



جامعة عبد الحميد ابن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة

- دراسة حالة مؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم -

مقدمة من طرف الطالبة :

ميلودي ربيعة

تحت إشراف :

دكتورة برواين شهرزاد

أعضاء اللجنة المناقشة :

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	بالجامعة
-أ- لأكسي فوزية	أستاذة محاضرة	رئيسا	مستغانم - خروبة-
-أ- برواين شهرزاد	أستاذة محاضرة	مشرفا	مستغانم - خروبة-
-أ- مساوي مباركة	أستاذة محاضرة	مناقشا	مستغانم - خروبة-

السنة الجامعية : 2019/2018



جامعة عبد الحميد ابن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة

- دراسة حالة مؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم -

مقدمة من طرف الطالبة:

ميلودي ربيعة

تحت إشراف:

دكتورة برواين شهرزاد

أعضاء اللجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة	بالجامعة
-أ- لأكسي فوزية	أستاذة محاضرة	رئيسا	مستغانم - خروبة-
-أ- برواين شهرزاد	أستاذة محاضرة	مشرفا	مستغانم - خروبة-
-أ- مساوي مباركة	أستاذة محاضرة	مناقشا	مستغانم - خروبة-

السنة الجامعية : 2018/2019

الأم

إلى من أوجب الله برهما و طاعتهما

أمي و أبي

اللهم بارك في عمرها و عملها و أحسن خاتمتها

إلى من ربا شوقهم فوق شوقي لإتمام هذا العمل

أشقيائي و شقيقاتي

إلى كل صادق مخلص يدافع عن عقيدته و دينه و خلقه

إلى كا الأصدقاء المدين أحجم عن كتابتهم قلبي و لم ينسأهم قلبي،

إلى هؤلاء جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع.

ربيعه

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي أوضح لنا سبيل الهداية، و أزاح عنا بصائرنا ظلمة الغواية، و الصلاة و السلام على النبي المصطفى و الرسول المجتبي المبعوث رحمة للعالمين و قدوة للسالكين و على آله و صحبه و من تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن توجه بجزيل الشكر و الامتنان لأستاذتي برواين شهرزاد

كما أتقدم باسمي معاني التقدير و العرفان إلى جميع أستاذتي خاصة الأستاذة بين طاطا محمد أمين.

الذي لم يبخل على بملاحظاته القيمة و توجيهاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في إنجاز هذا العمل.

كما أحبني روح التواضع و المعاملة الجيدة، فجزاه الله عني كل الخير، كما أحى كل عمال مؤسسة وحدة تغذية الأنعام و تربية الدواجن بمستغاثم خاصة السيد حمادي علاء الدين

و دون أن أنسى مصلحة مالية و محاسبة على كل مجهوداتها المبذولة

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى طاقم المكتبة

و إلى كل من ساعدني و لو بكلمة سواء من قريب أو بعيد.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
-	تشكرات و تقدير
-	الإهداءات
-	قائمة المحتويات
-	قائمة الأشكال و الجدوال
أ-د	مقدمة عامة
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي وترشيد القرارات	
6	مقدمة الفصل.
7	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي.
7	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
7	الفرع الأول : مراحل تطور التدقيق.
10	الفرع الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي وخصائصه.
11	الفرع الثالث: طرق التدقيق.
12	الفرع الرابع: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي.
13	المطلب الثاني: أنواع التدقيق ومبادئه وفروضه.
13	الفرع الأول: أنواع التدقيق
18	الفرع الثاني: مبادئ التدقيق.
19	الفرع الثالث: فروض التدقيق
21	المطلب الثالث: معايير التدقيق.
21	الفرع الأول: المعايير العامة (الشخصية).
22	الفرع الثاني: معايير العمل الميداني.
23	الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير.
24	المبحث الثاني: عموميات حول ترشيد القرارات.
24	المطلب الأول: ماهية ترشيد القرار
24	الفرع الأول: مفهوم القرار.
24	الفرع الثاني: أنواع القرارات.
26	الفرع الثالث: خصائص اتخاذ القرار
28	المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرار
28	الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار
28	الفرع الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرارات.
30	الفرع الثالث: الأساليب الكمية لاتخاذ القرارات.

30	الفرع الرابع: أهمية عملية اتخاذ القرار .
31	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.
31	الفرع الأول: دقة وتوافر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.
31	الفرع الثاني: درجة ذكاء وتعليم وخبرة متخذ القرار.
31	الفرع الثالث: الخصائص الشخصية لمتخذ القرار.
32	الفرع الرابع: تأثير العوامل العاطفية.
32	الفرع الخامس: العوامل التي لا يمكن التحكم فيها.
33	خلاصة الفصل.
الفصل الثاني: العلاقة بين التدقيق المحاسبي وعملية اتخاذ القرارات	
35	مقدمة الفصل
36	المبحث الأول: التدقيق الحسابات وعملية اتخاذ القرار.
36	المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.
36	الفرع الأول: المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار.
41	الفرع الثاني: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.
42	المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في عملية اتخاذ القرارات.
42	الفرع الأول: معيار التقرير العام للتعبير عن الرأي.
44	الفرع الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة.
45	المطلب الثالث: التدقيق حسابات الميزانية .
45	الفرع الأول: تدقيق حسابات الأصول (تدقيق أصول الثابتة).
46	الفرع الثاني: تدقيق الحسابات الأصول (أصول المتداولة).
50	الفرع الثالث: تدقيق حسابات الخصوم (تدقيق الأموال المملوكة).
52	الفرع الرابع: تدقيق حسابات الخصوم (تدقيق ديون طويلة و قصيرة الأجل).
56	المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في إثبات الأدلة والقرائن في ترشيد القرارات.
56	المطلب الأول: ماهية أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق.
56	الفرع الأول: تعريف أدلة إثبات
56	الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات في التدقيق.
57	الفرع الثالث: أنواع أدلة الإثبات.
58	المطلب الثاني : العوامل المؤثرة في كمية أدلة قرائن الإثبات ووسائل الحصول عليها في التدقيق ومقارنتها بأدلة الإثبات القانونية والأدلة العلمية .
58	الفرع الأول : العوامل المؤثرة في كمية أدلة قرائن.
59	الفرع الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.
60	الفرع الثالث: أدلة الإثبات في التدقيق ومقارنتها لأدلة الإثبات القانونية والأدلة العلمية.

61	المطلب الثالث: حجية الأدلة والقرائن وصعوبات تجميعها والقرارات الخاصة بها في التدقيق.
61	الفرع الأول: حجية الأدلة و القرائن.
62	الفرع الثاني: صعوبات تجميع الأدلة والقرائن Obstacles
63	الفرع الثالث: القرارات الخاصة بأدلة الإثبات في التدقيق.
65	خلاصة .
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم	
67	مقدمة الفصل.
68	المبحث الأول: نبذة تاريخية لوحدة أغذية الأنعام
68	المطلب الأول : ماهية وحدة تغذية الأنعام.
68	الفرع الأول: نشأة و تعريف وحدة تغذية الأنعام.
68	الفرع الثاني: تبعية الوحدة للمؤسسة الأم.
69	الفرع الثالث: علاقة الوحدة بالوحدات النظرية.
69	الفرع الرابع: نشاط المؤسسة.
69	المطلب الثاني: تقديم هيكل المؤسسة GAO.
69	الفرع الأول : تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
70	الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة.
71	الفرع الثالث:الدراسة النظرية للدوائر.
73	المطلب الثالث: الجانب الإستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام وأهدافها ومبيعاتها.
73	الفرع الأول: الجانب الاستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام.
74	الفرع الثاني: أهداف وحدة تغذية الأنعام.
75	الفرع الثالث: مبيعات وحدة أغذية الأنعام .
77	المبحث الثاني: منهجية سير عملية التدقيق المحاسبي دراسة ميدانية
77	المطلب الأول: منهجية سير عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة.
77	الفرع الأول: خطوات التدقيق الداخلي في وحدة تغذية الأنعام.
79	الفرع الثاني: نتائج مضمون تقرير المدقق الداخلي في وحدة تغذية الأنعام.
81	الفرع الثالث: تحليل المقابلة.
82	المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية لوحدة تغذية الأنعام.
82	الفرع الأول : دراسة حالة الزبائن الدائنون /ح419..
85	الفرع الثاني: نتائج عملية التدقيق و أثرها على قرارات الوحدة..
85	المطلب الثالث: منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.
86	الفرع الأول: جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

87	الفرع الثاني: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
87	الفرع الثالث: دراسة القوائم المالية.
91	الفرع الرابع: إعداد التقرير المدقق الخارجي.
93	خلاصة الفصل
95	خاتمة عامة.
99	قائمة المراجع.
103	قائمة الملاحق..

قائمة الأشكال والجداول والملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
26	أنواع القرارات في المستوى الإداري	(01-I)
31	نوع المعلومات المطلوبة في كل مستوى إداري.	(02- I)
37	طبيعة دور التدقيق الداخلي.	(03- II)
38	دورة حياة عملية التدقيق.	(04- II)
39	مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.	(05- II)
40	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة.	(06- II)
69	الوحدات التابعة لمجمع GAO	(07-III)
70	الهيكل التنظيمي للوحدة.	(08-III)
82	دائرة نسبية لتسبيقات كل زبون.	(09-III)

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
09	التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية.	(01-I)
16	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(02-I)
25	تصنيفات القرار.	(03- I)
28	خصائص مستويات اتخاذ القرار.	(04- I)
61	خصائص أدلة الإثبات في التجارب العلمية، القضايا القانونية و تدقيق القوائم المالية	(05-II)
77	يبين عينة من أسئلة المقابلة.	(06-III)
81	تسبيقات الزبائن	(07-III)
87	جانب الأصول لمؤسسة وحدة أغذية الأنعم خلال الفترة 2016-2017.	(08-III)
90	جانب الخصوم لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017.	(09-III)

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
103	الهيكل التنظيمي للوحدة.	01
104	مسار الإنتاج في المؤسسة.	02
105	فاتورة بيع.	03
106	وصل تسليم.	04
107	الميزانية العامة	05
108	وصل إخراج .	06
109	وصل الاستلام.	07

مقدمة عامة

إن التغير الذي شهدته المؤسسات من حيث نشاطها ووظائفها وأهدافها و باعتبارها الوحدة الفعالة والنشطة في النسيج الاقتصادي، ما يفرض عليها ضمان التسيير الحسن وفعالية نشاطاتها والإهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، وحسن إختيار القرارات مهما كان نوعها والتي تمكنها من إستغلال مختلف الوسائل المادية والبشرية إستغلال أمثلا ، ولكي تتحكم المؤسسة في نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك ومن بين أهم هذه الوسائل التدقيق وكما يعرف بمصطلح آخر المراجعة، حيث ظهر هذا الأخير بعد ظهور النظام المحاسبي ومع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير ومعه يظهر تخوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة وبمرور الزمن أصبح من المستحيل أن نجد المساهمين يشاركون في التسيير وذلك لما تتطلبه هذه الوظائف من كفاءات متخصصة بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبيرة في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها مستقل سواء كان داخلي أو خارجي يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة أموالهم المستثمرة.

فإذا كان هدف المدقق أثناء تدخله هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يعطي المعلومات المحاسبية قوة قانونية، فالمجالات المختلفة والمتعددة أفرزت تعدد وإختلاف في أنواع التدقيق ليصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر الميزانية من الأصول والخصوم الذي تهدف إلى تحديد الإنحرافات وأسبابها والعمل على رفع المستوى الإداري "اتخاذ القرارات" والكفاية الاقتصادية.

و بعد التحولات السياسية الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال العقدين الأخيرين والتي أثرت مباشرة على المحيط الاقتصادي والإجتماعي للمؤسسات الاقتصادية خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية منذ نهاية عشرية الثمانينات وعقد التسعينات والتي تحاول من خلالها إحداث نمط جديد للتسيير بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي ولتضمن المؤسسة في مثل هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة نتيجة الإنفتاح على الإستثمار الأجنبي وفي مثل هذه الظروف أصبحت المؤسسة في حاجة ملحة إلى التدقيق الذي لا غنى عنه في تزويد مختلف الأطراف المعنية معلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من ترشيد القرارات.

ومن خلال ما سبق سوف نتطرق في بحثنا هذا إلى موضوع دور التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة (دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم).

لمعالجة هذا الموضوع ولإعطاء صورة واضحة عنه ارتأينا أن نطرح الإشكالية التالية :

الإشكالية:

ما هو دور التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة علي هذه إشكالية تم طرح أسئلة الفرعية التالية :

الأسئلة الفرعية:

- ما هي عموميات التدقيق المحاسبي وترشيد القرارات؟
- ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرارات في الجزائر؟
- هل التدقيق المحاسبي دور في إثبات أدلة في ترشيد القرارات؟

الفرضيات :

وللإجابة على التساؤلات تنطلق على الفرضيات الأساسية التالية:

- التدقيق المحاسبي يسمح لمتخذي القرارات بترشيدها
- يساهم التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار.
- للتدقيق المحاسبي دورا هاما في إثبات أدلة في ترشيد القرارات.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية بحثنا في الأهمية البالغة التي يحضنها التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات، وهذا من خلال الخدمة التي يسديدها لمستخدمي القوائم وباعتبارها الضرورة الحتمية التي لا مناص منها البوصلة التي تقوم بمسار المؤسسة.

أهداف الدراسة :

يهدف موضوعنا إلى جملة من الأهداف منها:

- تبيان دور التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في مؤسسة من خلال القوائم المالية.
- إبراز أهمية مهنة التدقيق.
- إثراء المكتسبة وتوسيع مجال البحث العلمي.

أسباب اختيار الموضوع:

تتلخص مبررات اختيارنا للموضوع في :

- إيماننا منا بأهمية التدقيق المحاسبي في الدور الذي يلعبه في اتخاذ القرارات مع إزدياد الطلب عليه خاصة في ظل الظروف الإقتصادية السوق وتوسيعا لمعارفنا وذلك لإمكانية تطبيقه في الحياة العملية المستقبلية.

- قابلية الموضوع للبحث والدراسة وتوفير المراجع في هذا الإطار.

منهج البحث وأدوات المستخدمة:

إعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليل و الإستقرائي في عرض محاولتنا تسليط الضوء على دور التدقيق المحاسبي كوسيلة من وسائل ترشيد القرارات والمنهج في إعطاء مفاهيم وأطروحات تم إسقاطها على الواقع عن طريق تقديم دراسات تطبيقية إلى الجانب أسلوب الإستقراء والإستنتاج أما الأدوات المستخدمة

في دراستنا النظرية والميدانية فكانت النسخ المكتبي ، يمثل في الإطلاع على الكتب المقالات و الوثائق الرسمية و المذكرات كل ماله صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهمي جيدة للإستفادة من الدراسات السابقة.

المقابلة : قمنا بالمجموعة من المقابلات المباشرة من أهل الاختصاص من موظفين.

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تم إختيار مؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم.

الحدود الزمانية: سنة 2018-2019.

الدراسات السابقة:

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة نجد ان الدراسة المتعلقة بالموضوع كبير إلى حد ما و في ما يلي: عرض لبعض الدراسات السابقة و ذات العلاقة بالموضوع:

- قرش عبد السلام : دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص و مراقبة التسيير قسم لتسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة قاصدي مريج- ورقلة- 2013.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيف تعمل المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الجزائرية و مدى مساهمتها في اتخاذ القرارات، و ذلك بالتطبيق على الشركة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP ، حيث تعتمد الشركة على وظيفة المراجعة الداخلية التي تساعد على التحكم في إدارتها بشكل فعال، فتسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية، تؤهلنا إلى تحقيق أهداف الإستراتيجية، فكان بذلك للمراجعة الداخلية دور كبير في عملية صنع القرارات المختلفة أنواعها و أساليبها في المؤسسة، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج ملاحقة:

- بن يخلف أمال : المراجعة الداخلية في الجزائر

مذكرة لنيل رسالة ماجيستر مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر، 2002، أشارت هذه الدراسة إلى وجود تكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، و أن وجود نظام للمراجعة الداخلية بالمؤسسة لا يغني عن المراجعة الخارجية، كما أن وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية يمكن للمراجع الخارجي من تخفيض حجم اختباره و بالتالي توفير وقته و جهده فضلا من كفاءة النظام الكلي.

- وائل إبراهيم الراشد 2001:

دور التدقيق الحسابات مذكرة لنيل رسالة ماجيستر مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية بجامعة الكويت

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أبرز المشاكل و المعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات بدولة الكويت و سبل التغلب عليها و زيادة كفاءة مكاتب التدقيق نحو تطوير المهنة و قد تبين من خلال نتائج

الدراسة بأن أبرز مشاكل المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرقي للمهنة، غياب الدور المهني لجمعية المحاسبين و المراجعين الكويتية، غياب قواعد المنظمة للسلوك المهني، و تنتهي الدراسة ببيان اهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشاكل و النهوض بالمهنة بضرورة تبني ميثاق شرقي للمهنة و دور اكبر لجمعية المحاسبين و المراجعين الكويتية و زيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

تقسيمات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث تم تطرق في الفصل الأول إلى عموميات حول التدقيق المحاسبي وترشيد القرارات، تناولنا في هذا الفصل مبحثين، المبحث الأول : المبحث الأول : عموميات حول التدقيق المحاسبي ، أما المبحث الثاني عموميات حول ترشيد القرارات ، وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى العلاقة بين التدقيق المحاسبي وعملية اتخاذ القرار، حيث تناولنا في هذا الفصل مبحثين ، المبحث الأول تدقيق الحسابات وعملية اتخاذ القرار وفي المبحث الثاني: دور التدقيق في إثبات الأدلة في ترشيد القرارات ، أما في الفصل الثالث تطرقنا إلى دراسة تطبيقية لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم، تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين ،الأول : نبذة تاريخية حول وحدة تغذية الأنعام، والثاني:منهجية سير عملية التدقيق الداخلي ودراسة حالة ميدانية ومنهجية إنجاز المدقق الخارجي لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام مستغانم.

