاتب تدقيق حسابات متخصصة أو في شكل أجهزة حكومية عامة¹.

ويعني 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 لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب. وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف في المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني والاستقلال عند إبداء الرأي. ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي².

1/1-التأهيل العلمي) الفني (: وهو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول علي قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق.

2/1-التأهيل العملي) الخبرة المهنية (: مهنة التدقيق كأى مهنة أخرى تحتاج إلي التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدقق اقضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

الاستقلال (الحياد):

لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية. إذن الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق وهو يعني قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف.

ويمكن تعريف الاستقلال بأنه) أن يكون المدقق أميناً نزيهاً صادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه وعليه ألا يكتفم أو يحرف أو يزيف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات).

¹ - د. سامي محمد و محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مرجع سبق ذكره، ص 46.

² - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية -مرجع سبق ذكره، ص39.

إن الاستقلال الكامل لمدقق الحسابات المنوط بعملية تدقيق الحسابات من المعايير العامة لمدقق الحسابات ويعتبر من أهم القواعد العامة التي يجب توفرها حتى تتم عملية الفحص وتدقيق الحسابات بجدية تامة ودون أي ضغوط من أي طرف على القائم بهذه العملية.

ومن ناحية أخرى فإن الاستقلال المهني حقيقة وقناعة ذهنية راسخة في نفس مدقق الحسابات يجب أن يشعر بها بالصورة التي تقنعه بعدم تحيزه بشكل أو بآخر للجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها، بل يكون تحيزه بالدرجة الأولى لقواعد وأداب وسلوكيات المهنة.

ومن هذا المنطلق يمكن القول إن استقلال وحياد المدقق يمثل القاعدة الأساسية التي يقوم عليها مفهوم وأسلوب تدقيق الحسابات.

مفهوم استقلال مدقق الحسابات: لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات، ولكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال. المفهوم الأول ويطلق عليه الاستقلال الذهني ويعني مجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد. أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كافة مراحلها. أما المفهوم الثاني ويطلق عليه الاستقلال الظاهري، ويعني وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المؤسسة على المدقق وعدم ربط مصالحها بها. أي عدم وجود مصلحة مباشرة أو غير مباشرة أو وجود علاقات حميمة مع الإدارة وبمعنى آخر ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الاستقلال.

وتأسيساً على ما تقدم يتضح أن استقلال المدقق يعتمد على توافر نوعين من المقومات هما:¹

-المقومات الذاتية الشخصية.

-المقومات الموضوعية القانونية والمعايير المهنية.

وللحكم على مدى استقلالية المدقق حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية أبعاد ثلاث هي:

-إعداد برنامج التدقيق.

-الفحص.

-التقرير.

وعموماً يمكن تعريف مصطلح الاستقلال بأنه وجهة نظر غير متحيزة للمدقق من خلال أداء اختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة المجتمع المالي في هذا الاستقلال.

¹ - أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 64.

2/2- أهمية استقلال وحياد المدقق : إن تمتع مدقق الحسابات بالدرجة الكاملة من الاستقلال والحياد من الأمور الهامة لإنجاز عملية التدقيق بدرجة كفاءة عالية، وترجع هذه الأهمية إلى العوامل التالية¹:

أن الاستقلال والحياد قاعدة ومبدأ أساسي تتطلبه الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف تدقيق الحسابات الرئيسي المتمثل في إبلاغ الأطراف المعنية بنتائج تدقيق الحسابات.

-أن الاستقلال والحياد مبدأ ضروري لحماية مصالح تلك الأطراف المختلفة التي توجه لها خدمات تدقيق الحسابات.

-أن الاستقلال والحياد عند توافرها كمبدأ وقاعدة أساسية تعمل علي زيادة الثقة والتعزيز للذات يضيفهما مدقق الحسابات علي المعلومات التي تقدمها له الجهات المعنية بالتدقيق.

-أن تحقيق أهداف تدقيق الحسابات لا تضمنها الموضوعية الحقيقية كما يقدرها المدقق فحسب ولكن انطباع الآخرين عن مدى توفر الاستقلال المهني لمدقق الحسابات هي عملية ضرورية لتحقيق مبدأ الاستقلال والحياد.

-أن التأكيد علي الاستقلال والحياد حقيقة) كما يراه ويقدره المدقق(ومظهرا) كما يراه الآخرون (يتطلب تقييم مدقق الحسابات والأخذ في الاعتبار العناصر التالية:

أ- الحكم علي ظروف العمل بمعيار العقل والمنطق والمعقول.

ب- توافر الحقائق اللازمة للحكم على استقلالية المدقق.

ج- تقدير تصرف وسلوك المدقق بمعيار تصرف وسلوك الرجل العادي وفي ضوء الظروف والإمكانيات المتاحة والمتوفرة. ولكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمدقق الاحتفاظ بعميله وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام الملاك أو الغير الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.²

3-العناية والمسؤولية المهنية اللازمة : وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والهدف من ذلك هو الحكم علي درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله. والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوي أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة.

إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوي من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوي يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي

¹ - د. سامي محمد ومحمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مرجع سبق ذكره، ص 48.

² - أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 65.

يجب أن يتمتع بها المدقق والتي تعمل علي زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبديه من آراء وما يعده من تقارير.

ويري البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المدقق الحكيم أو الحذرومنها:¹

- أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول علي أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل، مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق نفسها.

- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.

- أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

- أن يعمل دائما علي تطوير خبرته المهنية.

- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه علي أن يكون مقتنع في ذلك.

ومن الأخطاء الواجب على المدقق اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:²

أ- أخطاء دفترية أو حسابية: وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها.

أخطاء فنية: وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم فهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفتريا أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات.

ج- أخطاء إجرائية: وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستندية لبعض هذه العمليات أو الإجراءات أو ارتكاب بعض المخالفات المالية عن طريق عدم الالتزام بالإجراءات الخاصة ببعض عمليات الصرف أو التحصيل المالية مثلا.

د- طبيعة الأخطاء وأهميتها: لا تتوقف مسؤولية مدقق الحسابات على مجرد كشف الأخطاء فقط بل ينبغي عليه تحديد:

د/ 1- طبيعة الأخطاء والدافع لها:

¹ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-مرجع سبق ذكره، ص41.

² - د. سامي محمد ومحمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مرجع سبق ذكره، ص61.

حيث تنقسم الأخطاء في هذا المجال إلى نوعين :

أولاً: أخطاء متعمدة :

وهي الأخطاء التي يتم ارتكابها عن عمد وتكون مقصودة بهدف تغطية تصرفات معينة غير مشروعة كالاختلاس أو الإسراف أو بهدف الوصول إلى نتيجة معينة أو إخفاء حقيقة معينة أو إبرازها بصورة غير صحيحة.

ثانياً: أخطاء غير متعمدة: وهي الأخطاء التي ترتكب عن غير قصد نتيجة السهو أو النسيان أو عدم الانتباه أو الجهل بتفسير أو تطبيق بعض القواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى لا يتوفر الدليل المناسب على إمكانية كشف تلك الأخطاء ضمن الإجراءات الرقابية العادية للمؤسسة.

د / 2- الأهمية النسبية لهذه الأخطاء:

وهي تنقسم إلى نوعين:

أولاً: أخطاء أو مخالفات أهميتها وقيمتها النسبية عالية.

أخطاء أو مخالفات أهميتها وقيمتها النسبية بسيطة أو ضئيلة.

إن الفصل بين هذين النوعين من الأخطاء يرجع إلى خبرة وفتنة وحكمة المدقق، وخاصة في حالة عدم وجود مستوي معين أو مبلغ معين كحد أدنى أو حد أقصى يعبر به عن مدى أهمية الخطأ المعين.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها، وهي متعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي على المدقق إنجازها،¹ وتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:²

المعيار الأول: الإشراف والتخطيط

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عملية التدقيق، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال.

ويكمن الهدف الرئيسي لتخطيط عملية التدقيق في وضع مجموعة من الخطط والسياسات التي تكفل تحقيق الهدف الرئيسي للتدقيق والذي يتمثل في تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد للتحقق من

¹ - د. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-مرجع سبق ذكره، ص 42.

مدى عدالة عرض القوائم المالية في التعبير عن نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة في ضوء متطلبات المعايير المهنية بكفاءة وفي التوقيت الملائم، وذلك في ظل المفهوم الشامل لجودة التدقيق¹.

وللقيام بعملية التخطيط والاستفادة منها يفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق. وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم بها المدقق يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك التحقق من أصول وخصوم المؤسسة والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة.

وعليه فإن تخطيط مهمة التدقيق يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص. أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا. وقد ازدادت أهمية التخطيط والإشراف بسبب:

- أن المدقق يعتمد بدرجة كبيرة علي نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية التدقيق.

- الاعتماد المتزايد علي استخدام طرق المعاينة الإحصائية.

- تغيير أساليب ومفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر.

- بسبب التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل التدقيق.

وحتى يتم تخطيط عملية التدقيق بشكل كافي يتعين على المدقق القيام بالخطوات التالية:

- جمع معلومات عن المؤسسة وفهم طبيعة أعمالها وأنشطتها الصناعية التي تعمل فيها.

- الحصول علي معلومات عن النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.

- القيام بالتقييم المبدئي لهيكل الرقابة الداخلية المحاسبية التي يمكن للمدقق الاعتماد عليها.

- إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق.

- تحديد بنود القوائم المالية التي قد يتوقع أنها تحتاج إلي إجراء تسويات عليها.

- الظروف التي قد تتطلب زيادة أو تعديل في إجراءات التدقيق، مثل احتمال وجود أخطاء جوهرية أو غش، أو في حالة احتمال وجود عمليات مع أطراف مرتبطة.

- طبيعة ونوع التقارير التي يتوقع تقديمها¹.

¹ -سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة في الجزائر (دراسة ميدانية)، الدار الجامعية -الإسكندرية، 2010-2011، ص 48.

كما أن هناك عدة اعتبارات يتعين أخذها في الحسبان عند تخطيط عملية التدقيق هي:²

أ- أن هناك عدة جوانب يتعين أخذها في الاعتبار عند تصميم المدقق لخطط التدقيق هي:

-المعلومات المرتبطة بالنظام المحاسبي للعميل أو السياسات المحاسبية المطبقة وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة.

-درجة الاعتماد المتوقعة علي نظام الرقابة الداخلية.

-البرنامج الخاص بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ال واجب أداؤها.

-التنسيق بين الأعمال الواجبة الأداء.

ب- يعتبر التخطيط عملية مستمرة طوال فترة التدقيق بحيث تهدف إلى:

-وضع خطة عامة متكاملة تتلاءم مع نطاق العمل المتوقع.

-وضع برنامج تدقيق يحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عملية التدقيق.

ج- يساعد التخطيط السليم علي التأكد من أن الموضوعات الهامة في التدقيق قد نالت العناية المناسبة، وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وأن العمل يتم في الوقت المناسب، كما يساعد التخطيط على الاستخدام الكفء لجهود المساعدين والتنسيق مع الأعمال المؤداة بواسطة مدققين آخرين أو خبراء.

د- يتحدد نطاق التخطيط طبقا لحجم ودرجة صعوبة عملية التدقيق وكذلك الخبرة السابقة للمدقق ومعلوماته عن العميل وطبيعة نشاطه.

هـ- قد يري المدقق مناقشة بعض عناصر الخطة العامة لعملية التدقيق وبعض إجراءاتها مع إدارة وموظفي العميل بهدف رفع كفاءة التدقيق، وتحقيق التنسيق بين إجراءات التدقيق وأعمال موظفي العميل، ومع ذلك تظل خطة التدقيق وبرنامجها من مسؤولية المدقق.

المعيار الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال التدقيق.³

¹-د. أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة في ضوء المعايير الدولية ، دار النهضة العربية -القاهرة -1998، ص 68

²- سهام محمد السويدي ،دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة في الجزائر(دراسة ميدانية)،مرجع سبق ذكره ، ص 49.

³- أ. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 17.

إن تقدير كفاية نظام الرقابة الداخلية يتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المقررة وتفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات والأساليب مطبقة فعلا وحسب الخطة المرسومة لها. ويتعذر في بداية عملية التدقيق أن تحدد بصورة كاملة درجة الثقة التي يمكن وضعها في نظام الرقابة الداخلية عند تقرير مدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها إجراءات التدقيق، إذ أن هذه الثقة قد تكون مبنية على فروض لا تؤيدها الاختبارات التي يجريها المدقق فيما بعد بل قد تكشف هذه الاختبارات عن أن الحالة تختلف عما وصف له في البداية، وهذا بدوره قد يقتضي إعادة النظر في برنامج التدقيق وتنقيحه لأن الاختبارات أثبتت عدم صحة الفروض الأولية التي بني عليها المدقق برنامجه الأصلي، وقد يؤدي هذا التنقيح إلى توسيع نطاق اختبارات التدقيق أو تعديل التركيز من مرحلة من مراحل التدقيق إلى غيرها أو تعديل مواعيد إجراءات التدقيق¹.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والذي يحث المدقق بأن يجرى دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في مؤسسة العميل، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي يحدد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق لأن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على حجم وطبيعة أدلة الإثبات وكذلك مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة بالإضافة إلى أنه يؤثر على تحديد الوقت الملائم للقيام بعملية التدقيق.