الفصل الأول:

عموميات حول تدقيق

المحاسبي وترشيد القرارات

تمهيد:

لقد شهد التدقيق المحاسبي تطورات مستمرة وفي مسار مواز للمحاسبة إذ أن المحاسبة نظام هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية التدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات، الحسابات والمستندات للتأكد من صحتها وتحديد درجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعياً لتحقيق أهدافها وسياساتها المتبعة إذ يضطلع بأهمية بالغة لذا يجب القيام بمهمة المراجعة والرقابة من طرف الأشخاص ذوي كفاءات علمية ومؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية وهذا ما تقصد به الحياد كما يجب أن تتصف بالتقارير التي يحررها بالمصداقية والموضوعية كونها الأساس الذي يعتمد عليه من طرف مستخدمي القوائم المالية وذلك من أجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشاد والصواب والتي تعتبر محور الأساسي للمؤسسات من أجل تحقيق أفضل أهداف وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى عموميات حول التدقيق المحاسبي وعموميات حول ترشيد القرارات.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي ميدان واسع شهد تطورا كبيرا و بشكل ملحوظ و متواصل أدت به إلى أن يحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على بعض العموميات و المتعارف عليها و ذلك من تحديد الإطار العام للموضوع و تناول جوانبه المختلفة في ثلاث مطالب انطلاقا من ماهية المواجهة في المطلب الأول التي تشتمل على التطور التاريخي كضرورة و خطوة لا بد من المرور بها وكذلك مفهومه وطرقه وأهداف وأهميته، وفي المطلب الثاني أنواع التدقيق ومبادئه، وفروضة ومخاطرة وأما المطلب الثالث يتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها .

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

بغية وضع اللبنة الأساسية للموضوع كان لابد من استعراض التطور التاريخي للتدقيق و بعض التعاريف المختلفة لمفكرين و باحثين الواردة ضمن المفهوم و كذلك خصائصه وطرقه بالإضافة إلى تبيان الأهمية والأهداف المراد تحقيقها.

الفرع الأول : مراحل تطور التدقيق.

في مجال استعراض تطور "التدقيق"¹ كعلم و كمهنة يمكن عرض أهم الملامح التالية:

1. بدأ التدقيق كمهنة غير منظمة يتوارثها الأبناء عن الآباء؛
2. بدأ التدقيق في مصر بصفة خاصة في صورة التدقيق الحكومي لمصرفات الدولة وإيراداتها، مع نشأة الحكومة في مصر؛
3. كانت إيطاليا وإنجلترا موطننا لتطور المهنة في العصر الوسيط والحديث، وكان هذا طبيعيا حيث واكب التدقيق في ذلك تطور المحاسبة في هذين البلدين و من مظاهر التطور ما يلي:
 - تأسست أول جمعية للمحاسبين عام 1581م في فيينا بإيطاليا، و قد أطلق عليها كلية المحاسبة و كانت تطلب ثلاث سنوات تمرين عملي بجانب النجاح في الامتحان للحصول على لقب خبير محاسب؛
 - سجل 6 أشخاص أسمائهم في سجل المحاسبين بمدينة أدنبره عام 1883م بالمملكة المتحدة؛
 - في عام 1990م تأسس مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا.
4. بدأ الاهتمام بالتدقيق كعلم مند أن افتتحت أول كلية للمحاسبين بإيطاليا، و تأسس مجمع المحاسبين بإنجلترا، حيث بدأ الاهتمام بالتعارف على الأصول العلمية الممكنة في مجال المهنة وإذا حاولنا التعرف على أهم مظاهر تطور المهنة في مصر يمكن أن نلاحظ ما يلي:
 - تأسيس جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية 1936م؛
 - صدور قانون تنظيم المهنة رقم 33 لسنة 1951م؛
 - صدور قانون شركات المساهمة رقم 26 لسنة 1954م²؛
 - تأسيس نقابة المحاسبين المدققين المصرية عام 1955م؛
 - إصدار دستور مهنة المحاسبة و المراجعة عام 1958م؛

¹ التدقيق: لغة: من الفعل دقق، تدقيق، و نقول دقق الشيء بمعنى صيره دقيقا و دقق في الشيء بمعنى استعمل الدقة فيه.

² محمد السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، سنة 1992، ص14.

- إنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات عام 1934م؛
 - صدور القانون رقم 44 لسنة 1965م ثم القانون 144 لسنة 1988م؛
 - تأسيس نقابة التجاريين و نقابة المحاسبين و المدققين؛
 - صدور قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981م؛
 - صدور قانون شركات قطاع الأعمال العام 203 لسنة 1991م.¹
- و من حيث تطور الأهداف يمكن القول بأن التدقيق قد مر في ذلك بمراحل ثلاث وراء كل منها أساس ولكل منها نتائجها كم يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة اكتشاف الأخطاء

في بداية الممارسة كان ينظر إلى التدقيق على أنه 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 في التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وقد تساعد على 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 التدقيق ما يلي:

- إتباع طريقة التدقيق التفصيلية (الشاملة) ؛
- التركيز على تحقيق والتدقيق عناصر المركز المالي؛
- مسؤولية مراقب الحسابات كانت مسؤولية مدينة اتجاه عمله وهو صاحب المنشأة؛
- كان التدقيق المستندي هو صلب عمل المراقب.

المرحلة الثانية : مرحلة إبداء الرأي في دلالة القوائم المالية .

كان للقضاء الانجليزي الفضل في إظهار التحول إلى هذه المرحلة عندما قرر في بعض أحكامه الصادرة عام 1897م أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر وأنه ليس مفروضا أن يكون جاسوسا أو بوليسا سريرا، أن يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه، أو من يعاونوه ويقدمون له البيانات والمعلومات التي يطلبها.²

ومن هنا بدأ المراقب يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وقد ساعد على ظهور هذه المرحلة ما يلي :

- أحكام القضاء خصوصا القضاء الانجليزي؛
- كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها؛
- ظهور النظرية الشخصية المعنوية في القطر المحاسبي وكان نتيجة ذلك على التدقيق كما يلي:

¹ محمد السيد النافي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الاسس العلمية والعملية لمراجعة المحاسبات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص 16.

- ظهور أهمية المراقبة الداخلية كوسيلة للرقابة الداخلية؛
- صعوبة إجراء مراجعة تفصيلية والاعتماد على أسلوب المراجعة الاختيارية؛
- أصبح المراقب مسؤولاً ليس فقط أمام عملية ولكن أمام الغير أيضاً؛
- الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال و ظهور أهمية قوائم الدخل بجانب قائمة المركز المالي.

المرحلة الثالثة: مرحلة تعدد أهداف التدقيق المسؤولية الاجتماعية للتدقيق

مع ازدياد الحاجة إلى معلومات أكثر شملاً وذات منفعة نسبية أكبر من التدقيق و تقاريره، كان لا مناص من أن يتسع نطاق المراجعة ومن ثمة أهدافها بما يحقق المسؤولية الاجتماعية المتعلقة علمياً¹.
و يمكن تلخيص التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-I): التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية.

المدة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1900-1850	تحديد مدى سلامة وضعية التقرير والمركز المالي اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختيارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف بها.
1922-1905	تحديد مدى سلامة وضعية تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل و التدقيق اختياري	اعتراف سطحي
1940-1922	تحديد مدى سلامة وضعية تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء.	التدقيق اختياري	بداية في الاهتمام.
1960-1940	تحديد مدى سلامة وضعية تقرير المركز المالي.	التدقيق اختياري	اهتمام وتركيز قوي.

المصدر: محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة المحاسبات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص16.

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي وخصائصه.

سوف نقوم في هذا الفرع التطرق لمفاهيم التدقيق المحاسبي إبتداءً من تعريفه إلى خصائصه.
أولاً/ التعريف:

تعددت التعاريف للتدقيق المحاسبي وهذا حسب و جهات النظر المختلف أما من أهمها نجد:

¹ محمد سمير العبات، مرجع سبق ذكره، ص16.

لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين: " هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."¹

أما أحمد حلبي جمعة يرى أن التدقيق: " هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحص فنيا انتقادي محايد للتحقيق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية."²

التعريف الشامل:

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي:

التدقيق هو الفحص الانتقادي المنظم بواسطة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب بغية الحصول على أدلة وقرائن الإثبات لفحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، الحسابات المثبتة في الدفاتر والسجلات بهدف إبداء الرأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة ومدى تصويرها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية³، وبالتالي يشمل التدقيق ثلاث عناصر:

1. الفحص: فحص المستندات والسجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي، النقدي)؛
2. التحقيق: هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة. إن الفحص و تحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكننا من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركز المالي؛
3. التقرير: وهو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

ثانيا/ خصائص التدقيق المحاسبي:

للتدقيق عدة خصائص نذكر منها ما يلي:

- التدقيق هو عملية منتظمة و منهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي؛
- مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الموضوعية كأساس للتقييم والتقيد بها لأنها بمثابة مرشد و دليل المدقق؛
- المدقق هو شخص مستقل ومؤهل بالمهنة الموكلة له لإبداء رأي في محايد حول القوائم المالية؛
- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.⁴

الفرع الثالث: طرق التدقيق.

¹ حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعية، دمشق، 1993-1994، ص14.

² أحمد حلبي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص07.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص13.

⁴ Henri Bouqui, Carles Bécour, L'Audit Opérationnel, Paris, 1996, p08.

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية:

- ❖ **الملاحظة:** وتطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.
- ❖ **التفتيش:** وتطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول والإيرادات والمصاريف العادية وما يشابه ذلك من بنود .
- ❖ **التثبيت (التعزيز):** وتطبق للتأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجية كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.
- ❖ **المقارنة:** وتطبق على الأرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات شبيهة أو معادلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.
- ❖ **التحليل:** وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.
- ❖ **الاحتساب:** وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة من عميل كاحتساب بضائع آخر المدة وأرصدة العملاء والمدفوعات مقدما والمستحقات وغيرها.
- ❖ **الاستفسار:** وتطبق على بيانات المشروع المعني والأمور والقضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة مثل : الالتزامات العرضية والخطط المستقبلية والتوقعات المنظورة ذات الأثر المتحمل على المركز المالي المشروع ومن الجدير بالذكر أنه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع، ومدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية هذا كما أن تطبيق الطرق المذكورة أعلاه تمثل جزء ضروري من عملية التدقيق ويستغرق نصيبا من الجهد والوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق وقد تم في السنوات الأخيرة إيلاء الموضوع استعمال العينات الإحصائية في اختيار وفحص الدفاتر والسجلات اهتماما كبيرا وأثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة في العادة كالذمم والأرصدة الدائنة ويمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزيد في الأهمية مستقبلا إذا ما استعملت سريا مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق.¹

الفرع الرابع: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي.

تكمن أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه في ما يلي:

أولا/ أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف السياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص الناقص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من

¹: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، داروائل، عمان، 1996، ص 14-15.

الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته . حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي لها مصلحة في التعرف على العدالة المركز المالي للمؤسسة و من هذه الأطراف:

1/ أهمية بالنسبة لإدارة المشروع والملاك ورجال الاقتصاد:

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة، والتخطيط للمستقبل، لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية، ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة. أما فئة الملاك فتهتم بمعرفة المركز المالي لوحدهم الاقتصادية، لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية ومن جهة أخرى نجد رجال الاقتصاد يعتمد على هذه الأخيرة (القوائم المالية) في تقرير الدخل القومي والنتائج الداخلي الخام، وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية.

2/ أهمية بالنسبة للدائنين، والموردين، والبنوك ومؤسسات الاقتراض:

بالنسبة للدائنين والمورد، يعتمدون على تقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية، لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، أما البنوك، ومؤسسات الإقراض الأخرى فتعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.

3/ أهميته بالنسبة لل نقابات إدارة الضرائب والهيئات الحكومية :

تعتمد نقابة العمال على القوائم المالية المدققة في مفوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، وتحقيق مزايا العمل، والمشاركة في الأرباح، كما تعتمدها الهيئات الحكومية، إدارة الضرائب في أغراض عدة منها التخطيط، الرقابة، تحديد الوعاء الضريبي، وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.¹

ثانيا/ أهداف التدقيق المحاسبي:

إن التطور التاريخي لمهنة التدقيق جعلنا ننظر إلى مدى تطور مضمونة، وأهدافه منذ المنشأة إلى وقتنا الحالي، لذا يمكن حصر الأهداف في عدة نقاط، نذكر منها فيما يلي:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبت في دفاتر المؤسسة، وسجلاتها، وتقدير مدى الاعتماد عليها؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء أو غش؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر، والسجلات؛
- تقليل فرص الأخطاء، والغش عن طريق زيارات المدققة المفاجئة للمؤسسة، وتدعيم أنظمة الرقابة المستخدمة لديها؛
- مراقبة الخطط، ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات، وأسبابها وطرق معالجتها.²

المطلب الثاني: أنواع التدقيق ومبادئه وفروضه.

¹: يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى سنة 2000ص.8.

²: يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 09.

التدقيق المحاسبي عدة أنواع مختلفة سوف نتطرق إليها وكذلك له مبادئ يجب أن يعتمد عليها والعمل بها إضافة إلى فروضه.

الفرع الأول: أنواع التدقيق

توجد عدة أنواع متعددة من التدقيق الحسابات كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات، والتنوع المتعددة للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم أو أصل وجوهر عملية تدقيق الحسابات ذاتها وبشكل عام يمكن تبويب التدقيق على النحو التالي:

أولاً/ التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة:

ويتضمن نوعين:

1/ تدقيق المؤسسات العمومية:

تنصب عملية التدقيق على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية، أما الأموال المستغلة فيها لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها.

2/ تدقيق المؤسسات الخاصة:

هي عملية تدقيق المؤسسات التي يمتلكها الأفراد سواء شركات أموال أو الأشخاص لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المنشأة حسب طبيعة العقد الموجود بينهما ودرجة الالتزام حيث أنها تختار مدقق ومهمة مسندة إليه.¹

ثانياً/ التدقيق من حيث عملية التدقيق:

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق:

1/ التدقيق الكامل:

المقصود بالتدقيق الحسابات الكامل، هي عملية التدقيق الحسابات التي تخول المدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها.

2/ التدقيق الجزئي:

والمقصود بالتدقيق الجزئي هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض القيود، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه عمل وذلك حتى لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.²

ثالثاً/ من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

1/ التدقيق الإلزامي:

¹: أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص24.

²: محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفية العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2009، ص51.

هو التدقيق لذي تلزم به المؤسسات وفقا لأحكام القوانين (مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها) هذا النوع من التدقيق لا بد وأن تكون كامل (تدقيق كامل) بمعنى عدم وجود قيود على عمل المدقق من قبل إدارة المنشأة.

2/ التدقيق الاختياري:

أما التدقيق الاختياري فهو الذي تطلبه المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها وهذا التدقيق قد يكون عاملاً أو جزئياً حسب ظروف المنشأة.¹
رابعا/ من حيث وقت عملية التدقيق:

1/ التدقيق النهائي:

يعتبر التدقيق النهائي إذا بدأ بعد إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للتدقيق في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة ويناسب هذا النوع من التدقيق المنشآت الصغيرة الحجم والمنشآت متوسطة الحجم.

2/ التدقيق المستمر:

التدقيق المستمر هو الذي يتم فيه العمل وفحص أثناء السنة وذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.²
خامسا/ من حيث القائمين بعملية التدقيق:

1/ التدقيق الداخلي:

يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاتها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة وهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية.³
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 الداخلي وهو يعتبر من إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة.⁴

وقد ظهر وتطور التدقيق الداخلي نتيجة ما يلي:

- تحول التدقيق من التدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختياري؛
- اعتماد الإدارة على البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية و حاجتها إلى التأكد من دقة وصحة هذه البيانات؛
- حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتضيق هامش الربح بين المؤسسات المختلفة؛

¹ : زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2005، ص2.

² : يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص15-18.

³ : محمد فضل مسعدو خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص5.

⁴ : نواف محمد عباس الرمahi، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2005، ص51.

- مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدى إلى اعتماد الإدارة كلية على التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة.¹

2/ التدقيق الخارجي:

وهو فحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المراكز المالية ونتائج الأعمال إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلى ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تغيير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح غير أن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسائر.²

الجدول رقم (02-I) : أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

¹: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2006، ص51.

²: د. محمد سمير الصبان ود. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2002، ص20.

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 الموضوعة.	الهدف
شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.	نوعية القائم
يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات والمالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعا.	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 بالنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	المسؤولية
يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائد والمعايير المهنية، وما تنص عليه القوانين والأنظمة.	تحدد الإدارة نطاق العمل، فبمقدار المسؤولية التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل.	نطاق العمل
يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة.	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	توقيت العمل

المصدر: حسين احمد حدوج وحسين احمد القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية- الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، سنة 2009، ص53.

سادسا/ التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

1/ التدقيق العادي:

هو التدقيق الذي يهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية الفترة المالية وقد يكون التدقيق العادي تدقيق كامل أو جزئي.¹

2/ التدقيق لغرض معين:

¹: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص26.

وتعني تكليف جهة ما تدقيق الحسابات بتدقيق موضوع محدد لهدف محدد ويتم التكليف كتابة وتحديد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، وقد يتم هذا التكليف من إدارة المشروع، كأن يكلف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية بهدف تصميم نظام آخر أكثر فاعلية ودقة.¹

سابعاً/ التدقيق من حيث حجم التدقيق:

1/ التدقيق المالي:

ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، بهدف 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، ويشمل الفحص والتحقيق والتقرير.

2/ التدقيق الإداري:

هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، وهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة، لذلك يقوم بالتدقيق جميع الأحداث التي تتم في المؤسسة و يطلق عليه تدقيق الكفاءة الإدارية للمؤسسة من اقتصادية وبشرية و غيرها بحيث تحقيق أقصى منفعة ممكنة ، حيث أنه أصبح لزاما على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المؤسسة.²

3/ التدقيق التشغيلي:

هو تقييم الأدلة وقرائن حول كفاءة وفعالية نشاط المؤسسة والخاصة بعملية معينة ، فقد يشمل تدقيق العمليات تقييمها كاملا لنظام ويكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات ، وعرف بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأدلة للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عن ما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.³

¹: نواف محمد عباس الرمحي، مرجع سبق ذكره.ص28.

²: خالد أمين الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار للنشر والتوزيع، الأردن. سنة 2007، ص31.

³: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة مرجع سبق ذكره، ص32.

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 الدولة. وعلى سبيل المثال: التفتيش الذي يقوم به البنك 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.¹

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 ومفيدة.²

الفرع الثاني: مبادئ التدقيق.

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

- ركن الفحص .

- ركن التقرير.

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

أولاً/ المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1/ مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذا الأثر من جهة الأخرى.

2/ مبدأ الشمول في الفحص الاختياري:

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3/ مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤدي رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

¹: هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق- من الناحية النظرية والعلمية- داروائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة سنة 2006، ص24.

²: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص13.

4/ 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 .

ثانيا/ المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1/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/ مبدأ الإفصاح:

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

3/ 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/ مبدأ السببية:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسير واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.¹

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.

✓ الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة.

✓ السرية.

✓ السلوك المهني.

✓ المعايير الفنية.

بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها (التفسيرات، الجوانب المادية) مع مراعاة أن تقوم المدقق

¹: نفس المرجع السابق، ص13.

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

الفرع الثالث: فروض التدقيق

تعتبر الفروض نقطة بداية لأي تفكير منظم في أغلب المجالات حيث يقوم التدقيق على جملة من الفروض يتخذ الإطار النظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة لذلك ستورد أهم الفروض التجريبية والتي يمكن للمؤسسة من خلالها مواجهة المشاكل التي قد تعترضها وكان لا بد من إيجاد هذه الفروض لحلها والتي تتلاءم مع طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل ويمكن حصر هذه الفروض في ما يلي:

أولاً/ قابلية البيانات المالية للفحص:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة كتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:

- ملائمة المعلومات أي ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين.
- قابلية الفحص وهذا يعني أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لا بد أن يصلوا إلى النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
- عدم التحيز في التسجيل ويقصد به أن يكون المدقق عادلاً وموضوعياً عند تسجيله للحقائق
- القابلية للقياس الكمي وهذا ما يجب أن تتصف به المعلومات المحاسبية وتعني أنه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات حسابية وتعتبر النقود أكبر المقاييس الكمية شيوعاً وذلك وليس المقياس الوحيد بين المدققين.

ثانياً/ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجعة والإدارة:

حيث يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمداه بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.²

ثالثاً/ خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية وتواطئية:

يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

¹: عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات دار النشر صنعاء، مصر 2013، ص 14.

²: تومي نريمان، دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات دراسة حالة، ديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة، مذكرة ماستر منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر السنة 2013-2014، ص 26.

رابعاً/ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية للمؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً كما يجعل اقتصادية وعملية تبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.

خامساً/ التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشر حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي.

سادساً/ العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة للرقابة الداخلية فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل والعكس صحيح لذا بات على المراجع في حالة العكسية بدل من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة المفروض في الفترات القادمة.

سابعاً/ مراقبة الحسابات يزاول عمله كمراجع (المدقق) فقط:

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتخذة من العملية.¹

المطلب الثالث: معايير التدقيق.

تتمثل المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق فيما يلي:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق لدرجة أنها أصبحت وما زالت المرجع الأساسي لكل من مزاولي المهنة وتشمل ثلاثة معايير المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقارير.

الفرع الأول: المعايير العامة (الشخصية).

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمدقق الحسابات.

يتطلب هذا المعيار أن يكون المدقق حاصلًا على مؤهل علمي مناسب بجانب حصوله على قدر كافي من التدريب العملية في ممارسة المهنة، حتى يستطيع انجاز العمل الموكل إليه بكفاءة، والوفاء بأي التزامات أخرى قد تطلب منه، وفي هذه الحالة تتطلب مهنة من المدقق أن يكون ملما ببعض العلوم الأخرى المرتبطة بعمله مثل علوم الإدارة والإحصاء وغيرها التي يعتمد عليها في القدرة على التحليل والاستنتاج عند إبداء رأيه فيما يعرض عليه من بيانات وقوائم مالية وتمثل متطلبات هذا المعيار شرطا أساسيا للحصول على الترخيص اللازم لمباشرة المهنة .وتحدد كل دولة الشروط والمتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة.

¹: تومي نريمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-28..

المعيار الثاني: استقلال (حياد) المدقق.

يجب على المدقق أن يكون مستقلاً استقلالاً تاماً في جميع المراحل التدقيق، بمعنى أن يكون محايداً وأميناً في عمله وموضوعياً غير متحيز خلال تنفيذ عمله كمدقق. كما يمكن تحديد استقلال المدقق في مجالين هما:

- الاستقلال المادي بمعنى وجود مصالح مادية للمدقق في المنشأة التي تقوم بتدقيق عملياتها.
- الاستقلال الذاتي أو الذهني، بمعنى استقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل.¹

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المعقولة.

يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد نفسه عن مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية وفي هذه الحالة يتعين عليه:

- بذل قصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة.
- بذل العناية المهنية المعقولة خلال الفحص اللازمة لعملية التدقيق، ملتزماً في ذلك بمعايير التدقيق الدولية، واتخاذ الحذر المهني عند اختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها.
- بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه إلا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني.

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، حيث تشمل ثلاث معايير هي: التخطيط الملائم لعملية التدقيق، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

المعيار الأول: التخطيط الملائم لعملية التدقيق.

يجب على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق يتم ترجمتها في برنامج تدقيق يمكن تنفيذها عملياً، ويجب أن يوضح هذا البرنامج ما يلي:

- توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة.
- تخصيص العمال (المساعدين والمشرفين) بمكاتب التدقيق على أعمال التدقيق المختلفة.
- الإشراف المناسب على المساعدين والمشرفين على أعمال التدقيق المختلفة.

المعيار الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يتطلب هذا المعيار قيام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية التي يتم تطبيقه داخل المنشأة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه لما هو مخطط بهدف تحديد نواحي القصور به وتقدير مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ أو الاحتيال، مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات، وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق.²

¹: جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط، قواعد التدقيق المتعارف عليها، بيروت، لبنان، الجمعية 1970، ص 4-5.

²: جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط، مرجع سبق ذكره، ص 6-7.

المعيار الثالث: الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

يتطلب هذا المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية وملائمة بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة للتعامل، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل في الحالة الحصول المدقق على أدلة من داخل المنشأة مثل: دفاتر الحسابات ومستندات القيد وغيرها، أو أدلة من خارج المنشأة مثل: المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها¹.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقارير.

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، وهو وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن قيام المدقق بتنفيذ واجباته. وأشار المعيار الدولي رقم (700) إلى شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يصدره في نهاية عمله ويوضح فيه رأيه عن القوائم المالية، ويحكم إعداد هذا التقرير وفقا لما جاء بمعايير التدقيق أربعة معايير مهنية يجب الإشارة إليها في التقرير وهي:

1/ مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عنها:

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للتعامل تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عنها والمقبولة قبولاً عاماً، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية. ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً أن يتم إتباع تطبيق قواعد أصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، والتي صادق عليها المختصين في مجال المهنة.

2/ مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذ كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي إستخدمت في إعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة على ذلك في تقريره.

3/ مدى كفاية ومناسب الإفصاح:

يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيراً كافياً ومناسباً عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح ولذلك يجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك.

4/ إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبراً عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

- رأي نظيف وفيه يبدي المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تخفيضات؛

¹: نفس المرجع، ص ص 7-8.

- رأي غير نظيف وفيه يبدي المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات؛
- رأي معاكس، وفيه يبدي المدقق عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مظلة كليا بمعنى أنها لا تعتبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- رأي سلبى الامتناع عن إبداء الرأي وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه.¹

¹ : محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، سنة 2002، ص 60-61.

المبحث الثاني: عموميات حول ترشيد القرارات.

من المرجح أن قيام المسيرين باتخاذ القرارات المتعلقة بأعمالهم في المؤسسات التي يسيرونها والتي تعتبر محور نشاطهم، يجب على هذه القرارات أن تستند إلى دعائم أساسية من أجل تحقيق أفضل الأهداف للمؤسسة وستتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم القرار وأنواعه وخصائصه وأهميته كما نتطرق إلى مفهوم عملية اتخاذ القرارات ومراحل اتخاذها وأساليب وأهمية اتخاذها ونظريات القرار والعوامل المؤثرة فيه.

المطلب الأول: ماهية ترشيد القرار

تعتبر عملية إتخاذ القرار من بين العمليات التنظيمية الهامة والتي تعكس عموماً طبيعة إدارة المشروعات والمؤسسات الاجتماعية وتكشف أكثر ميكانيزم البناء الداخلي الإداري الذي يوجد داخل الوحدات العامة من المؤسسة أو المشروع لذلك يجب علينا أن نتوصل إلى بعض المفاهيم حول التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم القرار.

للقرار عدة تعاريف نذكر منها:

تعريف تانباول وزملاؤه: "القرار هو الاختيار الحذر والتدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من المجموعات السلوكية."¹

ويعرف "نيجيرو" القرار بأنه: "الاختيار المدرك الواعي بين البدائل المتاحة في موقف معين".

كما عرفه أيضاً: "الحل أو التصرف أو البديل الذي تم اختياره على أساس المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة، وهو أكثر البدائل كفاية وفعالية بينها لمتخذ القرار".

وتجنب التفرق بين القرار وصنع القرار فصنع القرار هو: "مجموعة الخطوات التي يتبعها صانع القرار ليقوم بالاختيار الفعلي للبديل الأفضل".

يتبين من هذه التعريفات، أن هناك عناصر لازمة لوجود القرار يمكن تلخيصها في عنصرين.

- يوجد القرار في موقف معين أكثر من طريق أو من مسلك لمواجهة.
- ان يختار متخذ القرار وبإدراك بين البدائل المتوفرة لديه، وهذا يعني وجود مشكلة إدارية
- تتطلب حلاً معيناً.²

الفرع الثاني: أنواع القرارات.

يمكننا تصنيف القرارات الكتابية:

أولاً/ تصنيف القرارات حسب (H.SIMON):

ميز (H.SIMON) بين نوعين أساسيين من أنواع القرار هما: قرارات مبرمجة وقرارات غير مبرمجة كما يلي:

✓ قرارات مبرمجة (Programme Décisions):

تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة وغالباً ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها ومن السهل تحديد البدائل فيها، ويوجد تأكيد نسبي بشأن البدائل المختارة، وهي قرارات متكررة روتينية ومحددة جيداً ولها إجراءات معروفة ومحددة مسبقاً للتعامل معها.

¹: كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات، دار الحامد للنشر، الأردن، 2006، ص22.

²: نواق عنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص83.

✓ قرارات غير مبرمجة (Non Programme Décisions):

عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها ففي هذا النوع عادة ما يسحب تجميع معلومات كافية عنها، ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل والاختيار بينهما، ولذلك فإن الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصرفات البديلة، ونتيجة لهذه الخصائص، فإن كل قرارات يتم وضعه لمتطلبات وظروف وخصائص المشكلة، ولا يوجد أنماط موحدة لحل هذا النوع من المشكلات ويمكن لمتخذ القرار في هذه الحالة إستخدام حكمه الشخصي وتقييمه ورؤيته للمشكلة، وهي قرارات غير متكررة وكل منها له طبيعته المميزة وغالبا ما تكون على درجة من الأهمية والتميز بين النوعين من القرارات موضحة في الجدول التالي:¹

جدول (I-03): تصنيفات القرار.

أساسيات التفرقة	قرارات مبرمجة	قرارات غير مبرمجة
طبيعتها	روتينية ومتكررة	غير منتظمة وغير متكررة
معايير الحكم فيها	واضحة	يمكن استخدام والحكم الشخصي
تحديد البدائل	سهلة	تتسم بنوع من الصعوبة
ظروف اتخاذ القرار	تأكد	عدم التأكد النسبي
الإجراءات	محدودة	غير محددة مسبقا
المعلومات	متوفرة	قليلة جدا وغير كافية
أدوات الحل	الطرق الكمية وبرامج الحاسوب الجاهزة.	الخبرة، برامج الحاسوب المتطورة .

المصدر: حسين بلعجوز، مدخل النظرية القرار، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، سنة 2010م، ص 101-102.

ثانيا/ تصنيف القرارات حسب نوع المشاركة :

يميز القرارات وفقا لنوع المشاركين في اتخاذ القرار:

✓ فهناك القرارات الفردية **Individuel Décision** وهي قرارات يقوم باتخاذها القرارات مسير واحد **Single Manger**.

✓ قرارات تنظيمية **Oraganizational Décision**

هي تلك التي يشارك فيها العديد من متخذي القرار.

¹: كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص 23.

ثالثا/ قرارات حسب المستويات الإدارية :

كما تتميز القرارات وفقا للمستوى التنظيمي الذي يتخذ فيه القرارات وهي :

✓ القرارات الإستراتيجية:

هي قرارات تؤخذ على مستوى القمة الهيكل التنظيم بواسطة الإدارة العليا في المؤسسة، وهي قرارات تغطي مدي زمني طويل مقارنة بالقرارات السابقة ،وتتعلق القرارات الإستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق، وفي اغتنام الفرص وتجنب مخاطر البيئة .

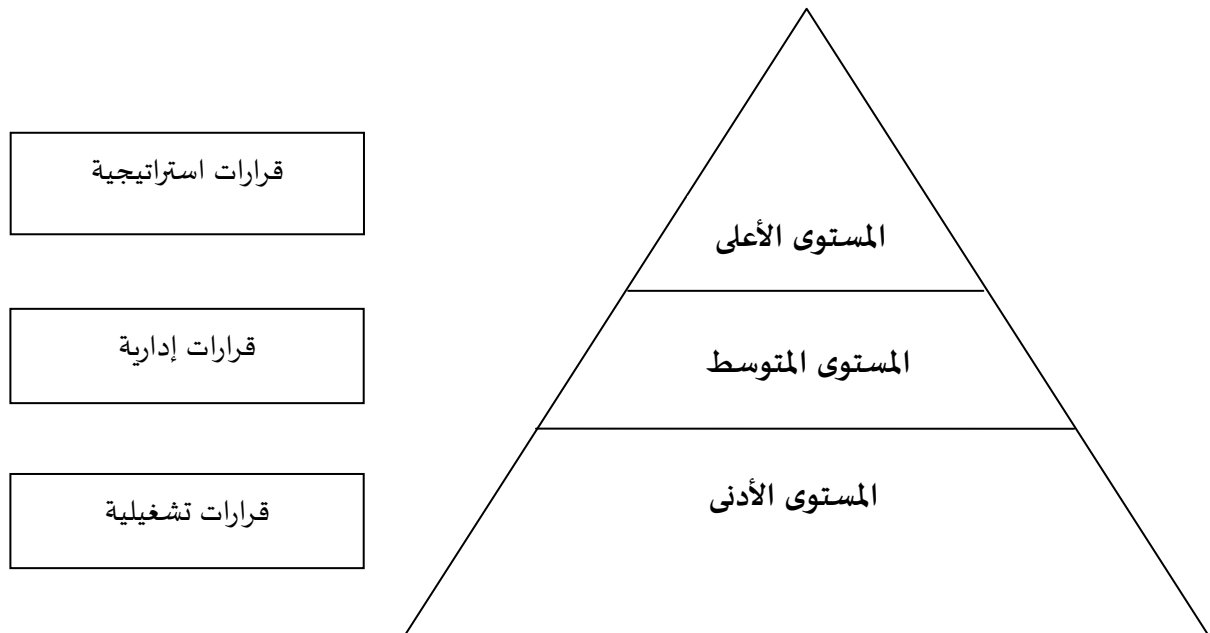
✓ القرارات الإدارية :

فهي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية، فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها.

✓ القرارات التشغيلية :

هي القرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا والمتعلقة بالعمليات التشغيلية للمؤسسة، وهي أقرب لإتباع تعليمات وإرشادات منها إلى اختيار بين البدائل وعادة تكون متعلقة بالتأكد التام ونتائجها معروفة مسبقا، وشكل التالي يبين أنواع القرارات المتخذة على كل مستوى تنظيمي إداري .

الشكل رقم (01-I): أنواع القرارات في المستوى الإداري



المصدر: حسين بلعجوز مرجع سبق ذكره. ص 105

الفرع الثالث: خصائص اتخاذ القرار.

أوضح أنشوف Ansoff خصائص القرارات من خلال التصنيف التالي:

أولا/القرارات الإستراتيجية التي تتخذ من قبل الإدارة العليا: مثل:

- قرارات اختيار مزيج السلعة السوق التي تساعد على تعظيم معدل العائد على الاستثمار؛
- قرارات تخصيص الموارد على استخداماتها البديلة أو الخاصة بالفرص المرتبطة بالسلعة والسوق؛
- قرارات التنوع؛
- قرارات اختيار توقيت أزمنة البدء في التوسيع غير المتكرر وتصنف القرارات الإستراتيجية بأنها غير متكررة كما أنها تحظى بدرجة عالية من المركزية في اتخاذها.¹

ثانيا/القرارات التنظيمية الإدارية:

وهي قرارات التي تصنف بالتكرار إذا قارنا بالسابقة وتصدر عن الإدارة الوسطى ومن أمثلتها مايلي :

- القرارات الخاصة بإجراءات توزيع الموارد على استخداماتها البديلة؛
- القرارات الخاصة بتنظيم الموارد وتملكها وتنميتها؛
- القرارات التنظيمية المرتبطة بالتدفق المعلومات وتحديد الحريات والصلاحيات المخولة للأفراد (السلطة) وكذلك المسؤولين؛
- القرارات الخاصة بخطوات بتنفيذ والتدفق الأعمال والأنشطة وتوزيع الخدمات والتسهيلات بين الأقسام والوحدات التنظيمية.

ثالثا/قرارات تشغيلية:

تتصف هذه القرارات بدرجة عالية من المركزية وبالتكرار، وأي أنها مبرمجة ومن الأمثلة على هذه القرارات:

- توزيع الموارد المتاحة على الأنشطة الوظيفية الرئيسية؛
- جدولة الإنتاج وجدولة استخدامها وتشغيل الموارد؛
- أساليب الإشراف والرقابة على العمليات؛
- تحديد مستويات التشغيل أي حجم الإنتاج ومستويات المخزون والتخزين؛
- القرارات الخاصة بالتسعير وسياسات التنمية والبحوث.