وتقييم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تحقيق غرضين هما:

أ- الاعتماد على النظام نفسه، حيث أن المدقق لا يستطيع إعادة إنشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات التي تمت، حيث أنه عند وجود نظام رقابة داخلية يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة صحيحة، وإعداد قوائم مالية تعكس الوضع المالي الصحيح للمؤسسة، أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب بذل جهد كبير من المدقق ربما لا يعوض هذا الضعف.

ب- أن دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها المدقق حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية.

ولكي يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لابد من المرور بالخطوات التالية:²

الخطوة الأولى: الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والاطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.

الخطوة الثانية: تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعة والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.

¹ - أ. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - مرجع سبق ذكره، ص 43.

الخطوة الثالثة: تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية بات من الضروري على المدقق الالتزام بإحدى الطرق التالية:

أ- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة: تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، وهذه الأسئلة تتعلق ب:

-الأسئلة المتعلقة بالمشتريات، الأجور، المخزون والإنتاج، المبيعات، الخزينة، المستندات .والأسهم، الاستثمارات، الأموال الجماعية، الإعلام الآلي.¹

ب- طريقة التقارير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية: إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية يمكن من تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، وهذا ما يسمح بتوجيه عملية التدقيق نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج منها الانحرافات الواقعة والتقرير عنها في ختام عملية التدقيق.

ج- طريقة الملخص الكتابي: في ظل هذه الطريقة يقوم المدقق بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق.²

المعيار الثالث: كفاية أدلة وقرائن الإثبات

الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والتأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية³

وهنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديدة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات. ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين: داخلية وخارجية. ومن الأمثلة على النوع الأول كل ما هو موجود داخل المؤسسة مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وأوامر الشحن وطلبات البضائع وبطاقات العمل وقوائم حسابات البنوك والعقود وملفات حفظ الرسائل ومحاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان. أما الأدلة والقرائن الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الاطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة تحت التدقيق، وتستخدم المعلومات التي تستخلص من هذه المصادر في تأييد البيانات الداخلية وتعزيزها⁴

¹ -HAMIMI , ALLEL ,le control interne et élaboration du bilan comptable ,entreprise économique , Opu ,Alger 1991,p57.

² - د. طواهر محمد التهامي - صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر - الطبعة ، . الثانية 4006 ، ص 60.

³ - د. هادي التميمي، مدخل إلي التدقيق- من الناحية النظرية والعملية-، مرجع سبق ذكره، ص 94

⁴ - أ. د خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 63

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق¹. فإذا لم تكن البيانات المالية قابلة للتدقيق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معني أو سبب. ومن ثم فإن فرضان المدقق يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها كفاية أدلة إثبات، وتعتمد قناعة المدقق بأدلة وقرائن الإثبات على كميتها ونوعيتها وجودتها، حيث أن الأدلة يجب أن تكون كافية بمعنى أن تكون كمية الأدلة التي يحصل عليها المدقق لتدعيم رأيه مناسبة، كذلك يجب أن يكون الدليل مناسب وفعال وخال من التحيز ويكون الدليل قابل للقياس الكمي.

كما يجب على المدقق أن يقوم بتقييم الأدلة التي يحصل عليها وتكون الأدلة ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص. بمعنى أن تكون علاقة السبب والنتيجة واضحة بالنسبة لكل دليل ويجب أن يسعى المدقق للحصول على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلا وجب عليه أن يمتنع عن إبداء الرأي عند عدم اكتمال الأدلة لعنصر معين.

ويجب أن تكون القرائن والأدلة التي يقوم المدقق بجمعها ملائمة أولاً وكافية ثانياً، والقرائن الملائمة هي التي تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع التدقيق وأن الوسيلة المستعملة في جميع تلك الأدلة مناسبة أيضاً، أما عن كفاية الأدلة والبيانات فذلك عائد لتقدير المدقق وحكمه الشخصي².

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي الذي يضعه مدقق الحسابات ويوضح فيه رأيه الفني المحايد عن عملية التدقيق التي قام بها³.

ويعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دوراً أساسياً عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات. لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره. وتعتمد هذه المعايير على فرض أن العرض الصادق والعاقل للقوائم المالية إنما يعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق والعاقل لمفاهيم أخرى كالإفصاح المناسب والتزام التدقيق، ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمؤسسة فضلاً عن التزامها في لحظة زمنية معينة، والتغيرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات خلال فترة زمنية، أما التزامات عملية التدقيق فتعني أمانة وإخلاص أو العناية المهنية الواجبة في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية⁴.

المعيار الأول: إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ - وليم توماس وأمرسون هنكي، تعريب: د. أحمد حجاج و د. كمال الدين سمير، المراجعة بين النظرية والتطبيق مرجع سبق ذكره، ص 60.

² - أ. د خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية- مرجع سبق ذكره، ص 59.

³ - د. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 99.

⁴ - وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 62.

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً¹.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ.

ويقصد بالمبادئ هنا ليس فقط القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضاً، ويحتم هذا على المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضاً².

كذلك يري البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين:

أ- أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلاً، وتستخدم الأساس الملئم لتحقيق الإيرادات بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية.

ب- أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلص من التحيز وتعبّر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة. ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مدقق الحسابات إلى ثلاث مجموعات، تختص المجموعة الأولى بالمبادئ العامة، والمجموعة الثانية بالمبادئ المتعلقة بقوائم الربح، والثالثة بالمبادئ المتعلقة بقائمة المركز المالي. ومن أهم هذه المبادئ:

1-المبادئ العامة:

ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي³:

-مبدأ الحيطة

-مبدأ الثبات

-مبدأ الشمول

-مبدأ الأهمية النسبية

-مبدأ الإفصاح.

¹ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 44.

² - د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 60.

³ - د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 28.

ويمكن إضافة مبدأ جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية نتيجة لقيام العديد من المؤسسات بتطبيق أعمال محاسبية من خلال ما يسمي بالتجارة الالكترونية أو الأعمال الالكترونية التي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

2- المبادئ المتعلقة بقوائم الربح:¹

-مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية.

-مبدأ تحقق الإيراد.

-مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

3- المبادئ المتعلقة بقائمة المركز المالي:

وأهم هذه المبادئ ما يلي:

-تبويب الأصول وفقا لخصائصها.

-إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية.

-الربط بين مخصصات تقييم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول.

-أن تظهر الميزانية الطبيعية وقيم كل من الأصول والالتزامات ورأس المال.

نجد مما سبق أن حكم المدقق على عدالة عرض القوائم المالية يجب أن يكون وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنه بدون هذه المبادئ لا يكون لدى المدقق أساسا يستند إليه للحكم على عرض القوائم المالية) قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في المركز المالي).

المعيار الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويعني هذا تطبيق المبادئ المحاسبية واستمراريتها من سنة لأخرى، وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه كلما ترتبت على هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية. ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغييرا طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة، ولأنعدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب الذين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات المحاسبية.²

والهدف من هذا المعيار هو:

¹ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 45.
² - أ.د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 60.

-قابلية القوائم المالية للمقارنة.

-توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت علي المبادئ المحاسبية وأثرها علي القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب علي المدقق الإشارة إلي ذلك بطريقة ملائمة في تقريره. وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المالية بعدد من العوامل مثل¹:

-التغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة.

-التغيير في بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة والتي توجب إجراء تغييرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغييرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.

-وجود خطأ في القوائم المالية التي أصدرت في الفترات السابقة.

-التغيير في الظروف التي ليست لها علاقة بالمحاسبة.

نجد أن التغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية مما يتطلب من المدقق معالجة ذلك في تقريره بما يختص بإبداء رأيه في الثبات. أما ما يتعلق بالعوامل الأخرى والتي لها تأثير هام نسبيا على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة فيجب على المدقق الإفصاح عنها بطريقة مناسبة في القوائم المالية ولا يلزم التنويه عنها في تقريره. ونجد أن هناك عدد من الأمور التي تؤثر على عدم تجانس الطرق المستخدمة والتي تؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة، منها التغيير في طريقة احتساب الإهلاك، طريقة تقييم المخزون وغيرها من التغيرات. ومن التغيرات التي لا تؤثر على التجانس مثل التقديرات المحاسبية لأعمال الأصول الإنتاجية، قيمة الأصول القابلة للاستهلاك والمخصصات للديون المتوقعة عدم تحصيلها، حيث تعتبر ضرورية لإعداد القوائم المالية، وتتغير هذه التقديرات نتيجة أحداث وظروف جديدة. ومن الأمور الأخرى التي لا علاقة لها بمعياري الثبات والتي لا يتطلب الأمر الإشارة إليها في تقرير المدقق ما يلي:

-تصحيح الأخطاء في القوائم المالية التي سبق إصدارها والتي لا علاقة لها بأحد المبادئ المحاسبية مثل الأخطاء الحسابية وأخطاء السهو أو سوء استخدام الحقائق.

-التغيرات في التبويب وإعادة التبويب.

-التغيرات في شكل وطريقة عرض قائمة التغيير في المركز المالي.

-وجود عمليات أو أحداث جديدة تختلف اختلافا جوهريا عما سبق.

-التغيرات التي يتوقع أن يكون لها آثار ملحوظة مستقبلا.

المعيار الثالث: الإفصاح الكافي

¹ - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 46.

على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى التضليل. كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقتضي بذكرها القوانين المحلية السارية.

ويدخل في نطاقها شكل البيانات الحسابية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها والأسس التي بنيت عليها الحسابات المدرجة فيها والالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين وما إلى ذلك. ويعتمد هذا المعيار على قرار المدقق نفسه النابع من تقديرها لفتي لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها.¹

وكما هو معروف فإن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق العميل ومسؤولية المدققة معرفة مدى كفاية الإفصاح أو عدم كفايته. ففي حالة توصية المدقق بإجراء تعديل في القوائم المالية المقدمة له فإن القرار النهائي حول عملية التعديل هو قرار العميل وليس قرار المدقق، ولو أن المدقق وجد أن الإفصاح غير كافي ولم يستجيب العميل لإجراء التعديل المطلوب فإنه لا يستطيع إلزاما لعميل بإجراء التعديل، هنا يستطيع المدقق التحكم في محتوى تقريره من خلال الرأي الذي يقدمه في تقريره.

ويتم الحكم علي ملائمة الإفصاح وفقا للاعتبارات التالية:²

- أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور.
- أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة.
- أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.
- أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح، وأن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

المعيار الرابع: التعبير عن رأي المدقق

ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على أنه يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق فالقوائم المالية كوحدة، أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي.

وفي جميع الأحوال التي يرتبط فيها اسم مدقق الحسابات ببيانات مالية، يجب أن يشتمل تقرير المدقق على عبارة صريحة تبين طبيعة الفحص الذي أجراه ومقدار المسؤولية التي يتحملها. فعلى سبيل المثال يحدث أحيانا أن تعد البيانات المالية بدون تدقيق وتقدم على مطبوعات المدقق، وفي هذه الحالة يجب أن

¹ - أ.د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص61.

² - د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص48.

يبين المدقق في مكان بارز من كل صفحة من صفحات التقرير عبارة تحذيرية مثل أعد مواقع الدفاتر دون تدقيق، وإذا كانت تلك البيانات تحتوي أيضا على ملاحظات المدقق، عندها يجب أن تشمل هذه الملاحظات أيضا على عبارة تفيد امتناع المدقق عن إبداء رأيه في محتويات تلك البيانات¹

وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي ما يلي:²

-تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا علي إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كافي.

-حالة عدم التأكد والذي يؤثر بشكل جوهري علي القوائم المالية كوحدة والذي يجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.

-عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلي عدم تمكنه من إبداء الرأي.

ويمكن أن يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية من الآراء:

-الرأي النظيف : الذي لا يتضمن تحفظات.

-الرأي المقيد : الذي يتضمن بعض التحفظات.

-الرأي السلبي: عدم إبداء الرأي في القوائم المالية.

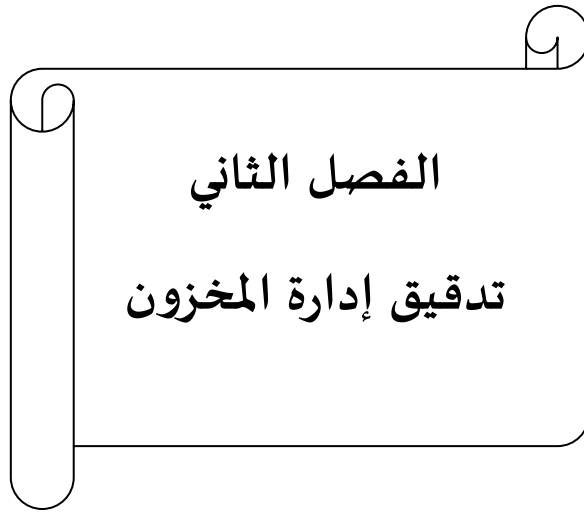
-الرأي المعارض: أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

وفي النهاية يجب علي مدقق الحسابات أن يراعي عند إعداد تقريره الظروف البيئية

والقوانين والتعليمات المطبقة في المؤسسة التي يدقق أعمالها.

¹- د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص63.

²- د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص48.



الفصل الثاني

تدقيق إدارة المخزون

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 النتائج 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 تطرف 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 والصفات التي تبين نوع هذا المخزون وتميزه عن الأنواع الأخرى ، ومن أجل التفريق بين عناصر المخزون بشكل جيد يجب إعطاء تعريف شامل له وإبراز الأنواع والتصنيفات الأساسية له كذالك .

المطلب الأول : تعريف و تقسيم المخزون

تشتمل المخزونات على عدة عناصر تختلف من بعضها البعض من ناحية الخصائص والصفات التي تبين نوع هذا المخزون وتميزه عن الأنواع الأخرى ، و من أجل التفريق بين عناصر المخزون بشكل جيد يجب إعطاء تعريف شامل له وإبراز 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 ¹:

- 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 ،

¹ 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 .

و توجد حسابات أخرى مشكلة لمجموعة المخزونات وهي 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 .

ولقد ورد تصنيف المخزونات في المخطط الوطني المحاسبي إلى الحسابات التالية¹:

- 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 يلي²:

- 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 ،

¹ منصور عبد الكريم ، المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر ، سنة 1992 ، ص 85.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، مرجع سبق ذكره ، ص 62 .

- الحساب (36) : المخزونات المتأتية من التثبيتات ،
- 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 المخزنة¹.

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 منها²:

- 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 ،

¹ هيثم الزعي ، محمد العدوان ، إدارة الموارد حديث للشراء و التخزين ، دار فكر للطباعة و النشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ط1 ، 01 ، 2000 ، ص46 .

² هيثم الزعي ، محمد العدوان ، إدارة الموارد حديث للشراء و التخزين ، مرجع سبق ذكره ، ص46 .

- معرفة المخزونات التي لها خصوصيات خطيرة وعزلها كما في تخزين المواد السامة والقابلة للاشتعال ،
- سرعة الوصول إلى المخزونات داخل المخزن وتحديد الأماكن المطلوبة بدقة ،
- متابعة رصيد المخزونات داخل المخزن (الحد الأدنى ، الحد الأقصى، نقطة إعادة الطلب) ، وهذا ما يزيد في فعالية الرقابة على المخزونات والجرد وتقييمها .

المطلب الثالث : مستويات عناصر المخزون وعلاقته بالإدارات الأخرى

1- مستويات عناصر المخزون

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

- 1-1 الحد الأدنى : وهو المستوى الذي يجب أن يبقى المخزون من الصنف ثابتا عنده في المخازن .
- 2-1 حد الطلب : وهو مستوى المخزون من الصنف الذي يجب اعادة طلب الصنف عنده لتموين المخزن قبل انخفاض المخزون منه إلى مستوى الحد الأدنى .
- 3-1 الحد الأعلى : وهو 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"> - تزويدها باحتياجاتها من المواد وقطع الغيار، - تزويدها بمعلومات كافية عن مستويات المخزون و أية تغييرات قد تحدث ، | <ul style="list-style-type: none"> - التنسيق حول أي تغييرات قد تحدث في برامج إدارة الإنتاج، - إرسال المواد المنتجة من أجل حفظها ، |
| <ul style="list-style-type: none"> - استلام الوحدات المنتجة لحين إتمام عمليات بيعها. | <ul style="list-style-type: none"> - إرسال مخلفات عمليات التصنيع أو الإنتاج لإدارة المخازن. |

| وظيفة التخزين | إدارة المبيعات |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - استلام البضائع المنتجة وتهيئتها لعملية البيع، - حفظ قطع الغيار الخاصة في خدمة أهداف البيع . | <ul style="list-style-type: none"> - تقديم معلومات عن معادلات البيع و المواد التي يجب تهيئتها لعملية الصرف، - تزويد المستودعات بالتعليمات الخاصة بحفظ قطع الغيار و الكميات المناسبة للتخزين. |
| وظيفة التخزين | إدارة مراقبة المخزون |
| <ul style="list-style-type: none"> - توفير التسهيلات اللازمة لعمليات التفتيش و الفحص. - إبلاغ مراقبة المخزون بالأصناف الجديدة التي يتم استلامها لتشارك في عمليات الفحص. - تقديم المعلومات اللازمة لمراقبة المخزون عن المواد المخزنة و حركتها . | <ul style="list-style-type: none"> - تحديد الأصناف المرفوضة و المقبولة، - تحديد مستويات التخزين و الكميات المناسبة للتخزين، - القيام بعمليات جرد المخازن و مطابقة سجلات المخزون. |
| وظيفة التخزين | إدارة الخدمات و الصيانة |
| <ul style="list-style-type: none"> - تخزين المواد و قطع الغيار و المعدات الخاصة بالخدمات و الصيانة . | <ul style="list-style-type: none"> - توفير المعلومات الخاصة ببرامج الصيانة، - توفير المعلومات و التقارير الخاصة بقطع الغيار و المواد الخاصة بالإدارة . |
| وظيفة التخزين | إدارة الحركة و النقل |
| <ul style="list-style-type: none"> - توفير المعلومات و التقارير الخاصة عن شحنات النقل البضائع، - توفير المعدات اللازمة لعمليات الشحن و تفرغ المواد و البضائع المخزنة أو المستعملة . | <ul style="list-style-type: none"> - توفير الشاحنات الخاصة بالنقل ، - تنظيم عمليات نقل الشحنات و المواد . |

| وظيفة التخزين | إدارة التمويل |
|---|---|
| - تقديم التقارير الخاصة بتفاصيل القيود الدفترية وكميات المواد المخزنة، | - تقديم التقارير الدورية عن رأس المال المستثمر في المخزون ، |
| - توفير المعلومات الخاصة بتكلفة المواد ورأس المال المستثمر في المخزون . | - دعم برامج التخلص من المخزون الراكد والتالف. |

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 وتوظيف الشباب السعودي، 2008، ص23.

المبحث الثاني : جرد و تقييم المخزونات .

يعد الجرد و تقييم المخزونات من العمليات الأساسية لوظيفتي التخزين و المحاسبة ، فهذه 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 هما¹:

- نظام الجرد المستمر أو الدائم ،

- نظام الجرد الدوري أو النهائي .

1- نظام الجرد المستمر:

¹ فالترميحس و روبرت ميحس ، المحاسبة المالية ، دارالمرخ ، المملكة العربية السعودية ، طبعة 1988 ، ص 580 .

لا يمكن إعطاء طبيعة النظام الذي تتبعه كل مؤسسة في التعامل مع مخزنها ، 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 :

$$\text{مخزون آخر الفترة} = \text{مخزون أول فترة} + \text{مدخلات الفترة} - \text{استهلاكات الفترة} .$$

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 :..... | | | | | | | | | |
| المدخلات | | | المخرجات | | | الأرصدة | | | |
| 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 إلكترونية 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 كميا 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 عالية 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 المستمر¹.

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.

¹ فالتر ميجس و روبرت ميجس ، المحاسبة المالية ، مرجع سبق ذكره ص 582 .

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

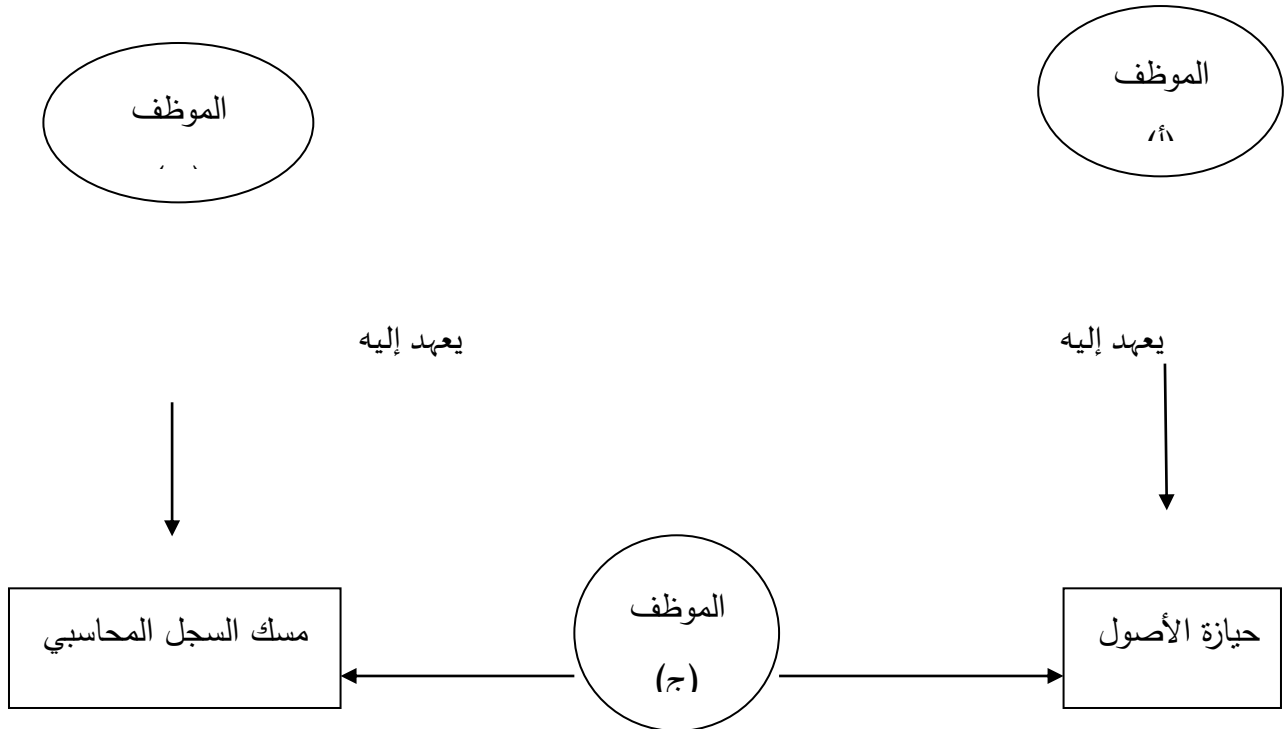
عندما يكون شخص معين في المؤسسة مسؤول و أمين على مخازن المؤسسة و كذلك مسؤول عن سجلات المخزون المستمر ، يمكن أن يحدث تزوير على مستوى مكونات المخزون الموجودة بالمؤسسة عن طريق مثلا حصول شخص ما على دليل المخزن بأي طريقة و يستولي على ما فيه أو ينقص منه ، فهنا يلجأ المسؤول الأول إلى الإسراع في تغيير أرقام سجلات 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 أدائها المالي .

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

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 يلي¹:

- 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 التحقيق 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 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 المالية².

¹ عاشور كتوش ، المحاسبة المعمقة في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2004 ، ص 40 .

² فالتر ميجس و روبرت ميجس ، المحاسبة المالية ، مرجع سبق ذكره ص 573 .

3- الحيلة 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 الحيلة و الحذر هو الإنقاص وليس المغالاة في تقييم المخزون .

4- الأهمية النسبية : وتشير على القيمة النسبية للعنصر / و في مجال تقييم المخزون تعني الأهمية النسبية عدم الاهتمام بالتقييم الدقيق لعناصر المخزون ذوات القيم الصغيرة نسبيا ، 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 ، وبالرغم 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 التالية¹:

- 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 ،

¹ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، الإطار النظري- المعايير و القواعد -المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى 2007 . ص 439 .

- 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 يلي¹:

• 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 تكرر هذا الأمر بشكل 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:²

- الاكتمال ،

- الوجود ،

- الملكية،

- التسجيل المحاسبي ،

- التقييم .

1- الاكتمال : تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءها ، 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 يندس المحاسب أية عملية ليؤكد

¹ نفس المرجع السابق ، ص440 .

² محمد تهايمي طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية – ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2006، ص151 .

بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها ومدى 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 ، وإجراء الفحص على بطاقات المخزن وترقيمها ومدى 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 والحصول على مصادقات من الموردين ، كما يجب أن يتأكد المدقق من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارج مخازنها .

4- التسجيل المحاسبي : 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 ووصلات استلام المخزون و فواتير قيد الاستلام.

5- التقييم : ينبغي على المدقق التأكد من صحة تطبيق طرق التقييم التي تنتهجها المؤسسة والتحقق كذلك من ثبات طرق التقييم من سنة لأخرى ، وفي 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:¹

- 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 والجرد الفعلي ،

¹ ألفين أريزو و جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة ، محمد عبد القادر الديسبي و أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية ، 2009 ، ص 840 .

- هناك بعض أصناف المخزون ذات طبيعة فنية وتقنية خاصة مثل التي تتواجد في مؤسسات صناعة الإلكترونيات والمجوهرات والمواد 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 ، وخاصة بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة،
- أن الاتجاه السائد لدى المؤسسات الصناعية الكبرى الاعتماد على الحاسب الإلكتروني في حفظ و تشغيل بيانات المخزون ، مما يجعل المدقق مضطرا لاستعمال أدوات تكنولوجية في التحقق من المخزون .

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 كذلك 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 لهدي في التقليل 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 .

الفصل الثالث

تمهيد :

من خلال دراستنا الميدانية لوحدة الساحل بصلامندر-مستغانم- لاحظنا أن هناك رقابة تتم قبل الإنتاج وأثناء الإنتاج وبعد الانتاج وذلك من خلال المعاينة اليومية للمادة الأولية والمنتجات النهائية كما أن هناك رقابة على مختلف مستويات الوحدة فكل قسم أو مصلحة مراقب لها كذلك هناك مراقبة مستمرة لأن منتج الحليب سريع التلف خاصة عند تعرضه لدرجة الحرارة، للمنتجات وحدة الساحل سمعة محلية جيدة حيث أن الإقبال على منتجاتها جيد محليا أي بمعنى آخر هناك تنافسية محلية وربما في المستقبل تتسع و تصبح تنافسية دولية.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة

نحاول في هذا المبحث الوقوف عند خصائص المؤسسة محل الدراسة، بدءا بتعريفها، تحديد خصائصها من حيث الموقع، النشاط والهيكل التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة ملبنة الساحل.