وتصدر هذه القرارات عن مستويات الإشراف ولمختلف القرارات خصائص متباينة ومعروفة وهذه

الخصائص أمر ضروري لمتخذ القرار والجدول التالي يبين خصائص مستويات اتخاذ القرارات.²

¹: كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات، ص 23.

²: نفس المرجع ص، ص 35-36.

جدول رقم (I-04): خصائص مستويات اتخاذ القرار.

مستويات اتخاذ القرار			الخاصية
المستوى التشغيلي	المستوى الإداري	المستوى الإستراتيجي	
متدني	متوسطة	عال	تنوع المشاكل
عالية	متوسطة	متدنية	درجة التنظيم
متدنية	متوسطة	عالية	درجة الغموض
متدنية	متوسطة	عالية	درجة الاجتهاد
بالأيام	بالشهور	بالسنين	الأفق الزمني
أكثرها	بعضها	لا توجد	القرارات القابلة للبرمجة
قليلة	النصف تقريبا	أكثرها	قرار التخطيط
أكثرها.	النصف قريبا	قليلة	قرارات التنظيم

المصدر: محمد الصيرفي، قرارات ونظم دعمه، دارالفكرة الجامعي، الإسكندرية، سنة 2008، ص 23.

المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرار.

ونتطرق في هذا المطلب إلى عملية اتخاذ القرارات والتي تعتبر من العمليات الأساسية في كل المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرار.

ويمكن تعريفها كالاتي: " هي عملية اختيار، من ضمن أحداث بديلة مختلفة بغرض تحقيق هدف معين أو عدة أهداف معينة."¹

وطبقا لـ (هيربرت سيمون): "يعد اتخاذ القرار الإداري مرادفا لعملية الإدارة كلها". هذا لأن الوظيفة

الإدارية الهامة للتخطيط تشمل سلسلة من القرارات مثل:

ما الذي يجب أداؤه؟ ومتى؟ وكيف؟...إلخ، كذلك فإن التخطيط يشمل اتخاذ القرارات، كما تشمل الوظائف الأخرى في الإدارة على عملية اتخاذ القرارات أيضا.²

الفرع الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرارات.

لعملية اتخاذ القرارات ستة مراحل أساسية وهي:

أولا/ المرحلة الأولى: مرحلة تشخيص المشكلة محل القرار.

ويعني تشخيص المشكلة التعرف عليها وتحديد أبعادها ومعرفة السبب الرئيسي لظهورها ومعرفة

أعراضها وآثارها، وتتطلب هذه المرحلة من متخذ القرار القيام بنشاطاتها وأعمال متعددة تتضمن الاستعداد للتعرف على المشكلة وإجراء الدراسات التحليلية للمشكلة وأبعادها.

¹ : يفرام توربان، الترجمة سرور علي إبراهيم، نظم دعم القرار ونظم الخبرة، دار المريخ للنشر، سنة 2003، ص 82.

² : نوافد كتعان، مرجع سبق ذكره، ص 115.

ثانيا/ المرحلة الثانية: مرحلة تحديد البدائل.

يجب تحديد البدائل التي لها علاقة مباشرة بتحقيق النتائج المطلوبة على أن تكون هذه البدائل ضمن حدود الموارد المتاحة أمام متخذ القرار لذا هذه المرحلة تتطلب ما يلي:

- القدرة على تطوير الحلول البديلة والتطور في حقل إيجاد الحلول خاصة الجديدة منها؛
- الإعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال يمكن الإلمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول الممكنة.

ثالثا/ المرحلة الثالثة: مرحلة تقييم البدائل

وتتطلب هذه المرحلة بالدراسة الوافية لكل بديل وهي تتضمن تحديد النتائج لكل بديل بناء على معايير فنية واقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم متخذ القرار بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض، وتعد هذه المرحلة صعبة قياسيا بالمرحلتين السابقتين، لأنها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر على القرار.

رابعاً/ المرحلة الرابعة: مرحلة اختيار البديل الأمثل.

يقع الاختيار على البديل المناسب من وجهة نظر متخذ القرار وذلك بالاسترشاد بما يلي:

- الموازنة بين الفوائد المتوقعة، والمخاطر المترتبة على ذلك في اختيار أنسب بديل؛
- اختيار البديل الأكثر كفاية من ناحية استغلال الموارد والسرعة المطلوبة، والوقت المناسب؛
- واقعية البديل وإمكانية تنفيذه استناد للموارد المتاحة، وخاصة البشرية التي تعمل على تنفيذه؛
- اختيار البديل الذي يحقق الأهداف التنظيمية لمؤسسة ويكون منسجما مع سياستها وإستراتيجيتها.

خامساً/ المرحلة الخامسة: تنفيذ القرار (البديل الأفضل).

وتعد هذه المرحلة تابعة للمراحل الأخرى السابقة رغم أن القرار يكون قد صدر، والتنفيذ يأتي لجعل القرار واقعي، وملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار، وهذا يتطلب دورا مهما من متخذ القرار لإنجاح تنفيذ القرار مثل : القيام بأعمال التحفيز للعمال¹.

سادساً/ المرحلة السادسة: مرحلة المتابعة والملاحظة والمراقبة .

وتتطلب هذه المرحلة من متخذ القرار متابعة تنفيذ القرار عن طريق التوجيه الذي يمارسه على عمل مرؤوسيه المنفذين، وعليه أن يقوم بأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ، وهذا يتطلب المزيد من الأعمال مثل الاتصال والإرشاد، وبعد ذلك يعمل متخذ القرار على تسجيل معوقات تنفيذ القرار ويستخلص لتطوير الحلول في المستقبل.²

¹ : كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص46-48.

² : كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص49.

الفرع الثالث: الأساليب الكمية لاتخاذ القرارات.

تستخدم عملية اتخاذ القرار عدة أساليب كمية تمكن متخذ القرار من الوصول إلى قرارات موضوعية مناسبة، ومن بين هذه الأساليب نذكر:
أولاً/ نظرية الاحتمالات:

تعتبر نظرية الاحتمالات من الأساليب الكمية التي تساهم في بناء النماذج الرياضية وتجريبها، وتفيد هذه النظرية في التخفيف من درجة عدم التأكد أو المخاطرة حين يتوفر قدر كاف من المعلومات التي تظهر السلوك المتوقع للنموذج، ويتوقف نجاح القرار المتخذ على قدرة الإدارة في التنبؤ للحوادث المستقبلية .
ثانياً/ البرمجة الرياضية:

وتعتبر من الأساليب الكمية الأساسية التي تساعد متخذ القرار في اتخاذ القرارات ، إن إيجاد الحل الرياضي يعني البحث عن القيمة العظمى أو الصغرى (القيمة المثلى) لدالة جبرية تضم عدة متغيرات تدعى دالة الهدف، وهي تخضع لجملة قيود تأخذ صيغة مساويات أو متراجحات، فإذا كانت دالة الهدف وجملة القيود من الدرجة الأولى، فإن الجملة المدروسة تنطوي تحت اسم البرمجة الخطية أما إذا كانت دالة الهدف وبعض أو كل القيود من الدرجة الثانية، فإن المسألة المدروسة تنطوي تحت اسم البرمجة غير الخطية .
ثالثاً/ المحاكاة:

إن عملية صياغة نموذج بأسلوب المحاكاة هي محاولة يتم من خلالها إيجاد صورة طبق الأصل مصغرة لنظام ما دون محاولة الحصول على نظام الحقيقي نفسه، وذلك بتطوير نموذج يمثل النظام موضوع الدراسة، ويظهر جميع التغيرات في الحالات الممكنة للنظام، ثم وضع المقاييس التي يستخدم في تقدير أداء النظام بإجراء تجارب على عينات في النظام، وحتى تتم هذه العملية لا بد من توفر المعلومات الكافية عن أجزاء النظام وخصائصه حتى يمكن فهم النظام والتنبؤ بسلوكه.¹
الفرع الرابع: أهمية عملية اتخاذ القرار .

تعتبر عملية اتخاذ القرارات من المهام الجوهرية في أي مؤسسة، وهذا نظراً للأهمية التي تؤديها القرارات في تحقيق أهداف المؤسسة .

جاء في تقرير عن دراسة أجريت للبحث في أهمية القرارات في المستويات التنظيمية للمؤسسات ما يلي : "ليس مدهشاً سماع أن المقدر على اتخاذ القرارات قد احتلت المرتبة الأولى في الأهمية في دراسة 6500 مدير في أكثر من 1000 مؤسسة الكثير منها مؤسسات كبيرة "

ولعل من أهم أدوار عملية اتخاذ القرارات على مستوى إدارات المؤسسات.²

- تعميق الممارسة الفعلية لصلاحيات الوظيفة؛
- تحقيق أهداف وواجبات وظيفة المدير؛
- ارتباط القرار بالمستقبل أساس الدراسة العملية وخبرة وحكمة المدير؛

¹: إبراهيم نائب، إنعام باقية، نظرية القرارات، نماذج وأساليب كمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص 24-25.

²: محمد الصيرفي، القرارات الإدارية ونظم دعمه، دار الفكر الجامعي، مصر، 2006، ص 163.

• الارتباط بنطاق السلطة والمسؤولية ؛

• العمل على حل المشاكل المتعلقة بالعمل اليومي.¹

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.

هناك الكثير من العوامل التي تستطيع التأثير في عملية اتخاذ القرار نذكر من بينها ما يلي:

الفرع الأول: دقة وتوافر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

لاتخاذ قرارات واضحة يجب توافر المعلومات اللازمة ودقتها وسنوضح ذلك فيما يلي:

يكون المدير في وضع أحسن إذا توفرت له المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار على أن تكون هذه المعلومة وافية ودقيقة بحيث ينتج في النهاية القرار قريبا من الواقع تبعا للمستوى الإداري الذي يتم فيه اتخاذ القرار، كما يتضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (I - 02): نوع المعلومات المطلوبة في كل مستوى إداري.

التخطيط طويل	الإدارة العليا	معلومات شاملة لأغراض الأجل
التخطيط	الإدارة الوسطى	معلومات موسعة لأغراض الرقابة
الرقابة	الإدارة الدنيا	معلومات تفصيلية لأغراض بصفة عامة

المصدر: معالي فهدى حيدر، نظم المعلومات (مدخل لتحقيق الميزة التنافسية)، الدار الجامعية، 2002، ص127.

الفرع الثاني: درجة ذكاء وتعليم وخبرة متخذ القرار.

يجب على متخذ القرار أن تكون له درجة ذكاء عالية وتعليم متمكنة ذوي خبرة كبيرة لكي يتخذ

قرارات سليمة ومضبوطة وسوف نتطرق إلى شرح هذا فيما يلي:

فالمدير الذي يتمتع بدرجة عالية من ذكاء التعليم والخبرة لا شك أنه سيكون أكثر قدرة على تحديد المشكلة ومعرفة أسبابها وبالتالي أكثر قدرة على اتخاذ القرارات الملائمة لحلها.

الفرع الثالث: الخصائص الشخصية لمتخذ القرار.

تتجسد الخصائص الشخصية لمتخذ القرار فيما يلي:

تتأثر القرارات التي يتخذها المدير في أغلب الأحيان بالسمات السلوكية والشخصية له، فالأشخاص

ذوي العقلية الجامدة سوف يجدون صعوبة في البحث عن المشكلة حتى ولو كانوا يتمتعون بدرجة عالية من التعليم والخبرة ولديهم نظام جيد للمعلومات.

¹ : إيفرام توربان، مرجع سبق ذكره، ص44.

الفرع الرابع: تأثير العوامل العاطفية.

إن تأثير العوامل العاطفية أحد ركائز اتخاذ القرار وسيتم توضيحها كآلاتي:
تغلب العوامل العاطفية دورا هاما في اتخاذ القرارات بصفة عامة وفي مرحلة تحديد أو التعرف على المشكلة بصفة خاصة، فعملية اتخاذ القرارات بصفة عامة ليست عملية اقتصادية رشيدة محضة حتى وإن تم تأسيس القرارات بناء على معلومات جامدة كالأرقام مثلا فإن احتمال تأثير العوامل العاطفية موجود بدرجة ما.

الفرع الخامس: العوامل التي لا يمكن التحكم فيها.

هناك عدة عوامل لا يمكن التحكم فيها في عملية اتخاذ القرار وهي كآلاتي:
قد يتم اكتشاف المشكلة أحيانا عن طريق الصدفة أو نتيجة وجود عوامل لم تكن في الحسبان أو غير متوقعة فعلى سبيل المثال: قامت مؤسسة النشر للكتب النفسية والطبية والبوليسية بنشر كتب للتسلية، وبدأ الإقبال عليها مما جعل المؤسسة تنبئ لها خط إنتاج مستقل، وهذه العوامل التي تتحدث عنها قد تكون خارجة إدارة الشركة.¹

¹: معالي فهد حيدر، نظم المعلومات : (مدخل لتدقيق الميزة التنافسية)، الدار الجامعية، 2002 ص 127-129.

خلاصة:

من خلال ما تقدم في هذا الفصل الأول نستخلص أن التدقيق المحاسبي هي الركيزة الأساسية التي تجعل من القوائم المالية تتميز بالمصداقية والموضوعية وهذا في ظل المعايير المتعارف عليها، وحتى يصل المدقق إلى هذه النتيجة يتبع مجموعة من إجراءات مع إحكام الوقاية الداخلية على بعض البنود، من أجل الحفاظ عليها من أي سوء استغلال أو اختلاس أو تلاعبات يمكن أن تطرأ عليها وذلك بغية الوصول إلى نتيجة هامة هي تزويد كل من يهيمه الأمر من ملاك، مسيرين، متعاملين مع المؤسسة، وكذلك إعلان نتائج التحقق من أصول المؤسسة وخصومها ونفقاتها وإيراداتها حتى تمكن من إتخاذ القرارات وترشيدها حيث تعتبر عملية إتخاذ القرارات أهم نشاط إداري يتم من خلاله تحديد حل المشكلات باختيار الحل الأمثل من البدائل المتاحة من خلال ما تعرضنا له في هذا الفصل فقد تم تبين عموميات حول التدقيق المحاسبي وعموميات حول ترشيد القرارات .

الفصل الثاني:

العلاقة بين التدقيق المحاسبي

وعملية اتخاذ القرارات

تمهيد:

إن التدقيق هو عملية منظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة والقرائن وهو سلسلة من الخطوات المتصلة التي يقوم بها المدقق من أجل الخروج برأيه الفني حول صحة المعلومات الاقتصادية الواردة بالقوائم المالية، ولهذا يقوم بتدقيق هذه القوائم وما تضمنه من حسابات فحصا دقيقا وتحليلا موضوعيا مرفوقا بالبراهين والإثباتات المبررة من أجل إضفاء المصداقية عليها وإيصال هذه الحقيقة بكل موضوعية إلى الأطراف المهتمة وهذا المراجعة الحسابات من أثر فعال في عملية اتخاذ القرارات وترشيدها. وسوف نخصص دراستنا على ما يلي:

المبحث الأول: التدقيق الحسابات وعملية اتخاذ القرار.

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في إثبات الأدلة في ترشيد القرارات.

المبحث الأول: التدقيق الحسابات وعملية اتخاذ القرار.

يحتاج متخذ القرار إلى معلومات محاسبية الواردة في قوائم المالية يستخدمها في عملية اتخاذ القرار و يحصل على هذه المعلومات المحاسبية من خلال ما تتوفر عليه المؤسسة من نظم المعلومات وبما أننا في عصر التكنولوجيا الحديث ولضمان تدفق معلومات تحمل مواصفات مؤهلة لعملية اتخاذ القرار فيلجأ المدققين الداخليين إلى المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية خاصة بالقوائم المالية عبر الحاسوب ليتمكنوا من إضفاء صيغة المصدقية والشرعية على هذه المعلومات المحاسبية مما يساعد هذا في عملية اتخاذ القرار عبر جميع المراحل والتأكد من أن عملية اتخاذ القرار سليمة تستعين المؤسسة بالمدقق الخارجي حيث يقوم بتدقيق كل المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ويتأكد من صحة البيانات وسجلات ثم يقوم بإيداع تقرير يوضح فيه رأيه حول القوائم المالية وسوف نوضح ذلك في ما يلي:

- مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.
- مساهمة التدقيق الخارجي في عملية اتخاذ القرار.
- تدقيق حسابات الميزانية.

المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.

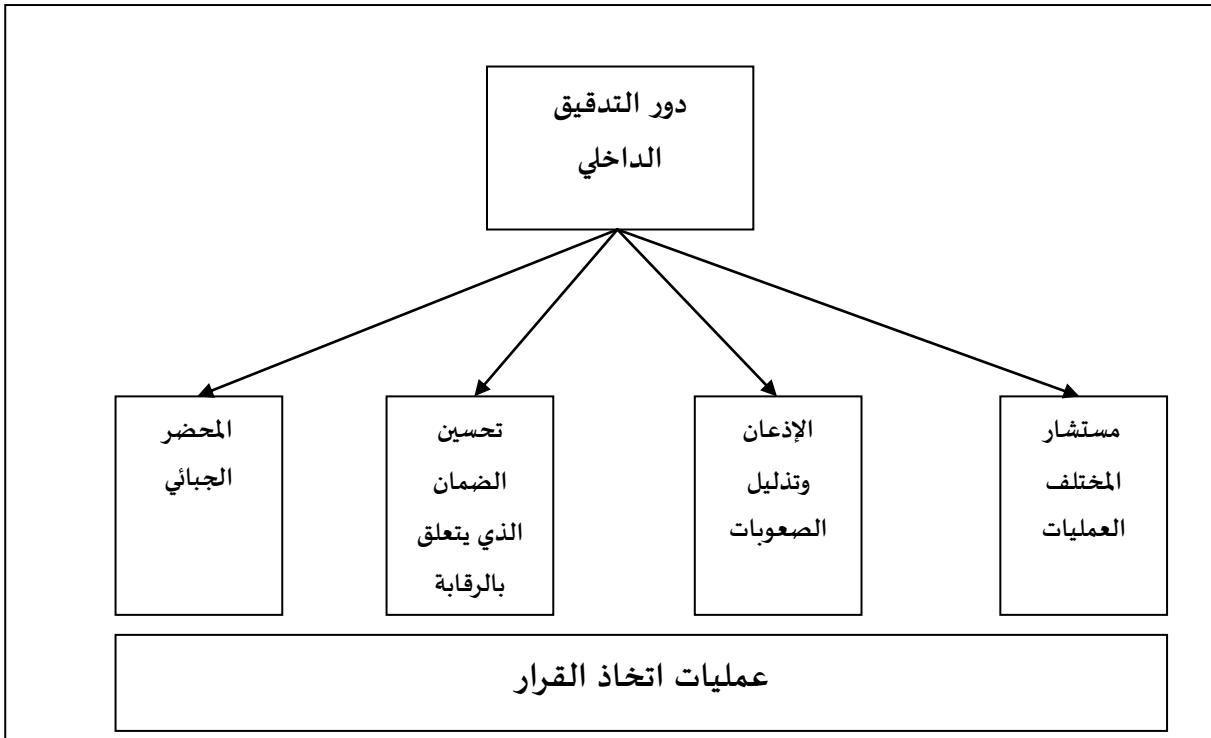
يشغل التدقيق الداخلي حيزاً كبيراً من اهتمام المسيرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا وتحسينها، ومن ثم يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، ومن هذا يمكن القول إن التدقيق الداخلي يساهم في عملية اتخاذ القرار السليم وسنتناول المراحل وخطوات الأساسية لاتخاذ القرار وصعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.