مع مرور السنوات بعد الاستقلال شرعت الجزائر في تكوين قاعدة اقتصادية ومن بين ذلك ما جاء به القانون رقم 96/93 الصادر بتاريخ 1969/11/20 حيث تم تأسيس الديوان الوطني للحليب ومشتقاته وهذا طبقا من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي، وفي سنة 1981 وبموجب المرسوم رقم 81/354 وفي إطار إعادة تركيب المؤسسات قسمت إلى ثلاث فروع:

الديوان الجهوي الشرقي ويضم:

-وحدة إنتاج عنابة .

-وحدة إنتاج قسنطينة .

-وحدة إنتاج سوق أهراس .

الديوان الجهوي الوسط ومقره الجزائر العاصمة ومن بين وحداته : orlac

-وحدة إنتاج بودواو.

-وحدة إنتاج ذراع بخدة .

الديوان الجهوي الغربي ويضم:

-وحدة إنتاج وهران .

-وحدة إنتاج سيدي بلعباس .

-وحدة إنتاج مستغانم

-وحدة إنتاج سعيدة

-وحدة إنتاج معسكر .

-وحدة إنتاج تيارت .

-وحدة إنتاج بشار

الذي تأسس في 12 ديسمبر 1981 من بين وحداته وحدة إنتاج الحليب ومشتقاته تدعى ملبنة الساحل بصلامندر لولاية مستغانم.

تعتبر وحدة إنتاج الحليب ومشتقاته بمستغانم من وحدات الأشغال بها سنة 1986 من قبل الشركة الوطنية التي afealaval للبناء الديوان الوطني الجهوي الغربي للحليب ومشتقاته، حيث انطلقت الشركة الفرنسية قامت بتوفير تجهيزات المشروع والإشراف عليه، ودخل المشروع في مرحلة الإنتاج الفعلي عام 1987 وفي هذه الفترة كانت عبارة عن مؤسسة عمومية تدعى: OROLAIT OFFICE DU LAIT .

كانت انطلاقة المشروع بتكلفة بدائية قدرت ب 30 مليون دينار وفي نهاية جوان 1987 كانت ب 85 مليون دينار لتبلغ في سبتمبر 120 مليون دينار جزائري.

وفي سنة 1997 اندمجت جميع الدواوين في إدارة وحدة تدعى المركب الصناعي لإنتاج الحليب ومشتقاته الواقع مقره بحسين داي الجزائر العاصمة. GIPLAIT

Groupement industriel de production létére

و الواقعة على مستوى المنطقة SPA و من بين فروع ملبنة الساحل بمستغانم مؤسسة عمومية ذات أسهم من الجنوب الطريق الولائي ومن الشرق ORAVIO الصناعية بصلامندر يحدها من الشمال المديرية العامة التعاونية الفلاحية .

تمارس هذه المؤسسة نشاطها في إطار قانوني متمثل في سجل يقدر رأسمالها ب 29048000 دج يبلغ العدد الفعلي للعمال 105 عامل منهم 65 عامل دائمون 40 عامل مؤقتين في إطار عقود ما قبل التشغيل ويتوزع العمال كالاتي /

5 إطارات عليا .

17 إطارات .

34 مؤطر .

49 منفذ .

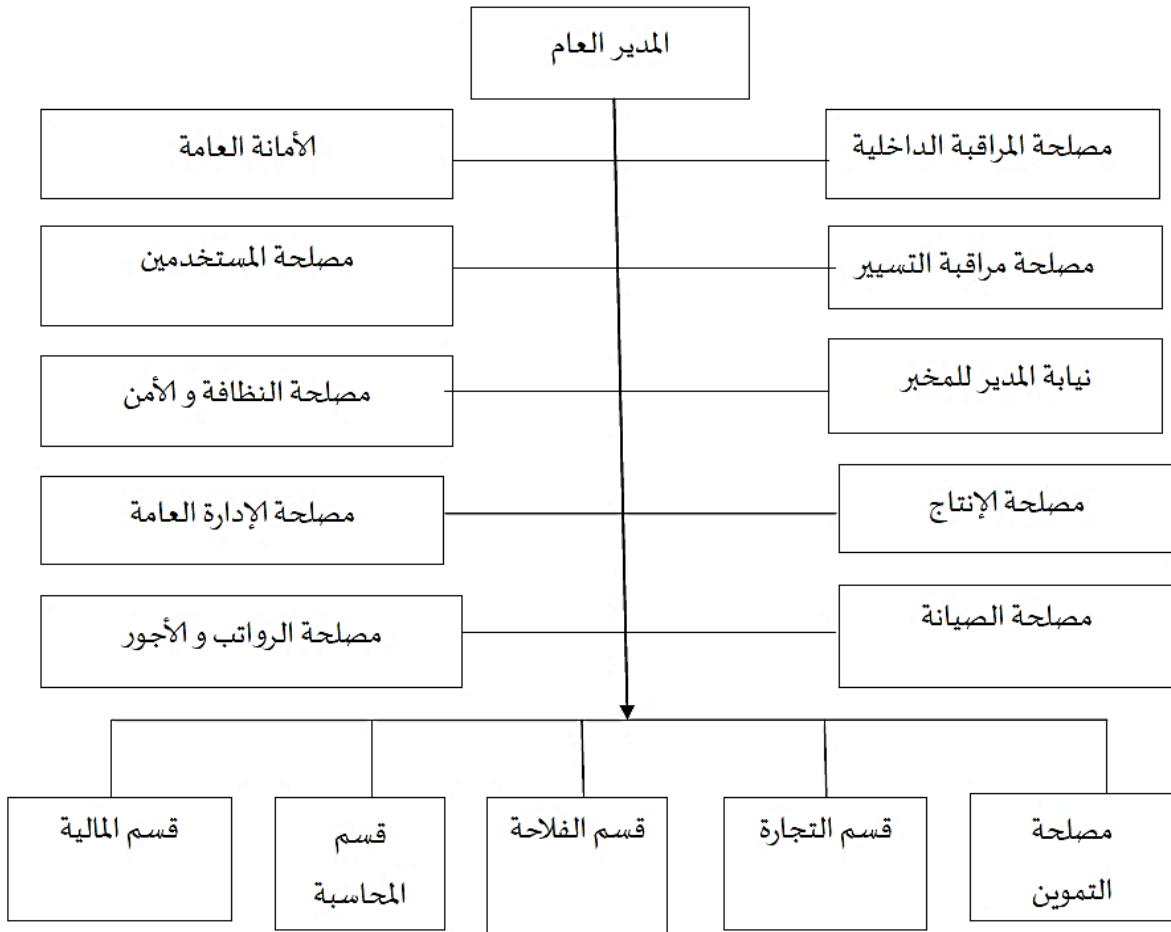
تنشط الوحدة تحت شعار الحليب "مهنة وهواية" وهو ما يشير إلى أن إنتاج الحليب والعمل في الوحدة لا يعتبر فقط مهنة بل يتعدى ذلك فهو يمثل هواية بالنسبة لعمال المجمع .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الساحل .

سنتطرق في هذا البحث إلى دراسة الهيكل التنظيمي العام لملبنة الساحل بالإضافة إلى ذلك دراسة الهياكل التنظيمية لكل فرع منها مع شرح المهام لكل منها :

دراسة الهيكل التنظيمي العام: يتكون الهيكل التنظيمي لملبنة الساحل الواقعة بصلامندر-مستغانم - من مجموعة الأقسام والمصالح والتي تتضح بالشكل الموالي :

الشكل (1-3) الهيكل التنظيمي لمبنة الساحل الواقعة بصلامندر-مستغانم



المصدر: من الوثائق الرسمية لمبنة الساحل

شرح كل فرع من فروع الهيكل التنظيمي :

المدير العام :

يمثل أعلى سلطة في المؤسسة مهمته إدارة المؤسسة حيث يقوم بإصدار الأوامر و اتخاذ القرارات و رسم الاستراتيجيات المؤسسة بتنسيق مع مختلف المصالح ، و توجيه رؤساء الأقسام و المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم بالإضافة إلى مراقبة نشاط الوحدة .

مصلحة الرقابة الداخلية :

مهمتها التدقيق في العمليات و مدى سلاسة الإجراءات المعمول بها و تماشيها مع القوانين المعمول بها .

مصلحة مراقبة التسيير :

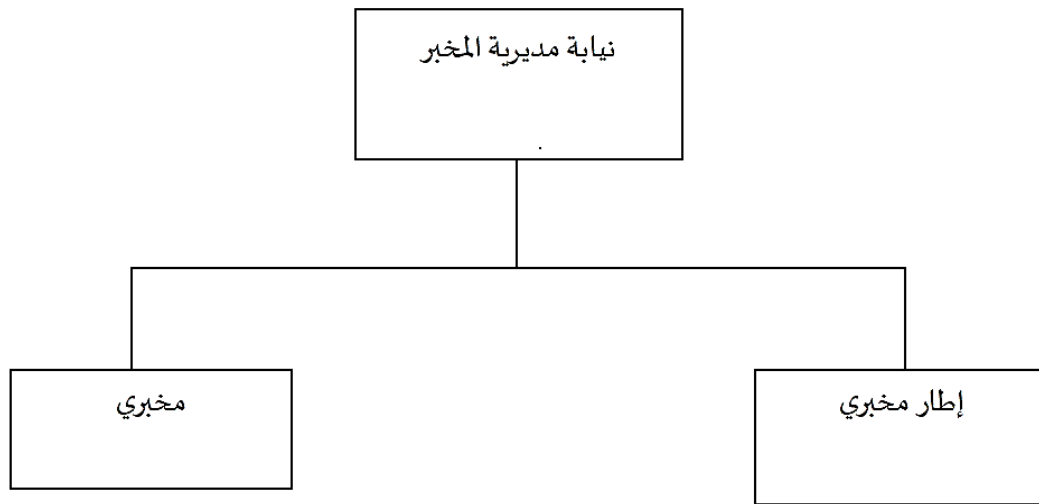
تقوم بإعداد تقارير شهرية لما هو موجود على أرض الواقع و مقارنتها مع التقديرات المسطرة و حساب الانحرافات لأخذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب، كذلك مراقبة التكاليف، الحصص الاقتصادية و المالية، استعمال الوسائل في نشاط الوحدة .

نيابة مديرية المخبر :

تحليل الحليب (حليب البقرة) المستلم و المجمع من عند الفلاحين من جانب درجة الحموضة و نسبة المادة الدسمة و درجة الكثافة و درجة الحرارة .

تحليل تركيب المنتجات النهائية و التأكد من المقادير و مدى صلاحية المنتجات للاستهلاك لتفادي أي خطر ممكن، و جودة المنتج من حيث المادة الدسمة، الحموضة و البكتيريا النافعة، و الكثافة و بالإضافة إلى هذا مراقبة درجة الحرارة.

الشكل : (1-4) أقسام نيابة مديرية المخبر

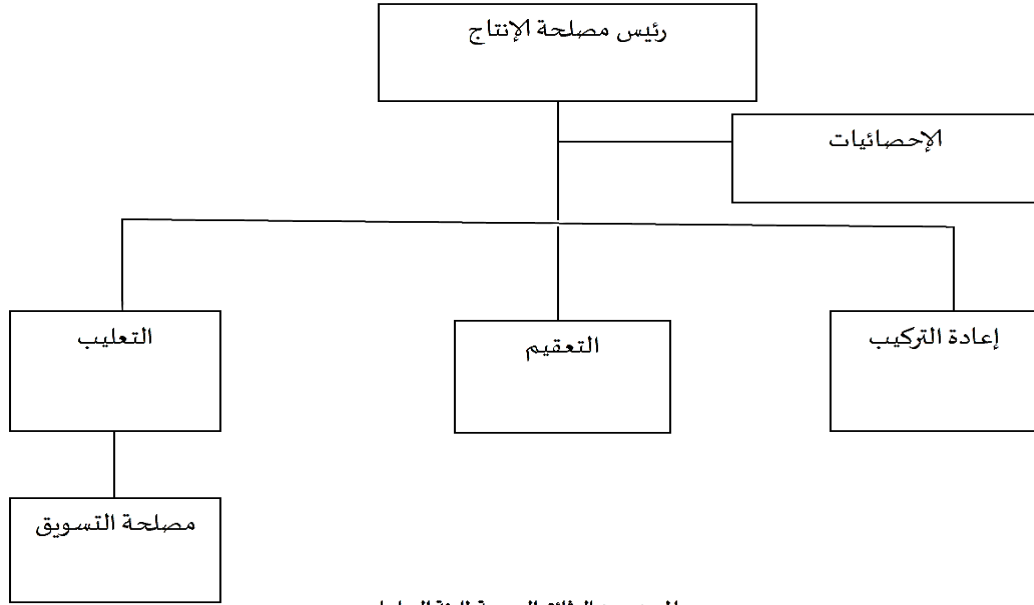


المصدر من الوثائق الرسمية للمبنة الساحل

مصلحة الإنتاج : من مهامها :

تحويل المادة الأولية إلى منتجات نهائية (الحليب ، الرايب ، لبن ، زبدة).

الشكل: (1-5) مهام رئيس مصلح الإنتاج

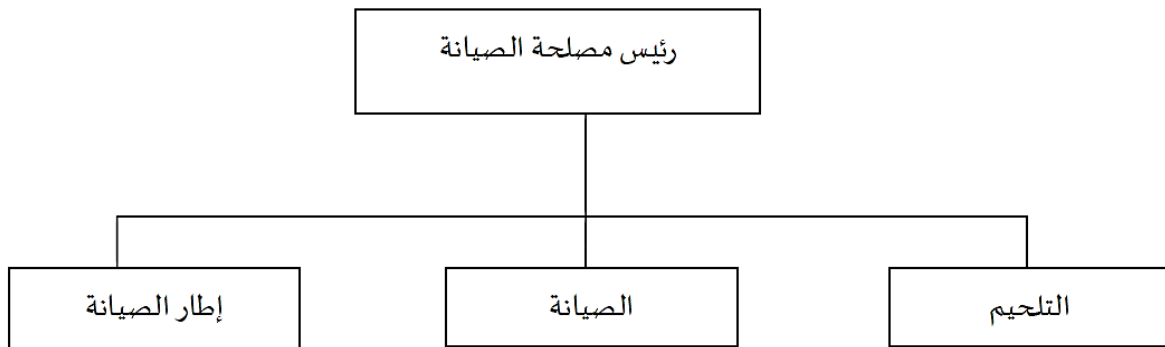


المصدر: من الوثائق الرسمية للمبنة الساحل

مصلحة الصيانة : من مهامها :

- مراقبة النشاط الذي يشمل مسؤوليتها .
- ضمان الصيانة و الحفظ الجيد و النوعي للعتاد .
- معالجة الأعطاب الخاصة بالعتاد .
- تطبيق صيانة وثائية لتجنب الوقوع في الخسائر

الشكل (1-6) مهام رئيس مصلحة الصيانة



المصدر: من الوثائق الرسمية للمبنة الساحل

مصلحة النظافة والأمن :

- الأمن على الوحدة وعلى وسائل العمل .
- تؤمن الصيانة و المحافظة على الوسائل ضد الحرائق .
- مراقبة دخول و خروج العمال و البضائع المحملة .

مصلحة المستخدمين :

تقوم هذه الأخيرة بمتابعة شؤون بمتابعة شؤون العاملين خاصة الإدارية و الاجتماعية منها ، حيث تقوم بالسهر و الإشراف على مختلف عمليات التوظيف والتكوين و التأهيل و التحفيز ، و الترقية و توزيع بطاقات الأجور ، و المكافأة ، و العطل و الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطوير العمل .

مصلحة الرواتب والأجور:

الإعداد الشهري للرواتب وأجور المستخدمين.

مصلحة التموين:

تموين الوحدة بالمواد التي تستعمل في إنتاج الحليب ومشتقاته.

الشكل : (1-7) مصلحة التموين



المصدر: من الوثائق الرسمية للمبنة الساحل

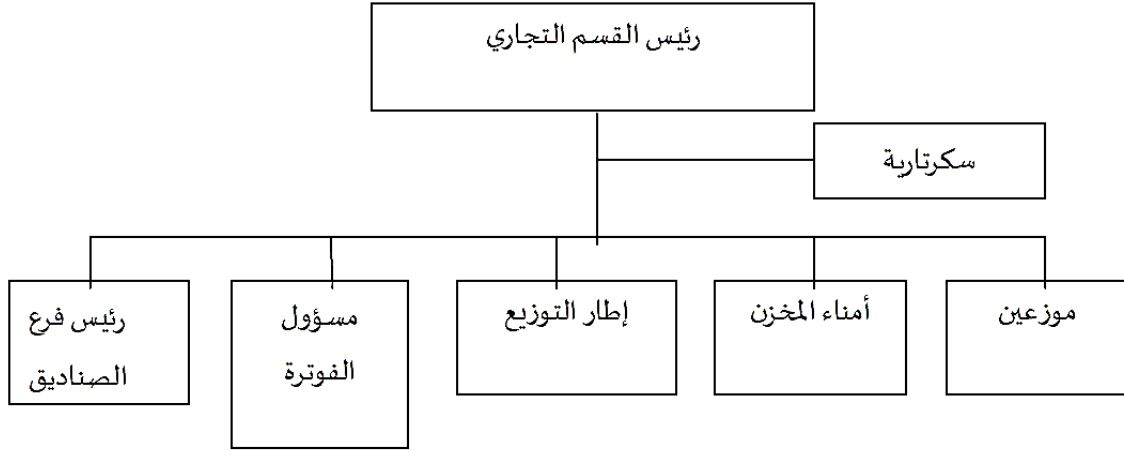
قسم الفلاحة :

تزويد المؤسسة بحليب الأبقار عن طريق المراكز الثلاثة للمؤسسة المتخصصة لجمع الحليب وهي مركز موجود بالمبنة والثاني موجود بالدبدابة (مستغانم)، والمركز الثالث يوجد بسيق ولاية معسكر.

القسم التجاري:

يعتبر الوسيط أو الصلة بين المؤسسة و الزبون، حيث يقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على حجم الطلبية ، الوقت و إطلاع الزبون على السعر الذي يحدد من قبل المدير العام .

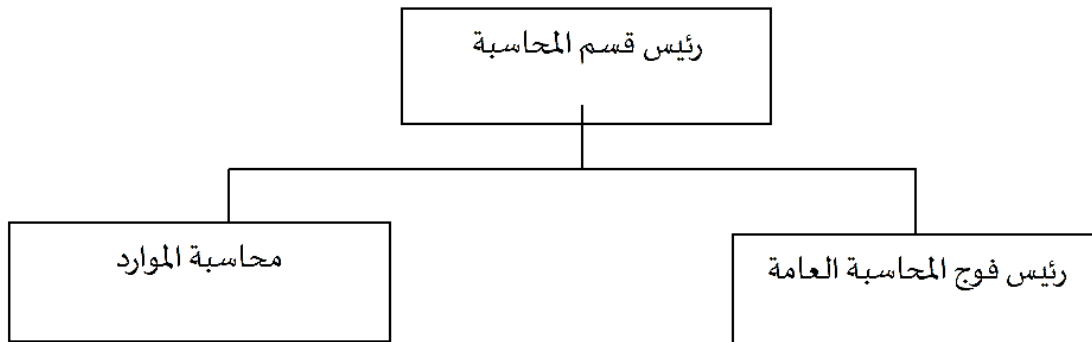
بالإضافة إلى أن هذا القسم يشرف على المبيعات والعمليات المتعلقة ببيع المنتج منذ دخول الزبون المؤسسة إلى غاية خروجه محملا بالسلعة والفاتورة الخاصة به.



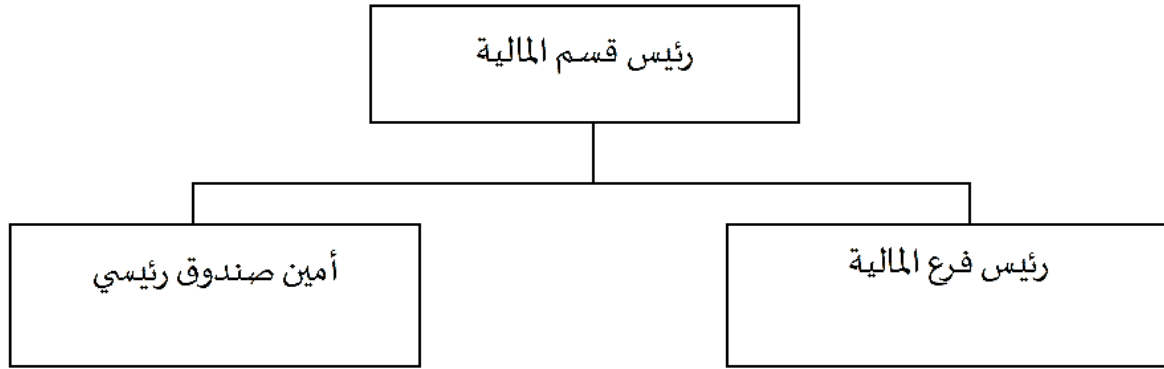
المصدر: من الوثائق الرسمية لمدينة الساحل

قسم المالية والمحاسبة:

دورها يتمثل في استسلام الفواتير و الوثائق التي تثبت و تبين العمليات التي قامت بها الوحدة و كذلك تسديد مبالغ هذه الفواتير و مراقبة تحركات الخاصة برصيد البنك.



المصدر: من الوثائق الرسمية لمدينة الساحل



المصدر: من الوثائق الرسمية لمدينة الساحل

المطلب الثالث: منتجات ملبنة الساحل

إن ملبنة الساحل تقوم بإنتاج الحليب ومشتقاته، فمثلا يصنع بحليب الأبقار منتج اسمه حليب البقرة وهو حليب منزوع الدسم كليا من 0.5° إلى 1.5° و حليب منزوع الدسم جزئيا 15° إلى 18°.

كذلك يستعمل لإنتاج:

- اللبن
- الرائب
- الزبدة (الزبدة المزرعية)
- القشدة الطرية التي تستعمل كمنتج داخلي بين وحدة مستغانم وتيارت .

وهناك منتجات في طور الإنجاز .

أما الحليب البودرة المستورد فيصنع منه فقط حليب اسمه حليب البقرة مبستر حيث أغلب الأحيان تكون كثافته 1030° إلى 1030° .

يستعمل 9260 لتر من الماء بالإضافة مسحوق الحليب المتكون من 18 كيس من مادة دسمة PDL 0 % مع إضافة + 23 كيس من المادة الدسمة PDL 26 % للحصول على الحليب .

خلال عملية الإنتاج يمر الحليب في أنابيب معدلة من حيث درجة الحرارة حيث تبلغ 04° إلى 06° وذلك خلال 20 ثانية ثم تأتي مرحلة التعليب حيث يوضع الحليب في أكياس مشتارة من مؤسسة أخرى أي بمعنى تكلفة زائدة.

اما إذا أرادت المؤسسة الحصول على رائب فتتعديل درجة الحرارة 87° وذلك خلال فترة زمنية قدرها 20 ثانية أي نفس توقيت الحليب الخميرة ليصبح رائب، ثم تأتي مرحلة التعليب حيث يوضع الحليب في أكياس قابلة للتوزيع.

منتجات ملبنة الساحل تعتمد على المادة الأولية وهي الحليب المجمع من الفلاحين، ومسحوق الحليب المستورد من الخارج و الموزع من قبل المؤسسة الأم ببيير خادم الجزائر العاصمة وكذلك الآلات لها دور فعال في الإنتاج حيث كما كانت الآلات الحديثة وذات جودة أدى ذلك إلى زيادة الإنتاج.

الجودة ورضا المستهلك والمركز التنافسي في ملبنة الساحل:

-يؤدي تحسين الجودة إلى تحسين كفاءة استغلال الموارد وتحسين كفاءة العملية الإنتاجية.

-يؤدي تحسين كفاءة الموارد والعملية الإنتاجية إلى تحسين المركز التنافسي.

- يؤدي تحسين الجودة إلى زيادة رضا المستهلك وإلى زيادة الحصة السوقية الذي بدوره يؤدي إلى زيادة العائد.

-تغطية السوق المحلي وإنتاج منتجات ذات جودة عالية وتحقيق الاكتفاء الذاتي.

المبحث الثاني: وصف سيرورة وظيفة التخزين بكل مراحلها

تتبع مؤسسة الساحل حليب في مراقبة و تسيير مخزوناتهما على عدة إجراءات و خطوات محكمة لضبط وتحديد مخزوناتهما سواء:

5.على مستوى فرع المواد الأولية ومواد التعليب.

7.على مستوى فرع المنتجات التامة.

9.على مستوى فرع قطاع الغيار ومستلزمات المكتب.

وتقوم المؤسسة بعملية مراقبة روتينية كل 9 أشهر عن طريق الجرد المادي لمخزون الورشة والمخزون الرئيسي) مواد أولية وتعليب، قطع غيار ومنتجات تامة الصنع (ويقوم بها 9 لجان أ، ب، ج وعناصر كل لجنة عمال من مختلف مصالح المؤسسة، وكل هذه اللجان تحت اشراف رئيس خلية الجرد وهو رئيس مصلحة مراقبة التسيير. فتقوم اللجنة) أ (بعملية الجرد مع اللجنة) ب (، وعند انتهائهم من العملية يرسلون جردهم لرئيس الخلية، فيقوم بتقارب الجردين في جدول ويخرج الفوارق بينهم ويرسل اللجنة الثالثة) ج (للجرد الأخير مرفقة بالمواد التي بها فوارق فقط. من ثم يقوم بإرسال الجرد المادي الحقيقي لمسؤول المحاسبة المكلف بمتابعة مخزون المؤسسة لتحديد الفوارق في المخزون بين المخزون المحاسبي والمخزون الحقيقي، إذا كانت الفوارق كبيرة يستلزم تقديم تبريرات مقنعة، فيرسل المحاسب رسالة لأمين المخزن يطلب منه تقديم تبريرات الفوارق ونسخة ترسل للمدير العام للاطلاع، فيقوم أمين المخزن بعملية تقارب الكميات المستلمة والمستهلكة مع جدول مخزون المحاسبي. كل هذا لتخفيض نسبة الفارق في نهاية السنة المحاسبية.

المطلب الاول: مخزون المواد الأولية ومواد التعليب

يعتبر مخزون المواد الأولية ومواد التعليب لمؤسسة الساحل حليب الرثة الرئيسية في السيطرة الصحيحة للمؤسسة نحو التألق والنجاح لهذا سنرى مدى اهتمام المؤسسة بهذا المخزون في إجراءاتها في تسيير ومراقبة تحركات المواد الأولية ومواد التعليب. لشراء مادة أولية خام يجب ان تمر على عدة مراحل، من بينها:

5-طلب تموين الورشة الإنتاجية.