الفرع الأول: المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار.

يلعب التدقيق الداخلي دوراً هاماً داخل المؤسسة، فيعتمد على مساعدتها في التحكم الداخلي بالعمليات وتحسينها حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، يتلخص دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الشكل التالي:¹

¹ مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006، ص 36-37..

شكل رقم (II - 03): طبيعة دور التدقيق الداخلي.



المصدر: أحمد نقاز مقدم عبيرات ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار ، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك العدد الثاني 2007، ص76.

من خلال الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي فيها دور فإنه يتخللها عملية اتخاذ القرار، وبالتالي فإن هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في عملية صنع القرار السليم الحقيقية أنه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجود القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية هذا يعني إنه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح السؤال التالي: لوعدنا إلى الوراء لوجدنا أن القرار الذي تم اتخاذه كان الأفضل في ضوء المعطيات التي كانت هي الأكثر شيوعا إلا انه معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره إن الطريقة الأخرى للحكم على وجود القرار يتمثل في الحكم ليس على القرار نفسه بل على الكيفية التي صدر بها طبق لهذه الطريقة منهجية أي هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة.¹

وهذه الخطوات يمكن سردها فيما يلي:

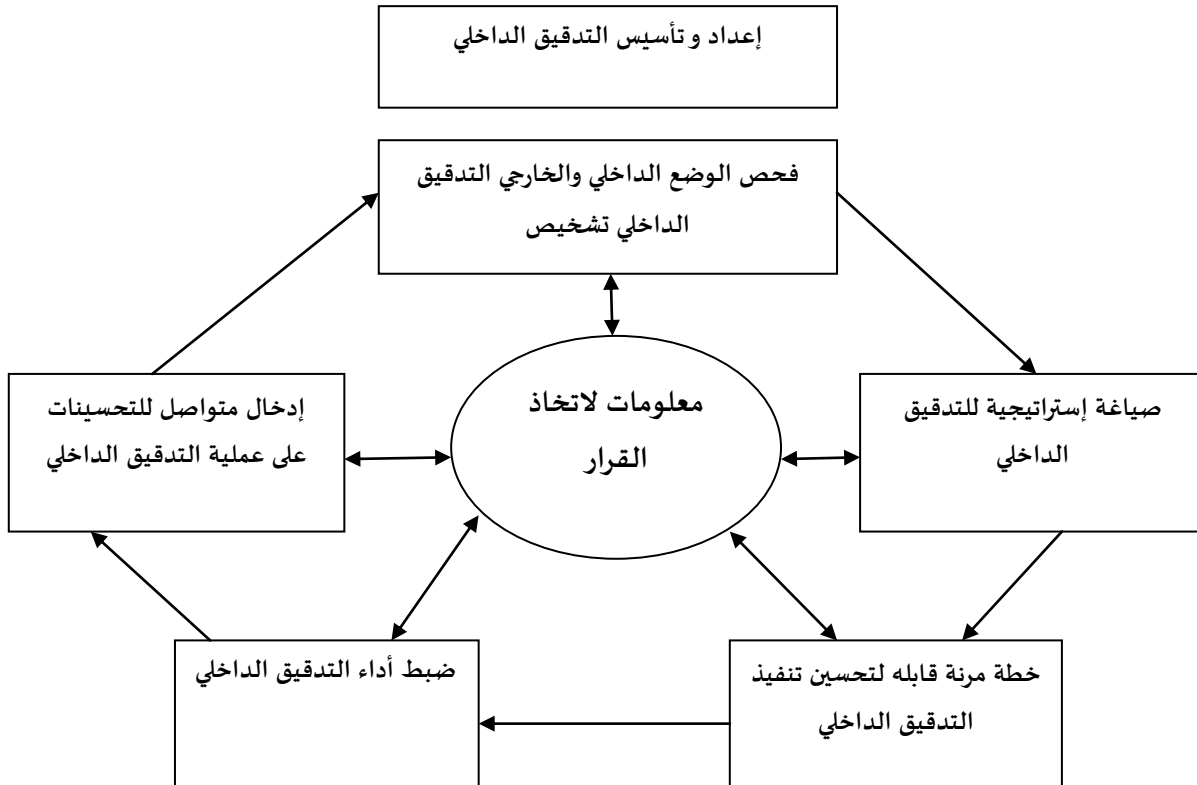
- تحليل وتشخيص الموقف؛
- تحديد البدائل؛
- تقييم البدائل واختيار البديل الأفضل؛
- تنفيذ البديل الذي تم اختياره؛

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك، العدد الثاني، 2007، ص76.

• تقييم النتائج.

يلعب التدقيق الداخلي أدوار هامة في كل خطوة من الخطوات عملية اتخاذ القرارات حيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكوين جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة فعالية بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فإن التدقيق الداخلي له دورة حياة يكون آخرها للوصول إلى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الإدارية.¹

شكل رقم (II-04): دورة حياة عملية التدقيق.



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عيبرات، مرجع سبق ذكره، ص77.

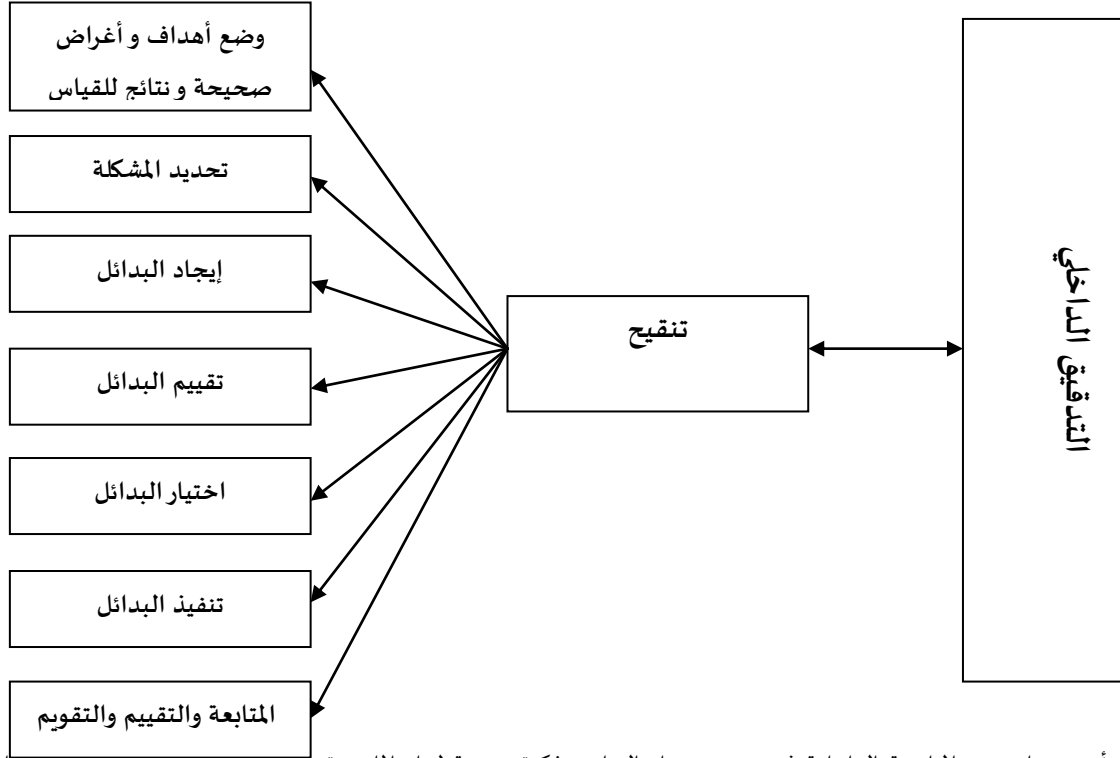
تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسب لذلك الموضوع، فمن خلال النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتلها وضع خطة بالمرونة والقابلية للتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه ليبدأ المدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عملية مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي.²

¹ علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص25.

² نفس المرجع السابق، ص77.

هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من الخطوات اتخاذ القرار وسوف نتطرق إليها في كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي في كل مرحلة ويمكن إبراز هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:¹

شكل رقم (II - 05): مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.



المصدر: أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، مذكرة مقدمة لنيل الماجيستير، تخصص مالية و محاسبة، الأغواط، الجزائر، 2007، ص134.

1. وضع أهداف وأغراض ونتائج للقياس:

في هذه الخطوة يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي مشاركة في إعداد ووضع الأهداف وهذا الكون أن هذه الأخيرة وظيفة مستمرة داخل المؤسسة والمستقلة عن باقي الوظائف تعد في كل مرة رأيا وبكل موضوعية عن الوضع السائد في المؤسسة بل من الممكن أن يذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من ذلك يجب أن يساهم في التصور السابق لوضع الأهداف والإستراتيجيات المختلفة لها.

2. تحديد المشكلة:

تحديد أي مشكلة في المؤسسة لا يمكن أن تتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج أو غير مبرمج ثم يتتبع النتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة.

¹ أحمد نفاذ ، دور المراجعة الداخلية في دعم تفعيل القرار، مذكرة مقدمة لنيل ماجيستير، تخصص مالية و محاسبة ، الأغواط، الجزائر ، 2007، ص134.

3. إيجاد البدائل:

إن وجود المشكلة يقتضى تباين الآراء حولها ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها بل تصبح حقيقة لا بد من التسليم بها ولكن من النادر أن توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل إن الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة، ولكل بديل منها مزايا و عيوب و مساهمة التدقيق الداخلي في إيجاد مجموعة البدائل يكون في شكل اقتراحات مقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.

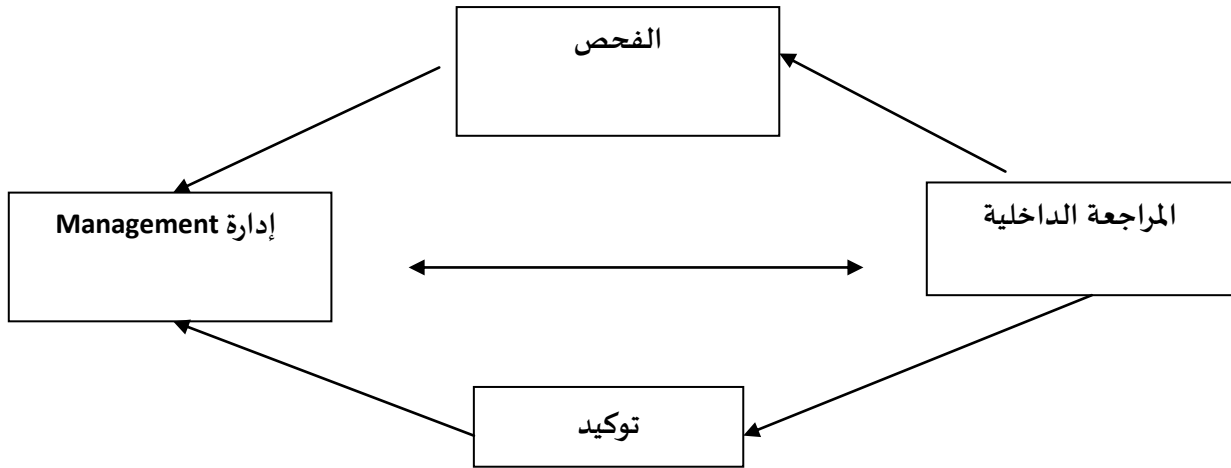
4. تقييم البدائل وتقويمها:

في هذه الخطوة يتم تحديد أبعاد كل البدائل في حل ذلك المشكل، كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب غير سليمة هذا في حد ذاته يسبق إلى أهمية ضرورة الأهداف التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة، فالهدف الأخير لصنع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة، فالحل الذي تم يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة هو أنه يعمل على تقديم واقتراح البدائل التي يراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل.¹

5. اختيار البديل أو الحل الأفضل:

إن الهدف متخذ القرار نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة هنا، يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار، تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لأن الإختيار يعني في الحقيقة الأمر حسم الأمر والوصول إلى المحطة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة . للتدقيق الداخلي دور في إختيار البدائل نبرزه في الشكل التالي:

الشكل رقم (II - 06): التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة.



المصدر: أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص80.

6. تنفيذ القرار:

بعد أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها يصل إلى مرحلة التنفيذ وهو وصول القرار المتخذ وهي أن يكون القرار قابلا للتنفيذ بالإمكانات الموجودة.

¹ أحمد نقاز، مقدم عبيرات، مرجع سبق ذكره، ص79-80.

7. المتابعة والتقييم:

في هذه الخطوة بالذات يزداد دور التدقيق الداخلي وهذا لكون طبيعة عمله الرقابي بحيث يعمل على تبعية تنفيذ القرارات المتخذة ويعمل على تقييم وتنفيذ القرارات المتخذة لرفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة التدقيق الداخلي في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد المشكلة تم اختيار البديل الأفضل من شأنه أن يجعل قسم التدقيق الداخلي أن يسهم على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتوافق للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة.¹

الفرع الثاني: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار.

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، وفي جميع المستويات الإدارية المختلفة إلا أن هذا الدور يكون محدود أو منعدما بالرغم من الإجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي. أولا/ لمركزية الشديدة وعدم التفويض.

هناك أنواع من القيادة المتحكمة فهناك قيادة تعتمد كليا على أسلوب قيادي رقابي يتعامل في تصرفاته الرقابية والتي توافيه بما تم عمله عند إصدار الأوامر للمستويات التي تلي المستويات القيادية في هذا النوع يكون للتدقيق الداخلي دورا كبيرا جدا ويصبح بمثابة اليد اليمنى للقيادة، والتي يتم من خلالها التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة وهذا راجع بصفة الرقابية التي تحكم التدقيق الداخلي وهناك نوع من القيادات التي يعرف إلا بوجهة نظر، ففي هذا النوع من القيادات يكون دور التدقيق الداخلي محدود إلى أبعد التصورات فلا تلقى الاقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة .

ثانيا/ ضغوط المديرين:

أثبت بعض الدراسات التطبيقية أن المديرين وخاصة في الدول النامية على اختلاف مستوياتهم في المؤسسة الإدارية المختلفة أيا كان نوعها ونشاطها وحجمها يتعرضون لضغوط أصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه، كما أصبحت البيئة سواء الداخلية أو الخارجية هي مصدر هذه الضغوط فبالرغم من أداء خلية التدقيق الداخلي عملها على أحسن وجه وفقا لجميع المتطلبات فإن مساهمتها من خلال التقارير النهائية يكون محدودة أو حتى أنه لا يكون أي دورة في عملية اتخاذ القرار، ويمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المدير والتي تؤثر في قراراته والتي تحد بذلك من الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار إلى نوعين:

1/ ضغوط داخلية: تتمثل في ضغوط رؤساء وضغوط التنظيمات غير الرسمية ومراكز القوى التي تخلقها وقصور نظم المعلومات والبيانات ونقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

2/ ضغوط خارجية: تتمثل في ضغوط الرأي العام والضغوط الاقتصادية النابعة من العلاقات الاجتماعية للمدير خارج نطاق العمل وضغوط الأجهزة الإعلامية والرقابية وكلها عوامل تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فاعليته.²

¹ نفس المرجع السابق، ص 81.

² نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 307.

ثالثا/ الاستقلالية المحدودة للتدقيق الداخلي.

لعل أكثر الأمور خطورة في التدقيق الداخلي هي أن تكون مرتبطة مع المدير المالي مما يعرض أهداف التدقيق الداخلي إلى البيروقراطية بل إلى عدم تحقيق الأهداف بالكامل في أي حال من الأحوال إن تكتمل استقلالية المدقق الداخلي وهذا من خلال زاويتين:

1/ تنظيمية رسمية: بحيث المدقق الداخلي هو أولا وأخيرا موظف داخل المؤسسة يعني تابع لها وهو مسؤول عن أعماله إتجاه مجلس الإدارة، وذلك من خلال تموضع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2/ غير الرسمية: أما الزاوية الثانية وهي أن التواجد المستمر للمدقق داخل المؤسسة وبين باقي الموظفين والعمال الآخرين في الدائرة والمصالح الأخرى هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في بروز نوع هذه المصالح المشتركة بين الموظفين والمدقق الداخلي تؤثر سلبا على التقارير المعدة حول عمليات معينة، وبالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح للمدقق الداخلي يغطي على بعض الأخطاء التي قام بها زملاؤه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم¹.

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في عملية اتخاذ القرارات.

يساهم التدقيق الخارجي في عملية اتخاذ قرارات سليمة وراشدة من خلال إيداع مدقق الخارجي (محافظ الحسابات) معيار تقرير يعبر فيه عن رأيه حول القوائم المالية ويتضمن هذا التقرير ما يلي:

- معيار التقرير العام للتعبير عن الرأي؛
- المراجعات والمعلومات الخاصة.