7-عملية التحقق في المخزون.

9-عملية البحث عن المورد.

مرحلة طلب المادة الأولية.

5-الاستلام في المخزون.

6-عملية التسجيل وارسال الوثائق للمصالح المختصة.

7-مرحلة الرقابة.

8-المرحلة الأخيرة، تموين الورشة بمستلزماتها.

(1) طلب تموين الورشة الإنتاجية:

في أي عملية شراء للمواد الأولية يجب ان يكون متبوع بوصول طلب تموين الورشة الإنتاجية التي طلبت المواد اللازمة لإنتاج المنتجات المطلوبة من عند إدارة المبيعات Furniture . فإدارة المبيعات تطلب منتج معين لتلبية رغبة الزبون فترسل وصل طلب منتجات تامة الصنع الى رئيس الورشة الإنتاجية فيقوم هذا الأخير بتفقد مخزون الورشة للمواد PF Bon de commande الأولية ليرى المواد الأولية اللازمة لإنتاج طلبات المصلحة التجارية، فعندما يجد نقص في مادة معينة يحرر وصل طلب تموين الورشة لإدارة المخزونات بالمواد اللازمة لإتمام عملية الانتاج. فتمر إدارة المخزونات الى العمليات التالية.

(2)عملية التحقق:

يقوم مسؤول إدارة المخزونات بإرسال امين المخزن ليتحقق من وجود المواد المطلوبة من الورشة في المخزون، فعند عدم وجود المواد اللازمة أو عدم الاكتفاء يخطر امين المخزن مسؤول إدارة المخزونات بعد وجود أو عدم اكتفاء المواد المطلوبة عندها يطلب مسؤول إدارة المخزونات من مسؤول المشتريات بشراء المواد اللازمة في وصل طلب فيقوم هذا الأخير بالإجراء الاتي ذكره Bonne demande d'achat. شراء

(3)عملية البحث عن المورد:

ان مصادر تموين مؤسسة الساحل حليب مصدرين: مصدر داخلي ومصدر خارجي:

المصدر الداخلي: هو عبارة عن موردين نشاطهم داخل تراب الوطن او داخل تراب الولاية، تتمون المؤسسة من عندهم عندما تكون المادة المطلوبة موجودة عندهم تتميز بالتنوع والجودة العالمية والسعر المعقول هذا لربح الوقت لتموين مخزوناتهما، ويكون استلام سلعهم ما بين الأسبوع الى الشهر.

المصدر الخارجي: تلجا المؤسسة لهذا النوع عندما لا تتوفر المواد داخليا أو لا تتميز بالجودة و النوعية المطلوبة، فتلجا إليهم دائما قبل نفاذ المواد ب 9 اشهر الى 6 اشهر وذلك راجع للعملية الطويلة لاستلام السلع من خارج الوطن لأنه يمر على مراحل تتطلب زمن معين لإتمام عملية التموين من بينها: توطين الفاتورة في البنك - شحن السلعة - الجمركة - العبور الى ان تصل الى المؤسسة فيبحث مسؤول المشتريات عن المورد المناسب في لائحة الموردين المؤسسة، فيطلب من موردين المادة المطلوبة تزويده بفواتير شكلية ليتم على أساسها اختيار المورد المناسب. بعد عملية دراسة عروضهم وغالبا ما تكون الدراسة على جودة ونوعية المادة- سعر المادة-الأجال لاستلامها -وطريقة الدفع- كيفية الاستلام خبرة و سمعة المورد في السوق، فيقوم بمقارنة العروض المسلمة له و تقييما ثم يختار المورد المناسب عن طريق جدول مقارنة يقوم به عون شراء التابع للمصلحة باستعمال جدول التنقيط ليساعده في تحديد المورد اللازم اختياره.

(4)مرحلة طلب المواد اللازمة:

عند إتمام اختيار المورد المناسب الذي تم قبول عرضه لتموين المؤسسة، يقوم مسؤول المشتريات مبين فيها نوعها والكمية والسعر، مصادق Bon de commande MP بإعداد وصل طلب شراء المواد الأولية عليه من طرف مسؤول المشتريات ثم يرسله الى المورد.

(5)مرحلة الاستلام:

تتم عملية استلام المواد بالشروط المتفق عليها بين المورد والمؤسسة آنفا. فتدخل السلعة الى المخزن بعد عملية رقابة السلعة من طرف أمين مخزن الذي بدوره يقوم بتفقد السلعة الذي بحوزته، ووصل التسليم Bon de commande MP وكميتها المتفق عليها مع وصل الطلب الذي يسلمه له صاحب الشاحنة المرسله من طرف المورد ليصادق على وصل التسليم ويقدم له livraison الأخرى ليرجعها للمورد.
عملية التسجيل والارسال:

بعدما يقوم امين المخزن بتخزين المادة و مصادقة وصل التسليم للمورد، ويسجل المواد المقتناة في ورقة خاصة بكل مادة و يملأ المعلومات الواجبة كتاريخ الاستلام، اسم المورد و الكمية fiche de stock المخزن ثم logiciel gestion de stock المستلمة، بعد ذلك يسجلها في الحاسوب عن طريق برنامج تسيير المخزون يحرر وصل استلام المواد في 9 نسخ نسخة لمديرية التموين و نسخة لمديرية المحاسبة و أخرى لمصلحة مراقبة التسيير، مرفقة بوصل الطلب، وصل التسليم و الفاتورة.

(7)مرحلة الرقابة:

تتم مرحلة الرقابة على مستويين:

على مستوى مصلحة مراقبة التسيير .

على مستوى مديرية المحاسبة .

(أ) على مستوى مصلحة مراقبة التسيير:

يتابع مسؤول مراقبة التسيير مشوار الشراء من البداية أي من عند إدارة المبيعات الى غاية وصولها للورشة واستهلاكها، فيقوم بعملية تقارب بين الطلبية ووصول الاستلام، في الكمية المطلوبة والسعر المتفق عليه، ويقوم أحيانا بمعاينة ميدانية للمواد المشكوك فيها في المخزن.

(ب) على مستوى مديرية المحاسبة:

تقوم مديرية المحاسبة باستلام الوثائق والمستندات المحاسبية القانونية وتقديمها لقسم محاسبة المواد وقسم المحاسبة العامة.

-قسم محاسبة المواد مهمته ادخال ومتابعة المواد الأولية كميًا وماليًا وفي نهاية كل 9 أشهر يقدم لهم جرد مادي تقوم به المؤسسة لمراقبة المخزون و يقوم بتقارب المواد للاستخراج الفوارق إن وجدت بين المخزون المحاسبي والمخزون، عندما يكمل مهمته في STOCK ادخال البيانات في الحاسوب بواسطة برنامج متخصص في تسيير المخزون يحول المستندات الاصلية لقسم المحاسبة العامة ويحتفظ بصورة طبق الأصل للوثائق.

-قسم المحاسبة العامة دوره هو القيام بإدخال عملية الشراء والتخزين في يومية الشراء والتخزين

ويثبت الذمة المالية للمورد.

تموين الورشة:

عند دخول المواد الاولية للمخزون الرئيسي، تتم عملية تموين الورشة باحتياجاتها لاستعمالها في انتاج المنتجات التامة الصنع المطلوبة من عند إدارة المبيعات لتلبية رغبات زبائنهم.

تتم العملية بإرسال المواد مرفقة بوصول طلب تموين الورشة مصادق عليه bon demande fourniture من طرف امين المخزن، وعند استلامها من الورشة يقوم رئيس الورشة بمراقبة الكمية المطلوبة والكمية المستلمة ليعطي في الأخير مصادقته لدخولها للورشة.

المطلب الثاني: مخزون منتجات تامة الصنع

مخزون المنتجات التامة الصنع يقع في المرتبة الثانية للمؤسسة في حجم الاهتمام، إذ ترى المؤسسة انه هو المرآة العاكسة لسمعتها في السوق الوطنية. ولهذا تركز على إجراءات تسمح بمراقبة مخزون المنتجات بشكل يسهل لإدارة المبيعات معرفة ما يوجد في المخزون لتواجه طلبات الزبائن.

وللمؤسسة مخزون رئيسي للمنتجات تامة الصنع موجودة في كل ورشة إنتاجية أي تعتمد على 6 مخازن ما لان منتجات تلك الورشات ، chambres froides يعادل 6 ورشات إنتاجية. منها 1 مخزونات بهم غرف تبريد.

6) اما الورشة 1 لها مخزون بدون غرفة تبريد لان -4-9-7- لا تتحمل درجة حرارة عالية، وهي (ورشة 5

UHT.منتجاتها تستطيع ان تبقى في الحرارة المعتدلة وهي منتجات وتكون حركة منتجات التامة الصنع كما يلي:

5-طلب منتجات؛

7-الإنتاج؛

9-التحويل للمخزون؛

4-الشحن؛

1-التسجيل والارسال؛

6-الرقابة.

طلب المنتجات:

تتم الطلبات من زبائن ملبنة الحضنة موجهة لمصلحة التجارية قصد تموينهم بمنتجات خلال اجل مصادق عليه من طرف الزبون ، اين تكون فيه الكميات Bon de commande معين، عن طريق وصل طلب والنوعية والسعر محددة، فتترجم المصلحة التجارية كل رغبات الزبائن الى رئيس الورشة، عن طريق وصل طلب منتجات تامة الصنع. Bon de commande PF.

2)الإنتاج والشحن:

بعد مسك رئيس الورشة طلبات المصلحة التجارية ، يقوم بتهيئة المواد الأولية المخصصة لإنتاج الكميات المطلوبة ، فيفحص الآلات الإنتاجية قبل بداية أي عملية إنتاج كما يفحص عمال الورشة ، بعد ذلك يقوم ببدء العملية الإنتاجية التي تتطلب زمن معين للإنتاج، عند إتمام العملية تحول المنتجات لغرف Bon التبريد داخل مخزون الورشة للمحافظة على جودة المنتج، و تكون عن طريق وصل تحويل المنتجات يصادق عليه رئيس الورشة مع عون متابعة مخزون المنتجات التامة التابع للمصلحة ، de transfert PF التجارية ، ليقوم بإخطار المصلحة بوجود المنتجات المطلوبة لتسليمها للزبون. المخصصة Registre exploitation عند انتهاء العملية يملأ المهندس الرئيس للورشة سجلات الاستغلال لكل ورشة وهناك 6 سجلات رئيسية منها 4 سجلات خاصة بالمواد الأولية) سجل بودرة الحليب، سجل السكر، سجل مواد التعليب، وسجل مواد أخرى (. محتوى كل سجل هو تسجيل كل حركات المواد المدخلات، الاستهلاكات

والخسائر وهناك سجل خاص بعمليات الصيانة الداخلية للورشة من تصليح للألات وقطع الغيار المستعملة وتاريخ العملية والمهندس المسؤول عن العملية.

كما ان هناك سجل خاص بالمنتجات تامة الصنع، فيه كل العمليات الإنتاجية التي قامت بها الورشة، محتوية الكمية المنتجة، رقم الفرقة التي قامت بالعملية وتاريخ العملية الإنتاجية، وفيه أيضا حركة مخزون المنتجات: من مخزون اول مدة ودخول المنتجات وخروجها للشحن والخسائر، ومخزون اخر مدة.

مع الذكر انه خلال كل العملية الإنتاجية من البداية الى غاية الشحن تكون تحت رقابة مديرية مراقبة

لضمان سلامة المنتج من كل عيب شكلي او مضمونا، *contrôle de qualité* الجودة

3) التسجيل والارسال:

بعد تسجيل كل العملية في السجلات والوصلات، تقوم إدارة الورشة بإرسال وصل طلب المنتجات مرفوق بوصل الإنتاج ووصل لتحويل المخزون ووصل الاستهلاكات المواد الأولية، لمديرية المحاسبة ومصالحة مراقبة التسيير. لتقوم مديرية المحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية عن طريق المستندات في يومية مخزون منتجات تامة ويومية مخزون مواد أولية في قسم المحاسبة العامة. اما بالنسبة لقسم محاسبة المواد يسجل الكمية المنتجة في برنامج تسيير مخزون المنتجات ويسجل الاستهلاكات في برنامج تسيير مخزون مواد أولية، ثم يرسل لرئيس دائرة المحاسبة المكلف بالمحاسبة التحليلية للمؤسسة لتقييمها وإعطائها سعر تكلفتها ليستطيع كل من محاسب المواد او محاسب المكلف بالمحاسبة العامة إدخالها بسعر تكلفتها.

اما مصالحة مراقبة التسيير، تقوم بدور الرقابة على كميات المواد الأولية المستعملة في الإنتاج مع الوصفة وكذا يراقب الكمية المنتجة وخسائر المواد الأولية والمنتجات المصنعة من *Recette Théorique* النظرية البداية الى التخزين، وكذلك تسمح له بمراقبة المبيعات عن طريق مخزون المنتجات المصنعة، ثم يخرج ان وجدت، ويطلب من رئيس الورشة تبريرات مقنعة، بعد ذلك يرسل تقرير مفصل *les écarts* الفوارق للمديرية العامة عند نهاية كل عملية.

المطلب الثالث: مخزون قطع الغيار ومستلزمات المكتب

عملية شراء قطع الغيار كشراء المواد الأولية، يجب ان يمر عن تلك المراحل ليضمن النزاهة ويسهل الرقابة في كل عملية. تكمن أهمية هذا المخزون في ضمان عدم تعطل الآلات الانتاجية والشاحنات المكلفة بالتوزيع، حتى لا تخسر المؤسسة أموال طائلة. ومخزون قطع الغيار هو تحت اشراف مديرية الصيانة، حيث انه مرتبط عمليا بمصلحتين:

مصالحة الإنتاج .

مصالحة الوسائل العامة.

1. مصلحة الإنتاج:

مرتبط مخزون قطع الغيار بهذه المصلحة في حالة وجود أعطاب بالألات و التركيبات الصناعية الموجودة داخل الورشات الإنتاجية فيزودها بالقطع اللازمة ، فعند حدوث عطب يخطر مهندس الصيانة الموجود داخل كل ورشة رئيس الورشة بوجود عطب من اجل إيقاف العملية الإنتاجية ، و اخطار مسؤول الصيانة مباشرة ليتدخل سريعا لكي لا تستهلك العملية وقت كبير، فيطلب من امين مخزن قطع الغيار ان مصادق Demande furniture يسلمه القطع اللازمة لتصليح الآلات المعطلة بموجب وصل طلب لوازم عليه مهندس الصيانة و يرسل له القطع المطلوبة مرفقة مع وصل طلب لوازم مصادق عليه امين مخزن قطع الغيار من الجهة المرسله مع وضع ملاحظة ان وجدت ، و يرسل وصل استهلاك قطع غيار و نسخة من وصل طلب لوازم الى مديرية المحاسبة لمعالجتها محاسبيا و يدون رئيس الورشة في سجل الصيانة تاريخ التدخل ، سبب العطب ، مع القطع الغيار المستهلكة في التصليح ، و يحرر تقرير مفصل لمدير الإنتاج.

2. مصلحة الوسائل العامة:

هذه المصلحة مسؤولة على وسائل و معدات نقل المؤسسة، (شاحنات التوزيع و سيارات المؤسسة). فعند أي عطل يقوم مسؤول المصلحة بإرسال وصل طلب لوازم لأمين مخزن قطع الغيار فيحول له هذا الأخير القطع مرفقة بوصل طلب اللوازم مصادق عليها من الجهة المرسله و يرسل وصل استهلاك مع نسخة من وصل طلب لوازم لمديرية المحاسبة لمعالجتها محاسبيا ، و يدون مسؤول الوسائل العامة في سجل الوسائل العامة ، كل المعلومات من تاريخ التدخل، السبب، القطع المستهلكة ، مع تحرير تقرير مفصل للمدير العام.

المبحث الثالث: تقييم نظام "التدقيق" الرقابة الداخلية للمخزون

المطلب الأول: ملاحظة وتحليل نظام "التدقيق" الرقابة الداخلية المعمول به

ان من بين طرق تقييم الرقابة الداخلية نجد طريقة التقرير الوصفي الذي تطرقنا اليه في الجانب النظري، وتستخدم هذه الطريقة عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة، بحيث تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستبيان، ومن خلال هذه الطريقة يمكن التوصل الى مدى قوة او ضعف نظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط الضعف.

كما نجد طريقة خريطة تدفق المعلومات، التي تعتبر من الطرق الشائعة التي يستخدمها المدقق لفهم نظام الرقابة الداخلية، بحيث تعطي نظرة موجزة للنظام وتعتبر أداة تحليلية مفيدة.

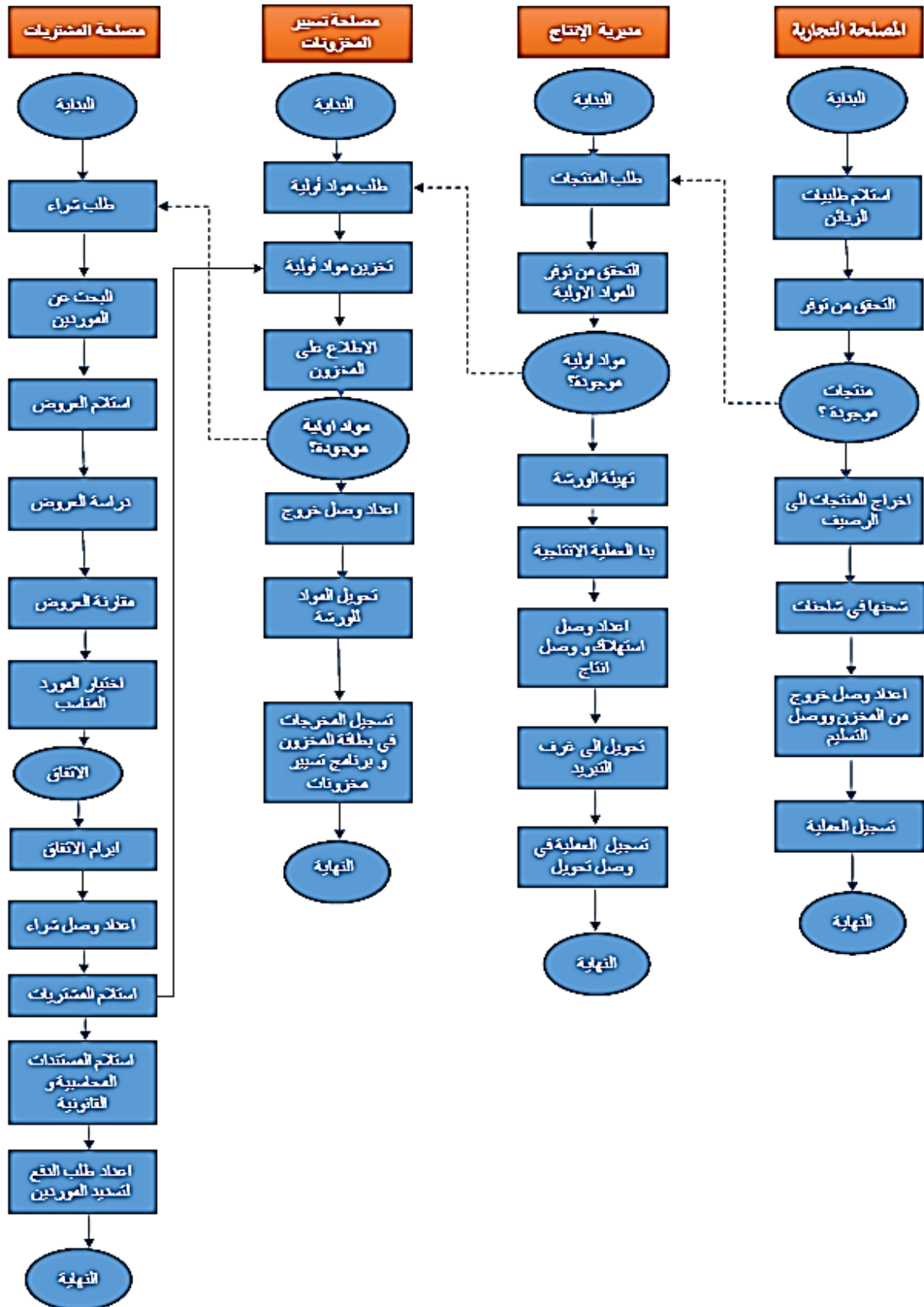
وفي بحثنا هذا قمنا باستخدام الطريقتين مع بعض لجمع المعلومات الكافية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية في المخزونات.

الفرع الاول: خريطة تدفق المعلومات

تعتبر خريطة تدفق المعلومات من بين الطرق الشائعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، تستخدم لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات في نظام الرقابة الداخلية. كما تمكن المدقق من الحصول على معلومات ذات دلالة حول النظام وتبيان نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.

فيما يلي الشكل الذي سيوضح لنا خريطة تدفق المعلومات لوظيفة تسيير المخزونات :

الجدول: (2-3) خريطة تدفق المعلومات لوظيفة تسيير المخزونات



الفرع الثاني: جدول الفصل بين الوظائف

من خلال خريطة تدفق المعلومات تمكنا من انجاز الجدول الاتي الذي يوضح الفصل بين الوظائف وذلك من اجل فهم أكثر لنظام الرقابة الداخلية.
الجدول (3-3) :

| المسؤول | الوظيفة |
|-----------------------|---|
| رئيس المصلحة التجارية | -اعداد احتياجات الزبائن والفوترة -مسؤول عن مخزونات المنتجات التامة) غرف التبريد) |
| رئيس الورشة | -مسؤول عن مخزون المواد الأولية للورشة -مسؤول عن العملية الإنتاجية -استلام المواد الاولية |
| امين المخزن | -مسؤول عن المخزون الرئيس ي للمواد الأولية -استلام المواد الأولية + اعداد وصولات الاستلام -التسجيل في بطاقات المخزون -استلام احتياجات الورشة الإنتاجية -تحويل المواد الى الورشة -مراقبة أوامر الشراء مع الكمية المستلمة |
| مسؤول المشتريات | استلام طلبات الشراء -اعداد أوامر الشراء -البحث عن المورد -دراسة العروض |

المطلب الثاني: التقييم لنظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: اختبار سير العمليات

من خلال هذا الاختبار يتم التأكد من مطابقة بما هو مستخدم في المؤسسة حقيقة وما تم تقديمه كوصف للسيرورة.

ان تتبع المستندات المحاسبية والمستندات الداخلية طريقة تسمح للمدقق بإنجاز تدقيق ومراقبة سير العمليات بطريقة صحيحة. ويمكن ان تكون المراقبة بطريقة عكسية من المصلحة التجارية الى غاية استلام

المواد كما تم العمل به في خريطة تدفق المعلومات، ولكن لمراقبة ناجعة فضلنا ان تكون المراقبة من استلام المواد الى البيع لضمان جودة الرقابة ولإثبات ما تم إنجازه.

وفي عمليتنا سنقوم بتتبع المسار الآتي:

-عملية الشراء؛

-عملية الإنتاج؛

-عملية البيع.

(1 عملية الشراء:

اجراء الاختبار :

في شهر ديسمبر 7156 Bouchon col قمنا بمراقبة عملية شراء المؤسسة لمادة أولية للتعليب 38

ولاحظنا انها لا تتعامل معه بعقد اتفاقية .، Pol من عند المورد 7156 يحتوي على /55/ قام مسؤول المشتريات بتحرير طلب الشراء الذي يحمل رقم 119111 بتاريخ 79 7156 تحت رقم وصل التسليم /57/ تم الحصول على المواد المطلوبة على 9 دفعات، الدفعة 5 كانت يوم 4 ب 597111 وحدة)، تم استلامها من طرف امين المخزن في اليوم نفسه، BL16/01960 وحرر بذلك وصل استلام رقم 111616 . (و ارسل نسخة لمديرية المحاسبة لتسجيلها في بعد وصول الشحنة ا لاولى للمخزن تم ارسال كل الكمية الى الورشة رقم 14 المتخصصة في انتاج منتجات معلبة في قارورات، فاستلمها المهندس الرئيس ي للورشة، الذي بدوره قام بتفقد الكمية المطلوبة والكمية . Demande fourniture المستلمة بدون وثيقة وصل تموين الورشة ب 914111 وحدة) BL16/ 7156 تحت رقم وصل التسليم /57/ 02021 الدفعة الثانية كانت يوم 54 11)، فاستلم امين المخزن السلعة في نفس اليوم و حرر وصل استلام رقم 117991 (و ارسل نسخة لقسم المحاسبة وتم تسجيلها في وصل الدخول رقم 115677)، فارسل امين المخزن كل الكمية الى الورشة رقم 14 بدون وثيقة وصل تموين.

7156 ب 979711 وحدة تحت رقم وصل التسليم /57/ الدفعة الثالثة و الأخيرة كانت يوم 71

7156 ، فاستلمها امين المخزن و حرر /57/)، فوصلت الدفعة في يوم BL16/0204675 وصل استلام تحت رقم 111977) (، و ارسل كل الكمية الى الورشة رقم 4 مرفقة بوصل 7156)، (و ارسل نسخة لمديرية المحاسبة التي تم /55/ طلب المواد الخاص بالورشة يوم 72 تسجيلها في وصل الدخول 115111 تاريخ F16/ تحت رقم Pol 01714 7152 استلمت مديرية المحاسبة فاتورة المورد /15/ وفي يوم 14 7156/57/95 وفيها كل الدفعات والمبلغ المتفق عليه)

نتائج الاختبار

من خلال تتبعنا للمستندات التي هي بين أيدينا، تصادفنا مع مستند في غير محله والذي يخص عملية 7156/57/ الذي 7156 ، حيث وجدنا خللا في الرقم التسلسلي لوصول الاستلام ليوم 75 /57/ حدثت يوم 71 حرره امين المخزن . عندما نرتب وصولات الاستلام فإننا نجد:

111616 تحت رقم 7156/57/14

117991 تحت رقم 7156/57/54

111977 تحت رقم 7156/57/75

من المفترض ان يكون الرقم التسلسلي أكبر من 1117991 ، هذا الخلل راجع للوظائف الكثيرة التي يقوم بها امين المخزن من استلام وتحرير ومراقبة الكميات والمستندات. كما نرى أيضا ان محاسب المواد التابع لمديرية المحاسبة العامة قام بنفس الخطأ فعند ادخال الوصولات في برنامج تسيير المخزون، يتبين الخطأ التالي، حيث عند ترتيب وصولات الدخول نجد:

115497 تحت رقم 7156/57/14

115677 تحت رقم 7156/57/54

115111 تحت رقم 7156/57/75

7156 وأعطاه رقم 5677 وكان من المفترض ان /57/ هذا لأنه أخطأ في ادخال وصل استلام الثاني ليوم 54

يعطيه رقم 5111 ، فتدارك الامر وسجل الدفعة الثالثة تحت رقم 5111 ليغطي ويملئ الرقم الفارغ.