الفرع الأول: معيار التقرير العام للتعبير عن الرأي.

هو إبداء رأي محافظ الحسابات للقوائم المالية للسنة الجارية، من حيث سلامتها من أخطاء المعبر وذلك من حيث ملائمتها للمرجعية محاسبية المعتمدة، ومن حيث ملائمتها للبيانات مبينة في مستندات أخرى كالتقرير التسيير.

أولا/ أشكال إبداء الرأي:

1/ المصادقة بدون تحفظ: عندما يتأكد محافظ الحسابات من سلامة القوائم المالية من أخطاء معتبرة ومسكها وفق المرجعية محاسبية معتمدة وصحتها بالمقارنة مع بيانات المستندات الأخرى يصادق عليها بدون تحفظ.

2/ المصادقة بتحفظ: يمكن لمحافظ الحسابات أن يصادق على القوائم المالية بتحفظ عندما يلاحظ أخطاء ونقائص لا تؤثر بطريقة جوهرية على القوائم المالية للسنة موضوع التدقيق، وفي هذه الحالة يلزم محافظ الحسابات الإدارة على رفع في التخفيضات في السنوات المقبلة.

3/ عدم المصادقة: في حالة ملاحظة أخطاء ونقائص جوهرية وتجاوزات لمبادئ وقواعد مرجعية محاسبية المعتمدة تؤثر على القوائم المالية بنسبة ذات أهمية يبدي رأيه بعدم المصادقة على القوائم المالية.²

¹ أحمد نغاز، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار، مرجع سبق ذكره، ص71.

² محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص50.

ثانيا/ موضع إبداء الرأي:

يبيدي محافظ الحسابات رأيه على القوائم المالية الخمسة الميزانية حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال وملاحق، يجب على القوائم المالية التي يبدي على أساسها محافظ الحسابات رأيه أن تكون مؤشرا عليها من طرف المسؤول عن مسكها، موقعه من طرف محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعا بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدقق
ثالثا/ دورة التدقيق:

وبالتالي يدقق محافظ الحسابات القوائم المالية للسنة الجارية علما أن قوائم المالية تتضمن أرصدة السنة السابقة.¹

• محتوى أو شكل التقرير العام للتعبير عن الرأي:
✓ مقدمة التذكير العام:

1. التذكير بطريقة وتاريخ التعيين؛
2. التعريف بالكيان؛
3. طرق تعيين محافظ الحسابات:
- عند تأسيس الشركة: أين يتم اختيار من طرف مساهمين مؤسسة ويسمى محافظ الحسابات التأسيس؛
- عن طريق اختياره وفق دفتر أعباء يحدد شروط تقييم عروض محافظ الحسابات أين يتم اختيار محافظ الحسابات ذو أحسن عرض ويكون ذلك عند انتهاء عهدة محافظ حسابات السابق ويعتبر محافظ الحسابات جديد؛
- يُعين محافظ الحسابات عن حكم قضائي في حالة نزاع ما بين الشركاء أو عند حدوث مانع قانوني معين.
4. التعريف بالشركة موضوع التدقيق:
- بداية تاريخها وطبيعتها، إسمها، نطاق التقنية تعريفها؛
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعينة؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛
5. التذكير بمسؤولية المسيرين عند إعداد القوائم المالية؛
6. التذكير بمسؤولية في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
7. تحديد إرفاق تقرير القوائم المالية المؤشرا عليها من طرف محافظ الحساب.

رابعاً/ إيداع التقرير العام للتعبير عن الرأي:

يجب أن يودع تقريره عن الرأي حول القوائم المالية لدى الإدارة العامة مع إثبات الإيداع بالتأشير من طرف الإدارة على حافظة الإرسال التي يودعها محافظ الحسابات وذلك في آجال 15 يوم قبل انعقاد الجمعية العامة العادية.¹

¹. نفس المرجع السابق، ص50.

الفرع الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة.

يعتبر جزء هام من تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية وهو يكمل التقرير العام لتعبير عن الرأي ويتمحور حول العناصر الثلاث الآتية:

▪ الخلاصة الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة:

تمثل في مراجعة بعض عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء)

▪ مخالفات والشكوك لا تؤثر على الحسابات السنوية:

تتضمن جميع الأخطاء الملاحظة من طرف محافظ الحسابات والتي لا تؤثر بطريقة جوهرية على قوائم المالية وبالتالي على رأي محافظ الحسابات مثال: عدم تقييد مشتريات كذلك في بعض خطأ في الحسابات المؤسسة التي تكون بنسب ضئيلة وأخطاء متعلقة بحسابات مدونة النظام المحاسبي المالي.

▪ المعلومات التي يجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة عليها:

يجب على تقرير محافظ الحسابات أن يتضمن المعلومات ذات أهمية المتعلقة باستمرارية الاستغلال المؤسسة كرهن العقارات والمنقولات وكل معلومات الأخرى.

• فترة إعداد محافظ الحسابات وتاريخ تقريره:

▪ فترة إعداد محافظ الحسابات:

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدرة خمسة و أربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

▪ تاريخ تقرير محافظ الحسابات:

يجب أن يتطابق مع تاريخ انتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

▪ إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات:

يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظ الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

▪ يتم إعداد وتوقيع مشترك، في هذه حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين في حالة الاختلاف في

الرأي بين محافظي الحسابات المتضامين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك².

المطلب الثالث: التدقيق حسابات الميزانية.

تناول في هذا المطلب عملية التدقيق الفعلية لبنود القوائم المالية وسوف يتم بتدقيق حسابات

الميزانية على اختلاف أنواعها ويتم المعالجة على النحو التالي:

تدقيق الحسابات الأصول (تدقيق الأصول الثابتة) و تدقيق حسابات الأصول (تدقيق الأصول المتداولة)،

تدقيق حسابات الخصوم (الأموال المملوكة)، تدقيق حسابات الخصوم (تدقيق ديون طويلة وقصيرة الأجل).

¹ المادة 2 من المرسوم التنفيذي، رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق لـ 26 مايو سنة 2011، يهدف هذا القرار إلى تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

² مرحوم محمد لحبيب، محاضرات محافظ الحسابات، مستغانم، الجزائر، يوم 21 نوفمبر 2018.

الفرع الأول: تدقيق حسابات الأصول (تدقيق أصول الثابتة).

سنتناول في هذا الفرع عملية مراجعة بنود وحسابات الثابتة وبحيث يتم على النحو التالي:

- التعريف بالأصل المعني؛
- نظام الرقابة الداخلية على هذا الأصل؛
- الإجراءات المتبعة لتحقيق تلك الأهداف.

أولاً/ تعريف الأصول الثابتة: هي عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير المنقولة، ملموسة أو غير ملموسة، مقننة أو منتجة بمعرفة الوحدة لغير أغراض البيع أو التحويل، بل الاستمرار و استعمالها أصولها فترة وجودها كأدوات الإنتاج.

ثانياً/ مقومات نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة:

تتمثل مقومات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة بشكل عام في المقومات الأساسية التالية:

- وضع ميزانية التقديرية لعمليات شراء الأصول الثابتة وكذلك الإضافات الرأسمالية عليها؛
- تحديد الجهة المسؤولة عن اعتماد وتنفيذ عمليات شراء الأصول وعمليات بيعها وتجديدها؛
- تخصيص سجل أو مجموعة من البطاقات لبيان جميع عناصر الأصول الثابتة المملوكة للمشروع مع ضرورة القيام بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة و مطابقة نتائج الجرد مع ما هو مسجل في سجل بطاقات الأصول الثابتة؛
- الفصل التام بين المشرفين على استخدام الأصول الثابتة، وبين من يقوم بالتسجيل في سجل أو بطاقات الأصول الثابتة؛
- ضرورة التأمين على الأصول الثابتة ضد الأخطار المختلفة التي تلحق بها مثل السرقة أو إساءة الاستعمال؛
- إحكام الرقابة على قطع الغيار والأدوات والمهمات الصغيرة ووضع أسس سليمة لصرفها من المخازن لكي لا تتعرض للسرقة أو للضياع.

ثالثاً/ أهداف مراجعة الأصول الثابتة وإجراءاتها:

✓ أهداف مراجعة الأصول الثابتة:

على مدقق الحسابات عند وضع برنامجه لتدقيق الأصول الثابتة تحقيق مجموعة من الأهداف والمتمثلة فيما يلي:

- التحقق الحسابي من صحة تقويم الأصول الثابتة؛
- التحقق من صحة تقويم الأصول الثابتة؛
- التحقق من وجود الأصول الثابتة؛
- التحقق من ملكية المشروع للأصول الثابتة.¹
- ✓ إجراءات مراجعة الأصول الثابتة:

¹ عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المؤسسات التجارية و الصناعية، عمان، الأردن، 2002، ص 278-280.

1. التحقق من صحة الأرقام الأصول الثابتة بالميزانية من أرصدة الحسابات الظاهرة بدفتر الأستاذ العام بشكل إجمالي أو تفصيلي؛

2. التحقق من وجود الأصول الثابتة: يتم التحقق من وجود الأصل الثابت عن طريق الجرد العملي، والتأكد من وجود الأصل فعلا والحالة التي يوجد عليها بالفعل؛

3. التحقق من الملكية المشروع للأصول الثابتة: لا يعني وجود الأصل في المشروع امتلاك المشروع لهذا الأصل؛

4. التأكد من عدم وجود أية حقوق للغير على الأصول على المدقق أن يطلب جميع الوثائق المؤيدة لوجود حقوق الغير على أي أصل من أصوله الثابتة.¹

رابعا/ تدقيق الأصول الثابتة غير الملموسة:

الأصول الثابتة غير الملموسة هي الأصول التي تظهر بعض المشروعات نتيجة أسباب مختلفة مثل شهرة المحل وبراءة الاختراع والعلامات التجارية.

وتتمثل أهداف تدقيق الأصول غير الملموسة لغيرها من الأصول في التحقق من الوجود الفعلي لتلك الأصول وملكية المشروع لها وصحة وتقييمها في الدفاتر.

ولتحقيق تلك الأهداف يقوم المدقق بالإجراءات التالية:

- الحصول على كشف بالأصول الوهمية التي يمتلكها المشروع، مع بيان طبيعة كل منها وقيمتها.
 - التحقق من ملكية المشروع لتلك الأصول بتدقيق ذلك مستنديا وحسابيا وذلك بالحصول على مصادقة من الجهة الحكومية المختصة إذا وجد المدقق ذلك ضروريا.²
- الفرع الثاني: تدقيق الحسابات الأصول (أصول المتداولة).

سنتطرق في هذا الفرع إلى عملية تدقيق البنود وحسابات الأصول المتداولة وسيتم عرضها على نفس عرض الأصول الثابتة.

أولا/ تعريف الأصول المتداولة:

هي تلك الأصول التي تنوي الإدارة تحويلها إلى نقد وإستعمالها في أثناء الإثنى عشر بشهر التالية (السنة القادمة) وأثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

ثانيا/ أهداف تدقيق الأصول المتداولة:

تتلخص أهداف تدقيق الأصول المتداولة بصورة عامة أي على اختلاف أنواعها وأصنافها فيما يلي:

- التأكد من وجود الأصل المتداول في تاريخ إعداد الميزانية العامة؛
- التأكد من ملكية المنشأة للأصل وتحديد نوع الملكية؛
- التحقق من صحة التوجيه الحسابي.³

ثالثا/ مراجعة بضاعة آخر المدة:

1/ مقومات نظام الرقابة الداخلية على المخزون :

¹ نفس المرجع السابق، ص 282-283.

² نفس المرجع السابق، ص 284.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 189-192.

هناك الكثير من نقاط الرقابة والتي أخذها بعين الاعتبار لغرض أحكام الرقابة على المخزون من أهمها ما يلي:

- أوامر شراء البضاعة يجب أن يكون مصادقا عليها من شخص مختص أو جهة محددة؛
- مشتريات أي نوع من البضاعة يجب أن تكون بناء على حاجة لها وفقا لسياسة الظل عليها؛
- متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام المتفق عليه من قبل موظف مختص؛
- عدم قيام قسم الاستلام بقبول أو الاستلام أي بضاعة إلا بوجود نسخة من أمر شراء تلك البضاعة لديه؛
- التأكد من كمية وجود البضاعة ومطابقتها للمواصفات قبل إتمام عملية الدفع؛
- فحص ومراجعة قائمة الحساب المرسله من الموردين من حيث الأسعار والمواصفات والشروط المتفق عليها.

2/ إجراءات المراجعة لبضاعة آخر مدة:

يقوم المدقق الحسابات بالتدقيق من صحة رقم بضاعة آخر المدة بقائمة المركز المالي، فإنه يقوم بالإجراءات التالية:

❖ التحقق الحسابي والمستندي: مثلا:

- الإطلاع على مسودة قوائم الجرد الملاحظة أية تغييرات الاستفسار عنها.
- مراجعة العمليات الحسابية للأرقام الواردة في قوائم الجرد، وكذلك مقارنة مجاميع قوائم الجرد مع الأرقام الظاهرة في قائمة المركز المالي.

❖ التحقق من وجود البضاعة:

يتم التحقق من وجود البضاعة بالمخازن عن طريق الجرد الفعلي لها ولا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن هذه العملية بل تقوم إدارة المشروع بعملية الجرد بتشكيل لجنة خاصة لهذا الغرض، على المدقق أن يعتمد على نتائج التدقيق .

❖ التحقق من امتلاك المشروع للبضاعة:

يقوم المدقق بالتأكد من امتلاك المشروع للبضاعة في نهاية العام، بغض النظر بالتأكد عن مكان وجودها سواء في مخازن المشروع ولدى الغير كأمانة أو بالطريق، كما على المدقق أن يتأكد من عدم إدراج بضاعة غير ملموسة للمشروع ضمن قوائم الجرد.

❖ التأكد من صحة تقييم البضاعة:

يتم تقييم بضاعة آخر مدة في نهاية العام بإتباع المبدأ المحاسبي (التكلفة أو السوق أيهما أقل، حيث أن سعر التكلفة في الغالب هو الأقل، لذا فإن التقييم سعر السوق عن سعر التكلفة ، فإن تقييم البضاعة في نهاية العام يتم على أساس سعر الصرف وتطبيقات لمبدأ الثبات فإن الأساس الذي يجب إستخدامه دائما هو

سعر التكلفة لأنه في الغالب سعر أقل ، أما إذا انخفض سعر السوق في أية سنة عن سعر التكلفة فإن تقييم البضاعة يتم على أساس سعر التكلفة في حساب المتاجرة مع تكوين مخصص هبوط أسعار

البضاعة يحصل على حساب الأرباح والخسائر والهدف من ذلك ثبات أساس تقييم آخر المدة وعدم تغييره من سنة لأخرى.¹

3/ إجراءات مراجعة الأوراق المالية:

وتتلخص إجراءات مراجعة الأوراق المالية ما يلي:

- تحليل العمليات التي تمت على حساب الاستثمارات حيث يقدم العميل جدولاً فيه تحليلياً فيه كل تفاصيل الاستثمارات أو المدة والإضافات (إن وجدت) تم رصيد آخر المدة ويجب هنا الرجوع إلى محاضر جلسات مجلس الإدارة وعقود الشراء والبيع؛
- التحقق من صحة سعر البيع أو الشراء وذلك بمراجعة أسعار البورصة في تاريخ الشراء أو البيع؛
- القيام بالجرد الفعلي عن طريق جرد محفظة الاستثمارات والحصول على تأييدات بها (مصادقات) من طرف ثالث؛
- التأكد من سلامة التسجيل بالدفاتر والتأكد من ملكية حيث أن هذا هدف وإجراء بنفس الوقت وكذلك صحة التقييم لهذه الاستثمارات والذي يجب أن يكون عن طريق المقارنة بين سعر التكلفة للاستثمارات وبين القيمة السوقية لها .

4/ الرقابة الداخلية على أوراق القبض وإجراءات مراجعتها:

أوراق القبض هي الأوراق التجارية التي يحصل عليها المشروع من الغير لأسباب متعددة ويتم الاحتفاظ بها في محفظة الأوراق التجارية لحين التصرف بها بتحصيلها في تاريخ الاستحقاق، أو تظهيرها أو إرسالها للبنك للتحصيل أو الخصم وتمثل القواعد المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية على الأوراق التجارية الواردة للمشروع من العملاء أو المدينين فيما يلي:

1. يجب أن يعهد إلى موظف مسؤول بمهمة سحب الأوراق التجارية على العملاء أو تجديدها؛
2. يجب الفصل بين من بعدهته الأوراق التجارية وبين الاختصاصات الأخرى التي تتعارض مع طبيعة عمله مثل عمليات الخزينة أو التسجيلات في حسابات العملاء؛
3. المحافظة على الأوراق التجارية في المشروع بخزينة خاصة بحيث يتم ترتيبها وفقاً للتواريخ استحقاقها في محفظة الأوراق التجارية؛
4. تخصيص دفتر يومية خاص بالأوراق التجارية الواردة للمشروع (دفتر يومية أوراق القبض) يتضمن جميع البيانات المتعلقة بتلك الأوراق مع متابعة الإجراءات التي تقع عليها فيما بعد من تحصيل أو تأجيل أو خصم.

5/ الرقابة الداخلية على العمليات النقدية وإجراءات مراجعتها:

1. تعريف النقدية: وهي النقود الموجودة في خزينة المشروع أو في صندوق النثرية أو صناديق الفروع كما تشمل النقدية في البنوك التي يتعامل معها المشروع.
- ومن المعروف أن أي عملية من العمليات المالية للشركة تتمحور في النهاية عن قبض أو دفع نقدية، وهذا يحتم وجود نظام دقيق للرقابة على هذا البند ولذلك فأى نظام الرقابة الداخلية على النقدية يجب أن يتوفر على الأقل ما يلي:

¹ عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية، مرجع سبق ذكره، ص 292-293.

✓ التخطيط الدقيق والمنظم لمواجهة الاحتياجات النقدية المستقبلية وذلك باستخدام الميزانيات التقديرية للنقدية؛

✓ فصل الاختصاصات فيما يخص المتحصلات النقدية من استلام وتسجيل في الدفاتر وإيداع في المصاريف؛

✓ كل المدفوعات يجب أن تتم عن طريق الصكوك باستثناء المصروفات النثرية؛

✓ يجب تسجيل جميع العمليات النقدية من مدفوعات ومقبوضات أولاً بأول.