كما تم التعامل بين الموظفين بدون وثائق ثبوتية. وهذا ما لا يتفق كلياً مع الإجراءات التي تم وصفها من خلال نظام الرقابة الداخلية وخريطة تدفق المعلومات.

(2) عملية الإنتاج:

الاختبار

7152 ما يلي: لبن 5 ل 76111 وحدة، رايب 5 ل 61111 وحدة، /15/ انتجت الورشة رقم 2 في يوم 11 حليب مبستر 1، ل 11111 وحدة، وحليب بقرة 1، ل 17111 وحدة، بوصول التحويل منتجات تامة الصنع تحت رقم 114975 (.) وتم تحويلها لغرف التبريد التابعة للمصلحة التجارية وكان في استقبالها عون مكلف بمتابعة غرف التبريد فأعطى مصادفته لوصول التحويل. وقام رئيس الورشة بتحرير.

نتائج الاختبار

نلاحظ ان مصلحة المبيعات تطلب احتياجاتها من رئيس الورشة بدون أي وصل او مستند. كما نلاحظ ان رئيس الورشة هو من يحرر وصل الاستهلاك، وصل تحويل منتجات تامة الصنع، من المفترض ان يكلفوا عامل متخصص في متابعة مخزون الورشة.

كما لاحظنا غياب شبه تام في مراقبة مخزون المنتجات وهذا ما لا يتفق كليا مع الإجراءات التي تم وصفها من خلال نظام الرقابة الداخلية وخريطة تدفق المعلومات.

عملية البيع:

الاختبار

طلب مسؤول المصلحة التجارية لرئيس الورشة 2المنتجات التالية: رايب 5 ل 74111 وحدة-لبن 5ل

74111

وحدة -لصالح الزبون .7156/55/7156 المؤرخة في 51 / الذي يربطهم معه الاتفاقية رقم SPA 11161 SODEXO قام العون المكلف بغرف التبريد بإخراج المنتجات للرصيف قصد شحنها في الشاحنات، فحرر 9 نسخ وصل يبقى معه ووصل يرسله لمصلحة التجارية، 14/Bon chagement / وصل شحن

تحت رقم 1416 والفوترة ووصل يرسله لمصلحة مراقبة التسيير، فبعد الانتهاء من الشحن، حرر مسؤول المصلحة التجارية وفي نهاية شهر جانفي أرسل له الفاتورة المرقمة 111249 بتاريخ /bl002 وصل التسليم تحت رقم 17

.7152/15/95

نتائج الاختبار

العملية التجارية التي قامت بها المؤسسة تحترم الشروط القانونية والمحاسبية، والاتفاقية التي بين يدي المؤسسة تعتبر كوصل الطلب من الزبون لان الكميات المطلوبة وتاريخ استلامها محررة في الاتفاقية. وهذا يتفق مع الإجراءات التي تم وصفها من خلال نظام الرقابة الداخلية وخريطة تدفق المعلومات.

الفرع الثاني: تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية

اعتمدنا في تقييم نظام الرقابة الداخلية على بعض المقابلات الشخصية مع المسؤولين المعنيين،

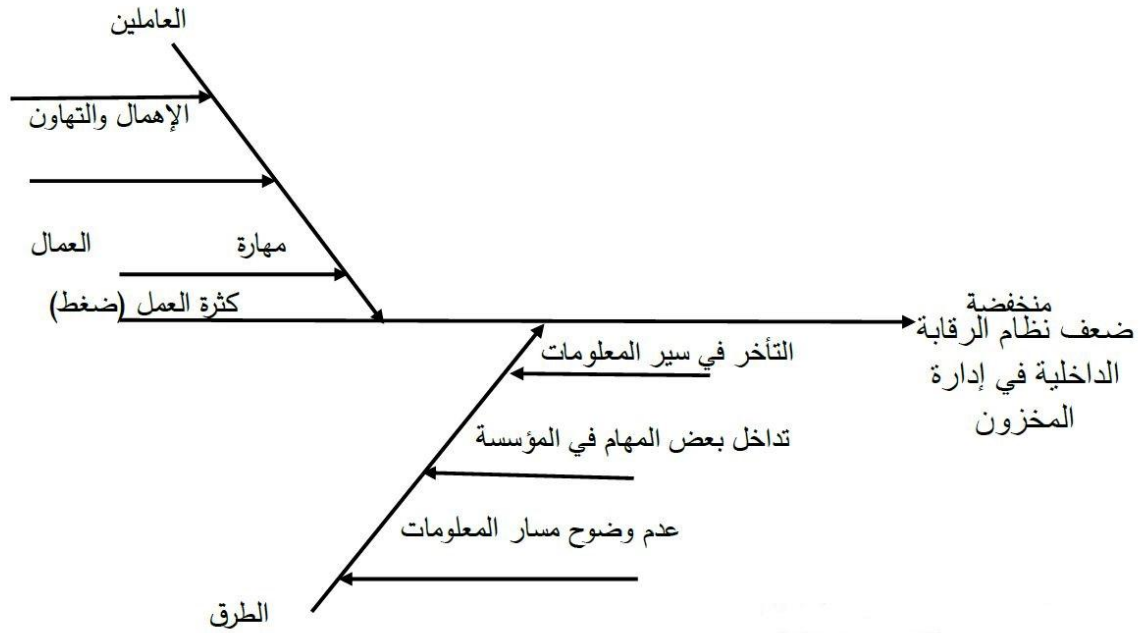
حيث وجهنا لهم بعض الأسئلة، إضافة الى ذلك فقد لاحظنا كما سبق الذكر لسيرورة الأنشطة ذات العلاقة بالمخزون، وذلك من اجل اعداد تقرير ووصفي حول نقاط قوة ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية. وفيما يلي جدول يوضح لنا هذه النقاط المستخلصة خلال تواجدها بالمؤسسة.

الجدول 4

| نقاط القوة | نقاط الضعف |
|--|---|
| <p>تكتسب المؤسسة برنامج تسيير المخزونات يساعدها في ضمان عدم نفاذ المخزون.</p> <p>-تخصيص المستودعات للمواد الأولية يسهل عليها عملية المراقبة والتسيير الجيد.</p> <p>-اعتماد المؤسسة على كل أنواع الوصلات للمراقبة.</p> <p>-التوقيع والمصادقة يعتبر كموافقة لسير العملية.</p> <p>-تعتمد المؤسسة على نظام المحاسبة التكاليف مما يسمح لها بتحديد قيمة كل منتج ومادة أولية.</p> <p>-أي عملية بالمؤسسة تقوم برصدها وتسجيلها في المصلحة المحاسبية.</p> <p>-تراقب المؤسسة مخزوناتهما عن طريق الجرد.</p> <p>-تقارب مخزوناتهما المادية والمحاسبية كل 9 أشهر.</p> <p>-تعتمد المؤسسة على مصلحة المحاسبة التحليلية والإحصاء لتتبع مخزوناتهما.</p> <p>-تعتمد المؤسسة على وصل الارجاع المواد الأولية من الورشات الى المستودعات في حالة ما لم تستعملها) او وجود فائض.)</p> <p>-تستعمل محاضر اثبات تلف المواد والمنتجات في حالة ارجاع المواد للمورد يقوم بإعداد وصل ارجاع مواد أولية.</p> | <p>-تداخل بعض المهام بين مصالح المؤسسة.</p> <p>-لا تمتلك المصلحة الإنتاجية للاتفاقيات بين المؤسسة والزبائن.</p> <p>-من يتولى عملية استلام المواد هو الذي يقوم بإدخالها في البرنامج.</p> <p>-لا يتم التوقيع على بعض المستندات المحاسبية من طرف المسؤولين عنها.</p> <p>-هناك بعض المواد القديمة والقابلة للتلف متداخلة مع السلع الجديدة.</p> <p>-تخسر المؤسسة في بعض التكاليف جراء تدني مستوى بعض العمال.</p> <p>-التأخر في إيصال بعض المستندات للمصلحة المحاسبية.</p> <p>- لا توجد خلية الرقابة الداخلية في المؤسسة.</p> |

المصدر: من اعداد الطالب

الشكل)



المصدر من إعداد الطالب

المطلب الثالث: مخطط Ishikawa لتحليل أسباب ضعف نظام الرقابة الداخلية في إدارة مخزونات المؤسسة

نستخدم هذا تحليل السبب و النتيجة، لمعالجة المشاكل بتحديد الأسباب التي أدت الى تلك المشاكل milieu الوسيط، matières المواد، machines الماكائن، main d'oeuvre قد تكون من ناحية العاملین الشكل الاتي يوضح الأسباب المحتملة لمشاكل ضعف نظام الرقابة الداخلية في methodes (.) . الطرق إدارة مخزونات المؤسسة.

يسمح المخطط بتوضيح وإعطاء صورة عن أسباب المشاكل الرئيسية المحتملة من ناحية العاملین والطرق في ضعف نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

ان من بين الأسباب التي تحد من فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة هي: سوء فهم الموظفين للتعليمات والإجراءات، الإهمال، عدم الانتباه، أخطاء التقدير، الارهاق والتواطؤ

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا تقييم نظام "التدقيق" الرقابة الداخلية في إدارة مخزون مؤسسة الساحل حليب باتباع المراحل المنهجية التي تطرقنا لها في الجانب النظري، من وصف لسيرورة الأنشطة المتعلقة بوظيفة التخزين عن طريق خرائط تدفق المعلومات. وكذا قمنا بتقييم النظام عن طريق اجراء اختبارات سير العمليات وسرد لنقاط القوة ونقاط الضعف، وفي الأخير استعنا بمخطط ايشيكاوا لتحليل الأسباب من اجل الكشف عن المشاكل المحتملة التي أدت الى ضعف نظام الرقابة الداخلية.

من خلال هذه الدراسة توصلنا الى نتائج سنوضح كل شيء في الخاتمة العامة.

الخاتمة العامة

لقد قمنا من خلال هذا البحث بدراسة تدقيق إدارة المخزون في مؤسسة تجارية ، و كان ذلك بغرض محاولة معرفة سيرورة النظام الداخلي للمؤسسة ، و مدى أهميته التي تكمن في الرفع من درجة الإفصاح

و الشفافية في إدارة المخزون ، و هذا ما يعطي الصورة الصادقة للقوائم المالية و بالتالي مصداقية المعلومات المفصح عنها ، مما يضمن حماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح للمؤسسات .

أي أن التدقيق يساهم في دعم حوكمة الشركات مما يجعله آلية فعالة من آليات الحوكمة الجيدة للوصول إلى اقتصاد وطني قوي قادر على المنافسة و جذب الاستثمارات المحلية و الأجنبية .

وقد اخترنا مؤسسة الساحل للحليب بمستغانم كنموذج من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و أسقطنا عليها دراساتنا و توصلنا إلى جملة من النتائج.

اختبار الفرضيات :

- تبين لنا من خلال الدراسة أثر التدقيق على إدارة المخزونات و هذا ما بين صحة الفرضية الأولى.

-أثبتت لنا الفرضية الثانية أن التدقيق يسمح بمراقبة إدارة المخزونات.

-من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى أن المؤسسة التي لا تراجع نفسها محكوم عليها بالزوال و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

-نتائج الدراسة:

-التدقيق يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة، و تحسين عملياتها.

-يساهم التدقيق في التسيير الجيد للمخزون في مؤسسة إنتاج الحليب، و هذا عن طريق تطبيق لآلياتها و معاينة الأخطاء و الانحرافات، و محاولة إيجاد حلول سريعة لها لتجنب الوقوع فيهما مستقبلا و هي الميزة الأساسية لحسابات تسيير المخزون تسييرا جيدا.

-يؤدي التدقيق دورا هاما في إدارة مخزون المؤسسة مهما كان حجمها و نوع نشاطها.

-إدارة المخزون هو استعمال و تطبيق كل المبادئ العلمية اللازمة للمحافظة على التخطيط الأمثل و الفعال من المنتجات و التقليل من إمكانية الوقوع في مشاكل مستقبلية.

*الاقتراحات:

من خلال النتائج التي تحصلنا عليها سنتناول تقديم الاقتراحات الآتية:

-فحص وظيفة التدقيق من قبل أطراف خارجية تتوفر لديهم الخبرة اللازمة من أجل ضمان أدائها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح.

-يجب أن تخضع إجراءات الدخول و الخروج المخزون من المخازن لمعايير و مقاييس لا ينبغي إهمالها في الحضة .

-الفصل بين أداء العمل و سلطة تسجيله محاسبيا، وهذا لمنع التلاعب في تسجيل البيانات محاسبيا.

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء الدور الذي يلعبه التدقيق لتحسين إدارة المخزون للمؤسسات، وذلك من خلال التعرف على مفهوم التدقيق ومكوناته ومقوماته، بالإضافة إلى إجراءات المتبعة في تطبيقه ومن ثم مدى أهميته في تحسين إدارة المخزون، وقد أثبتت الدراسة إلى أن التدقيق له دور فعال يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وذلك للتحكم الجيد لإدارة المخزون.

الكلمات المفتاحية : التدقيق ، إدارة المخزون ، المؤسسة.

Le résumé :

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

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

Mots clés : système audit. Gestion des stocks.