2. إجراءات مراجعة النقدية: وتمثل إجراءات مراجعة النقدية في مراجعة الصندوق (الخزينة والبنك) وهي على النحو التالي:

إجراءات تدقيق النقد بالصندوق (الخزينة): يتم تدقيق الأهداف الخاصة بتدقيق النقد في الصندوق بإتباع الإجراءات التالية:

■ إجراءات تدقيق النقد بالصندوق : يتم تدقيق الأهداف الخاصة بتدقيق النقد في الصندوق بإتباع الإجراءات التالية :

القيام بعملية الجرد ويقوم بها المحاسب مع المدقق ويحضر محضر عملية الجرد يتضمن فئات النقد وكمياتها وقد يتساوى الجرد الفعلي مع الدفاتر أو يقع (عجز).

وفي حالة الصندوق يتأكد أولاً من أن جميع العمليات قد سجلت إذ قد يعود العجز إلى إهمال تسجيل مستند صرف بالمبلغ الناقص أو عدم ترحيله إلى دفتر الصندوق أما إذا لم يكتشف سبب العجز فتتم معالجته محاسبياً بإحدى الطرق الثلاثة الآتية:

- أن يتحمل المشروع كامل قيمة العجز؛

- أن يتحمل المشروع مبلغاً معيناً على أن يتحمل أمين الصندوق ما يزيد على ذلك؛

- تدارك العجز بالتأمين (التأمين ضد خيانة الأمانة) أما في حالة الزيادة فتعتبر الزيادة محاسبياً على أنها عنصر إيراد (ربح) غير عادي وتعالج على هذا الأساس؛

■ تدقيق دفتر النقدية حسابياً أي جمع الخانات الفرعية في هذا الدفتر وخاصة ببند المقبوضات والمدفوعات للمقارنة مع المجاميع المختلفة لها؛

■ تدقيق دفتر النقدية مستندياً أي تدقيق مستندات القبض والصرف من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية .

3. إجراءات تدقيق النقدية بالبنك:

- الحصول على كشف لدى البنك؛

- إجراء قيود التسوية اللازمة لحساب البنك في دفاتر المشروع؛

- إعداد مذكرة تسوية البنك؛

التدقيق الحسابي والمستندي لحساب البنك في دفاتر المشروع هنا وتخدم مذكرة التسوية وظيفتين

أساسيتين هما:

- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بالبنك والمثبتة بالدفاتر عن طريق مقارنتها مع العمليات الواردة في الكشف؛
- التوصل إلى الرصيد الحقيقي الواجب إظهاره في الميزانية العامة.¹

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية العملية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 192-193.

الفرع الثالث: تدقيق حسابات الخصوم (تدقيق الأموال المملوكة).

وتتضمن هذه المجموعة مصادر التمويل الذاتية المملوكة لأصحاب المشروع وتشمل ما يلي:

أولاً/ تدقيق رأس المال:

تختلف مكونات رأس المال باختلاف الشكل القانوني للمشروع، ففي المشروعات الفردية يتكون رأس المال من المبلغ الذي خصصه صاحب المشروع لاستثماره في المشروع بينما يتكون رأس المال في شركات الأشخاص من حصص الشركاء وفي شركات المساهمة يتكون رأس المال من مجموعة الأسهم المكتتب فيها من قبل المساهمين.¹

1/ مراجعة رأس المال في المشروع الفردي: يتغير رأس المال في المشروع الفردي تبعاً لمؤثرات متعددة منها رغبة صاحب المشروع في زيادته أو تخفيضه أو نتيجة زيادة الأرباح المحققة وإعادة استثمارها في المشروع أو نتيجة انخفاض رأس المال بسبب الخسائر التي تحققت، أو بسبب المسحوبات الشخصية لصاحب المشروع، وعلى المدقق عند تدقيق هذا البند مراعاة ما يلي:

❖ التأكد من صحة رصيد حساب رأس المال وأنه يطابق الرقم الظاهر بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية السابقة؛

❖ تتبع ما حدث من زيادة أو تخفيض على رأس المال خلال الفترة والإطلاع على المستندات المؤيدة لها للتأكد من صحة وسلامة هذه المتغيرات؛

❖ فحص حساب المسحوبات الشخصية والتأكد من صحة المسحوبات واعتمادها من قبل صاحب المشروع.

2/ مراجعة رأس المال في شركات الأشخاص: تنشأ شركات الأشخاص نتيجة عقد يلتزم به شخصان أو أكثر بأن يقدم كل منهم حصة من مال أو عمل على أن يقتسم الشركاء كل ما ينتج من أعمال الشركة من ربح أو خسارة وتختلف طبيعة الحصص المقدمة فقد تكون نقدية أو عينية تتمثل في مجموعة من الأصول، أو قد تكون الحصة مساهمة الشريك بجهده وعمله ويحدد العقد المكتوب بين الشركاء طبيعة حصة كل شريك ومقدارها وكيفية سدادها ومقدار الفوائد المسحوبة عليها ونسبة الأرباح الصافية الموزعة وعلى مدقق الحسابات عند تدقيق رأس المال مراعاة ما يلي:

❖ الإطلاع على عقد الشركة للتعرف على مقدار رأس المال المستثمر وعلى صحة كل شريك وطبيعة هذه الحصص وكيفية سدادها ومقدار الفوائد الواجب احتسابها على هذه الحصص ونصيب كل شريك من الأرباح الصافية؛

❖ التأكد من النسب المقررة لمسحوبات كل شريك والتأكد من عدم تجاوز الحد الأقصى المنصوص عليه في العقد للمسحوبات؛

❖ مطابقة نسب التوزيع صافي الربح بين الشركاء أو نسب الفائدة على المسحوبات أو الفائدة على رأس المال مع نصوص عقد الشركة والتأكد من مراعاة ذلك في حساب التوزيع.

¹ عبد الكريم على الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، مرجع سبق ذكره، ص 303.

3/ مراجعة رأس المال في شركات المساهمة: يتكون رأس المال في شركات المساهمة من حصص متساوية يسمى كل منها سهما في الغالب تكون قيمة كل سهم منها ضئيلة ويمكن الإكتتاب في تلك الأسهم وشرائها من قبل جميع فئات الشعب بهدف توزيع ملكية رأس المال على أكبر عدد ممكن من المساهمين. وعلى مدقق الحسابات عند تدقيق رأسمال شركة المساهمة مراعاة ما يلي :

- الإطلاع على عقد تأسيس الشركة ونظامها الداخلي وعلى قرارات الهيئة التأسيسية، إذا كانت عملية التدقيق تتم في السنة المالية الأولى للشركة، أو الإطلاع على قرارات الهيئة العامة خلال حياة المشروع، للتعرف على شروط عملية الإكتتاب والتخصيص ومقدار رأس المال المصدر والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأس المال؛
- الإطلاع على القوائم الإكتتاب وصور خطابات التخصيص والتأكد من صحة إجراءات عملية تخصيص الأسهم؛
- الإطلاع على محاضر جلسات الهيئة العامة غير العادية وعلى محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنها .

ثانيا/ تدقيق الاحتياطات:

- 1/ تعريف الاحتياطي: هو المبلغ الذي يخصم من صافي الربح لمقابلة غرض معين أو تحقيق هدف تسعى إليه المؤسسة أو تطبيقا لأحكام قانون الشركات ومن هنا يعتبر الاحتياطي توزيعا للأرباح على العكس من المخصص الذي يعتبر عبئا على الأرباح
- 2/ إجراءات مراجعة للاحتياطي الإجباري: على المدقق القيام بالإجراءات التالية:

- التأكد من حجز الاحتياطي القانوني بنسبة 10% من صافي الأرباح حتى يصل هذا الاحتياطي إلى 25% من رأس المال؛
 - في حالة حدوث زيادة أو نقص في رأس المال يجب التأكد من أن الشركة قد عالجت التغيرات التي تطرأ على الاحتياطي الإجباري حسب بالقانونية والنظام الداخلي للشركة؛
 - التأكد من أن الشركة قد أعادت إلى الاحتياطي الإجباري ما أخذ منه في السنة السابقة.¹
- 3/ إجراءات مراجعة الاحتياطي الاختياري: على المدقق القيام بالإجراءات التالية:
- التأكد من أن الاحتياطي الاختياري لا يتعدى النسبة القانونية من الأرباح؛
 - التأكد من مجموع الاحتياطات الاختيارية لا يتعدى 50% من رأس المال ما عدا شركات التأمين والمصاريف والتي لا حدود له فيها؛
 - التأكد من الاحتياطي الاختياري قد استخدم في إطار الهدف الذي وضع من أجله.²

ثالثا/ تدقيق الأرباح المحتجزة:

الأرباح المحتجزة أو المرحلة من الأرباح التي يتقرر عدم توزيعها على الشركاء أو المساهمين تحقيق لعدة أهداف منها ثبات نسبة صافي الربح الموزع على الشركاء أو توزيع أرباح مرحلة من سنوات سابقة في

¹ خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، مرجع سبق ذكره، ص268.

² نفس المرجع السابق، ص274.

سنوات ينخفض فيها رقم صافي الربح أو تدعيما للمركز المالي للمشروع، أو تنفيذ لسياسات إدارية محددة في النظام الداخلي لمشروع وتقوم إدارة لمشروع أو مجلس الإدارة في شركات المساهمة بتحديد قيمة الأرباح التي سيتم تحجيلها للفترة أو الفترات المالية التالية ويتم الموافقة على ذلك من قبل الهيئة العامة للمساهمين في شركات المساهمة، وعلى مدقق الحسابات مراعاة النقاط التالية عند تدقيق هذا البند:

1. التأكد من رصيد الأرباح لمرحلة في نهاية العام السابق والظاهرة بقائمة المركز المالي للسنة السابقة؛
2. التأكد من المبلغ المحتجز السنة الحالية، وبالاطلاع على قرارات مجلس الإدارة ومعرفة أسباب حجز الأرباح واتفق ذلك مع النظام الداخلي للمشروع
3. التأكد من أن رصيد الأرباح المرحلة والظاهرة بقائمة المركز المالي للسنة الخاضعة لعملية التدقيق، يمثل مجموع الأرباح المرحلة من العام السابق والأرباح التي تقرر احتجازها في السنة الخاضعة لعملية التدقيق.¹

الفرع الرابع: تدقيق حسابات الخصوم (تدقيق ديون طويلة وقصيرة الأجل).

يمكن تقسيم الديون من حيث طول المدة إلى:

أولا/ تدقيق ديون طويلة الأجل:

1/ تعريف ديون طويلة الأجل: وهي الالتزامات التي يقوم المشروع بتسديد خلال عدة أعوام وأفضل مثال على ذلك القروض طويلة الأجل التي يعقدها المشروع مع البنوك ومؤسسات الإقراض المتخصصة وإسناد القرض الذي يعتبر قرضا طويل الأجل يتم الحصول عليه الاككتاب العام أو الخاص بإجراءات نص عليها القانون الشركات.

2/ مراجعة الديون طويلة الأجل: يقوم المشروع بالاقتراض طويل الأجل في بعض الحالات، كمصدر تمويل خارجي لتمويل عملية التوسع أو شراء الأصول الثابتة، على أن يتم تسديد القرض وفوائده خلال عدة سنوات، وتتمثل إجراءات تدقيق القروض طويلة الأجل فيما يلي:

- التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي تمت عند عقد القرض، ومن اعتماد ذلك من شخص أو جهة مسؤولة؛
- الاطلاع على العقد الموقع من الجهة المقرضة (البنك) على شروطه مثل: قمة القرض ومدته وسعر الفائدة وطريقة التسديد ومواعيدها وغير ذلك؛
- التأكد من وجود أو عدم وجود رهن أو ضمان معين لهذا القرض وفي حالة وجود هذا الرهن أو الضمان على المدقق أن يتأكد من أن التقارير المرفقة بقائمة المركز المالي قد أشارت إلى ذلك بصراحة؛
- تدقيق القيود الخاصة باستلام القرض ودفوع فوائد تسديد أقساطه والمستندات المؤيدة لها.²

3/ إجراءات مراجعة المستندات:

- الاطلاع على نظام الداخلي للشركة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكيات ؛
- الاطلاع على محاضر جلسات الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات؛

¹ عبد الكريم على الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، مرجع سبق ذكره، ص307.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص308.

- التأكد من شروط الإصدار إذ قد تصدر السندات بقيمتها الإسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار، كما قد ينص على أن يكون السداد بعلاوة أو بخصم وتعتبر علاوة الإصدار إيراداً رأسمالياً يستخدم في استهلاك مصروفات إصدار السندات ويرحل الباقي إلى حساب احتياطي قانوني أما خصم الإصدار فينبغي استهلاكه إما على مدة قصيرة أو بمقدار ارتفاع السنة المالية بالقرض؛
- التأكد من استيفاء الشروط القانونية الواردة في القوانين المرعية.¹

ثانياً/ مراجعة ديون قصيرة الأجل:

1/ تعريف الديون قصيرة الأجل: وهي عبارة عن حقوق الغير قصيرة الأجل والتي تتغير كثيراً خلال العام، ويتم تسديدها خلال العام أيضاً ومن أمثلة هذه الالتزامات التي يعقدها المشروع ويتعهد بسدادها خلال فترة قصيرة قد تمتد لعدة أشهر.

2/ تدقيق الذمم الدائنة: الذمم الدائنة أو الدائنون هم عبارة عن مجموعة من أرصدة الحسابات الشخصية الدائنة تظهر في دفاتر المشروع غالباً نتيجة لعمليات الشراء على الحساب ويتم تخصيص دفتر أستاذ مساعد لتحليل حسابات هذه المجموعة على أن يخصص لها حساب إجمالي بدفتر العام، وتمثل إجراءات تدقيق الدائنين فيما يلي:

- على المدقق أن يطلب من الإدارة تزويده بنسخ من كشوف تبيان أرصدة الدائنين أو الموردين في نهاية السنة المالية؛
- مطابقة بيانات هذه الكشوف مع مجموع أرصدة الموردين بدفتر الأستاذ المساعد دائنين والتحرري عن أسباب الاختلاف؛
- مقارنة مجموع أرصدة هذه الكشوف، مجموع أرصدة الموردين بدفتر الأستاذ المساعد ومع الحساب الإجمالي لها بدفتر الأستاذ العام.
- 3/ تدقيق أوراق الدفع: أوراق الدفع هي الأوراق التجارية الصادرة عن المشروع لصالح الغير مثل: الكمبيالات والسندات الأذنية (سندات السحب) المسحوب على المشروع من الغير وتمثل إجراءات تدقيق هذا البند فيما يلي:
- تدقيق القيود المحاسبية المسجلة بدفتر يومية أوراق الدفع من حيث المجاميع الأفقية والرأسية وتدقيق ترحيل هذه القيود إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر الأستاذ المساعد للدائنين؛
- تدقيق مجاميع دفتر يومية أوراق الدفع مع القيود المركزية بدفتر اليومية المركزية وترحيلها إلى حساباتها بدفتر الأستاذ العام؛
- التأكد من صحة عمليات إصدار أوراق الدفع أو قبولها على أن تكون عمليات الإصدار معتمدة من شخص مسؤول.²

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، مرجع سبق ذكره، ص 310.

4/ تدقيق حسابات البنوك الدائنة: يقوم البنك أحيانا بتقديم تسهيلات بنكية لعملائه بشروط معينة منها حساب "سحب على كشوف" للعميل، وذلك طبقا للشروط، وتعتبر تلك العملية ولكن بشروط أفضل تتمثل في حصوله على المبلغ الذي يؤديه في الوقت الذي يؤديه مما يؤدي لتحقيق الفوائد المستحقة عليه.

وتتشابه إجراءات تدقيق تلك الحسابات مع إجراءات تدقيق القروض حيث يقوم المدقق بالإجراءات التالية:

- الاطلاع على شروط الاتفاق بين المشروع والبنك، للتعرف على الحد الأعلى المسموح بسحبه والفوائد المتفق عليها وشروط التسديد على أن يكون الاتفاق معتمد من شخص مسؤول؛
- طلب كشوف من الإدارة بالحسابات البنكية الدائنة وتدقيق تلك الحسابات مستنديا وحسابيا، للتحقيق من صحة عمليات السحب والتسديد ودفع الفوائد المستحقة في مواعيدها طبقا لشروط الاتفاق؛

- الاستفسار فيما إذ كانت هذه التسهيلات برهن أو بضمانات معينة، وفيما إذا تم الإشارة في تقرير مجلس الإدارة عن الميزانية؛

- الحصول على مصادقة من تلك البنوك طريق إدارة المشروع، بأرصدة تلك الحسابات في نهاية السنة المالية، ومطابقتها مع دفاتر المشروع والاستفسارات أسباب أي اختلاف؛

- التأكد من صحة ظهور أرصدة تلك الحسابات في قائمة المركز المالي ضمن الخصوم قصيرة الأجل¹.

5/ المصروفات المستحقة: وهي تلك المصروفات التي تعبر على الفترة الحالية (أي خصمها) ولكنها لم تدفع ومن أهداف تدقيق المصروفات ما يلي:

- التأكد من أن الفترة المالية قد حملت بنصيبها من هذه المصروفات؛
- التأكد من صحة تقييم هذه الالتزامات.

وتلخص إجراءات تدقيق المصروفات المستحقة في الآتي:

- طلب كشف تفصيلي بهذه المصروفات المستحقة الدفع؛
- تدقيق هذه المستحقات مع المستندات المؤيدة لها للتأكد من صحة تقييمها؛
- القيام بمراجعة قيود التسوية الخاصة بها، وتتبع ما يطرأ على هذه الأرصدة وجديتها.

6/ الإيرادات المقبوضة مقدما (غير المكتسبة أو المؤجلة): وهي تلك الإيرادات التي يقبضها المشروع مقدما من الغير (غير مستحقة بعد لأنها لا تخص الفترة الحالية) وتتمثل أهداف المراجعة الإيرادات المقبوضة مقدما فيما يلي:

- التأكد من صحة رقم الإيرادات بالقوائم المالية؛
- التأكد من جدية هذه الإيرادات؛
- التأكد من التوجيه المحاسبي.

وتلخص إجراءات مراجعة المصروفات المقبوضة مقدما في الآتي:

- طلب كشف تفصيلي من إدارة المشروع بأرصدة هذه الإيرادات المقبوضة سلفا؛
- مراجعة قيود التسوية الخاصة بها؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 310-311.

- تتبع ما يطرأ على هذه المقدمات في بداية الفترة المالية للتأكد من جدية أرصدها؛
 - تدقيق هذه المقدمات مع المستندات المؤيدة لها وللتأكد من أن السنة المالية قد حملت بنصيبها الكامل من الإيرادات.
 - 7/ مراجعة التأمينات المودعة من الغير (لوكلاء): ويمثل هذا البند التأمينات النقدية التي تطاب المنشأة من وكلائها إيداعها ضمانا للتعامل معهم، ويعتبر هذا التأمين ثابتا ما دام التعامل مستمرا مع الوكيل.
 - التأكد من مبلغ التأمينات حسابيا؛
 - التأكد من جدية المبلغ مستنديا؛
 - التأكد من مبلغ الدقة الحسابية وصحة التوجيه المحاسبي في الإثبات والترحيل والتسوية.
- وتتمثل إجراءات تدقيق التأمينات المودعة من الغير فيما يلي:
- القيام بمراجعة البيانات الواردة في الكشف المعد من المؤسسة بهذه التأمينات ومقارنتها مع رصيد حساب التأمينات المودعة من الغير في الأستاذ العام؛
 - إتباع نظام المصادقات والحصول على بيانات من الوكلاء والخاصة بهذه التأمينات.¹

¹ خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره ،ص231.

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في إثبات الأدلة والقرائن في ترشيد القرارات.

إن الإثبات الأدلة والقرائن في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة البيانات المالية ويعتبر دليل الإثبات بينه قاطعة بحد ذاتها، أما القرائن فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية.

المطلب الأول: ماهية أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق.

إن الإثبات الأدلة والقرائن في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة البيانات المالية ونظراً لأهمية البالغة لأدلة الإثبات ارتأينا أن نتناولها في الفروع التالية:

الفرع الأول: تعريف أدلة إثبات.

من أهم التعريف الواردة عن أدلة و القرائن التعريف التالي:

وهي عبارة عن مجموعة من المعلومات والبيانات التي:

- تسهل التحقق منها؛

- متعلقة بعمليات معينة تحت الفحص؛

- لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية.

وعلى المراجع تجميع الأدلة الكافية والمقنعة فليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة

والتي يجب على المراجع الحصول عليها حيث هناك عدة عوامل تتحكم وتؤثر في كمية الأدلة والبراهين وهي:

درجة المخاطرة أو اختبار وجود أخطاء بينود القوائم المالية مما يؤثر في عدالتها وفي الأحوال يقوم المراجع

بتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين والتي تؤكد عدالة وسلامة هذه البنود والمخاطرة هنا تعني قبول

المراجع لبند معين على أنه تصحيح وهذا في الحقيقة عكس ذلك مع الإشارة إلى البنود الأكثر سيولة كالنقدية

تكون درجة المخاطرة بها أكبر إذا ما قورنت بالبنود الأقل سيولة المباني.¹

الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات في التدقيق.

حددت نشرة معايير المراجعة خصائص أدلة الإثبات حيث يجب أن تتصف بما يلي:

- الكفاية؛

- الصلاحية

أولاً/ كفاية دليل الإثبات:

المقصود بكفاية دليل الإثبات هو أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع،

حيث أن أساليب العينات تستخدم غالباً لتحديد و جمع الأدلة فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة كبيرة

تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع..

ثانياً/ صلاحية أدلة الإثبات:

حتى تتحقق صلاحية دليل الإثبات يجب أن يكون الدليل فعال وملئم والمقصود بالفعالية أن تكون أدلة

موثوق فيها يمكن الاعتماد عليها في الاستنتاج رأي منطقي والتي قد تتكون:

¹ إدريس السلام شتوي مرجع سبق ذكره، 77-78.

- من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة والتي يراها ويلمسها المراجع مثل ملاحظة المراجع لمخزون تؤكد وجودها ؛
- ويمكن إنشاء أدلة الإثبات مثل: المصادفات المرتبطة بحسابات المدنين والدائنين حيث يمكن إنشائها بمعرفة المراجع؛
- يمكن تحديد دليل الإثبات منطقيا (تحديد الاستنتاجات المرتبطة بصدق ما يقدمه العميل من أدلة شفوية أو لفظية أو أحكام المتعلقة بجودة أنظمة الرقابة الداخلية) أو رياضيا (عن طريق إعادة إجراء العمليات الحسابية للقوائم المالية) والمقصود بالملائمة أن تكون أدلة الإثبات ذات علاقة وثيقة بأهداف المراجعة، فإذا كان الهدف هو التحقق من حسابات المدنين فإنه لا من استخدام المصادفات أما إذا كان الهدف هو التحقق من التقييم المناسب للحسابات المدنين فإن استخدام أسلوب الجميع الحسابي وتحليل كل حساب يعتبر دليل أكثر ملائمة لتحقيق ذلك الأهداف¹؛
- ومن ناحية أخرى يتعين على الدليل لتحقيق صلاحيته أن يكون موضوعي وخالي من التحيز قابل للقياس الكمي وتفسير هذه الناحية إلى إمكانية طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة؛
- ومن هنا يمكن القول بأن موضوعية الدليل الكبيرة تؤدي إلى تحقيق حدوث التحذير الشخصي تقدير نتائج المراجعة والحكم عليها الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق ظاهرة عدم التأكد المحيطة بما وصل إليه المراجع من رأي².

الفرع الثالث: أنواع أدلة الإثبات.

توجد أنواع عدة لأدلة الإثبات هي:

أولا/ الوجود الفعلي: يجب على مراجع إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.

ثانيا/ المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات: تنقسم إلى ثلاثة مجموعات هي على النحو التالي:

- مستندات تم إعدادها من طرف جهات خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كالفواتير المتعلقة بالشراء أو الكشوف البنكية مثلا؛
- مستندات تم إعدادها داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفواتير البيع والشيكات والتصاريح الجبائية وشبه الجبائية وإلى غير ذلك؛
- أن يكون المستند أصلا وليس نسخة أو صورة وفي حالات عدم توفر أصول المستندات، كما هو الحال بالنسبة لفواتير المبيعات إذ أن أصولها ترسل إلى الزبائن، فيجب على المراجع التأكد من صحة البيانات الواردة في النسخ والصور باستخدام كافة الوسائل المتاحة.

ثالثا/ الإقرارات المعدة خارج المؤسسة: تتسنى هذه الإقرارات المكتوبة من أطراف خارجة عن المؤسسة وتضم شهادات من الموردين والعملاء والبنوك.

¹ أمين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص78.

² نفس المرجع السابق، 79.

رابعا/ الإقرارات المعدة داخل المؤسسة: تستعمل الإقرارات المعدة داخل المؤسسة كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية كإعداد التقرير

خامسا/ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامية

سادسا/ صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: إن المعالجة المحاسبية للبيانات تمر عبر مراحل عدة تستغرق وقت كبير خاصة في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة، مما يسمح بتفادي حدوث الأخطاء وتقليص الوقت المستغرق في المعالجة¹.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في كمية أدلة قرائن الإثبات ووسائل الحصول عليها في التدقيق و مقارنتها بأدلة الإثبات القانونية و الأدلة العلمية .

سوف نوضح في هذا المطلب العوامل المؤثرة في كمية أدلة وقرائن الإثبات ووسائل الحصول عليها في تدقيق وستتم على النحو التالي: الفرع الأول العوامل المؤثرة في كمية أدلة و قرائن الإثبات و الفرع الثاني: وسائل الحصول على الأدلة الإثبات في تدقيق أما الفرع الثالث أدلة الإثبات في التدقيق و مقارنتها بالأدلة الإثبات القانونية والأدلة العلمية .

الفرع الأول : العوامل المؤثرة في كمية أدلة قرائن.

على المدقق أن يقوم بجمع أكبر ممكن من أدلة وقرائن الإثبات لتبرير رأيه الذي يضمنه في التقرير وهو مضطر إلى الإكثار أو الإقلال من كمية الأدلة وقرائن تقوده في ذلك عوامل أهمها:

❖ مدى شمول القرينة أو كفايتها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها المدقق من عملية الفحص التي تقوم بها **comprehensiveness**:

فقد يكون دليل واحد كافيا لتحقيق كافة أهداف عملية فحص معينة، وهنا يكتفي به المدقق، أما إذا لم يكن كافيا فعليه أن يسعى للحصول على قرينة أخرى .

❖ مدى ملائمة قرينة أو الدليل لطبيعة العنصر محل الفحص (التدقيق) **Relevancy** :

تختلف الأدلة وقرائن باختلاف العناصر التي يقوم المدقق بفحصها فالوجود والفعلي يصلح للتحقق من الأصول الملموسة، أما الإقرارات الخارجية فتصلح التأكد من بعض الأرصدة للغير أو عليهم كالعملاء والبنوك الأخرى وما شابه.

❖ الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصه **Materiality** :

يتمثل هذا العنصر فيما يلي:

المقصود بأهمية العنصر النسبية قيمة ذلك العنصر بالمقارنة مع قيمة العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية وليس كبر أو صغر قيمة العنصر بصورة مطلقة².

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المرجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر ، الطبعة الثانية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص132-135.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار الوائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012، ص246.

❖ درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص Risk :

فكلما زادت احتمالات تعرض العنصر موضوع التدقيق للاختلاسات والتلاعب، كلما كان على المدقق أن يجمع أكبر كمية ممكنة من الأدلة والقرائن.

❖ كلفة الحصول على الدليل أو القرينة Cost:

تتمثل كلفة الحصول على الدليل بما يلي:
والتناسب هنا عكسي لأن على المدقق أن يوازن دوماً بين المنفعة المستوفاة من جهة وعامل التكلفة جهداً وعامل التكلفة جهداً وصلاً من جهة أخرى.

❖ درجة كفاية أنظمة الرقابة الداخلية I.C.Degree Of Effectiveness:

تكمن أنظمة الرقابة الداخلية بما يلي:
تمر هنا أن وجود نظام الرقابة سليم يعتبر دليلاً على انتظام الدفاتر والسجلات ومن هنا جاء تحديد نطاق عملية الاختيارات اعتماداً على درجة متانة الرقابة الداخلية المستعملة.¹
الفرع الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.

يعمل المدقق للحصول على أدلة الإثبات بغية التأكد من صحة وتعبير المعلومات المحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمتها لاتخاذ القرارات ومن بين وسائل الحصول على أدلة الإثبات من خلال النقاط التالية:

أولاً/ الجرد الفعلي : يعتبر الجرد الفعلي أحد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة إثبات فإجراء الجرد وفقاً لما ينص عليه المخطط الوطني المحاسبي في مادته 17 المتعلقة بالجرد الفعلي للاستثمارات وما نص عليه الأمر الرئاسي رقم 19 المؤرخ في 27 جانفي 1982 والمتعلق بالجرد الفعلي لموجودات المؤسسة، يمكن من إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للاستثمارات وذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول ممضي عليه من الأطراف القائمة بالعملية.

ثانياً/ المراجعة الحسابية : يقوم المدقق وفق هذه الوسيلة بالتحقق من صحة العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات المحاسبية والكشوف أو الدفاتر والتأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات الحسابية وليس صورياً كالعملية الحسابية على الفاتورة بغية توضيح المبلغ خارج الرسم والمبلغ الإجمالي ومقابلة ذلك بالتدقيق المالي الذي يحدث نتيجة عملية البيع أو الشراء مثلاً.

ثالثاً/ المراجعة المستندية: تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، لذلك يقوم المدقق بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية الموضوعية الواجب توافرها والتحقق من أن لكل عملية تسجيل محاسبي يملك مستند يعتمد عليه وأن كل مستند قد تم تسجيله ولم يتم استبعاده أو إخفائه الصيغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملها.

رابعاً/ المراجعة القياسية: هي وسيلة يلجأ إليها المدقق بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن

¹ نفس المرجع السابق، ص 246-247.

المبيعات برقم الأعمال المحقق أو أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي بالكتلة الأجرية للعمال وأن يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة سنوات كان يقيس ربحية المؤسسة خلال الخمس سنوات الأخيرة مثلا. خامسا/ المصادقات: هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدنين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسات موضوع التدقيق يطلب من المدقق على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة وتأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

مصادقات إيجابية: وفي هذه الحالة يطلب من طرف آخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة.

○ مصادقات سلبية: وفي هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته.

○ مصادقات بيضاء: وفي هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد التواجد في دفاتره.

سادسا/ الاستفسارات: تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل يمكن الاستفسار شفويا أو تحريريا كحالات تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة .

سابعا/ المقاربات: تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات إذ يقوم المدقق مثلا بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك في المؤسسة بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشوف المرسله من قبله .

ثامنا/ المقارنات : يعطي المدقق الكثير من وقته في التدقيق الحالات والبنود ذات الأهمية والتي يشك في وجود أخطاء وتلاعب بها وإحدى الطرق التي يستخدمها المدقق في تحديد هذه الحالات أو البنود هي المقارنة، فالانحرافات غير العادة في بند معينة من سنة لأخرى والعلاقة غير المنتظمة بين نسب معينة قد تشير إلى وجود خلل بالنظام المحاسبي أو التلاعب أو التزوير.

تاسعا/ الملاحظات: يعتمد المدققون طيلة عملية التدقيق على الملاحظة كوسيلة مهمة لتجميع الأدلة والبراهين وذلك بملاحظة وتبعية سير العمل في إدارة الشركة وفروعها وخلال عملية الملاحظة هذه يقوم المدقق بالتأكد من أن العمل المحاسبي والمالي يسير طبقا للخطة للمرسومة.¹

الفرع الثالث: أدلة الإثبات في التدقيق ومقارنتها لأدلة الإثبات القانونية والأدلة العلمية.

يقوم المدقق بجمع أدلة الإثبات للتواصل إلى الاستنتاجات ويستخدم المدقق أدلة مختلفة عن تلك التي يستخدمها العلماء وأدلة الإثبات في القضايا القانونية، كما يتم استخدامها أيضا على نحو مختلف ولكن في هذه الحالات الثلاث يتم استخدام أدلة الإثبات للتواصل إلى استنتاجات ويوضح الجدول التالي الخصائص الرئيسية للأدلة من منظور العالم الذي يجري المحامي الذي يدافع عن لص متهم والتدقيق المدقق للقوائم المالية ويوجد 6 أسس للمقارنة لاحظ التشابه والاختلاف في المهن الثلاث.²

¹ طواهري محمد تهامي، صديقي مسعودي، المراجعة و تدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسات التطبيقية، مرجع سبق ذكره ،ص 140-136

² محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة - مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص238-239.

الجدول رقم(II-05): خصائص أدلة الإثبات في التجارب العلمية، القضايا القانونية و تدقيق القوائم المالية.

أساس المقارنة	تجربة علمية لاختبار الدواء	قضية قانونية تتعلق بلص متهم	تدقيق القوائم المالية
استخدام أدلة الإثبات	تحديد أثر استخدام الدواء.	تحديد هل المتهم بريء أو متهم.	تحديد مدى عدالة القوائم المالية
طبيعة أدلة الإثبات المستخدمة	نتائج التجارب المتكررة.	شهادة الشهود والأطراف ذات العلاقة .	الأنواع المختلفة من أدلة الإثبات في التدقيق.
الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بأدلة الإثبات	العالم.	هيئة المحلفين والقاضي.	المدقق.
مدى التأكد من الاستنتاجات عن أدلة الإثبات	تتنوع من عدم التأكد إلى الإقتراب من التأكد	تتطلب أن يتم الإدانة في إطار قدر مناسب من الشك.	مستوى عال من التأكد .
طبيعة الاستنتاجات	التوصية أو عدم التوصية باستخدام الدواء.	تحديد الطرف البريء أو الطرف المذنب.	إصدار أحد الصور البديلة من تقرير التدقيق.
عواقب التوصل إلى استنتاجات خاطئة من أدلة الإثبات	استخدام المجتمع لدواء غير فعال أو ضار.	تبرية متهم أو إدانة بريء.	اتخاذ مستخدمي القوائم لقرارات غير صحيحة.

المصدر: محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة – مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص 239..

المطلب الثالث: حجية الأدلة والقرائن وصعوبات تجميعها وقرارات الخاصة بها في التدقيق.

سوف نخصص هذا المطلب إلى توضيح حجية الأدلة والقرائن والصعوبات التي يواجهها المدقق عند

تجميعها والمتضمنة ما يلي: الفرع الأول: حجية الأدلة وقرائن والفرع الثاني : صعوبات تجميع الأدلة والقرائن

والفرع الثالث: القرارات الخاصة بالأدلة الإثبات في التدقيق.

الفرع الأول: حجية الأدلة و القرائن.

يعود أمر تقدير مدى حجة القرائن والأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينهما إلى تقدير المدقق

وحكمة الشخصي المبني على خبرته ومهارته في مهنته، وبما أن الأدلة تتفاوت من حيث حجيتها ودرجة

الاعتماد عليها كان لابد من وضع أسس معنية مبنية على الاعتبارات التالية للمفاضلة بين الأدلة:

أولاً/ صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على القرينة أو دليل الإثبات Suitability :

إن لكل دليل من أدلة إثبات وسيلة فنية مناسبة لجهة في الحصول عليه فالوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي، والإقرارات الخارجية تستوجب المصادقات..إلخ، ولكل أسلوب أحكامه وقواعده التي إذا لم تراعى، فقد الدليل الذي يحصل عليه المدقق حجته وقوته.

ثانيا/ مصدر القرينة Source: سبق أن بينا أن القرائن المشتقة من مصادر الخارجية أكثر شقة واعتمادا من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش والتزوير.

ثالثا/ طبيعة القرائن Nature: هناك نوعان من القرائن إيجابية وذاتية، فالقرائن الإيجابية أقوى في حجتها لأنها لا تتحمل لتأويل ولا تعتمد على التفسير الشخصي والاستنباط، ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي، والإقرارات من الغير والمستندات القانونية الصحيحة، أما القرائن الذاتية فهي تلك التي تركز على الاجتهاد والتفسير الشخصي من قبل المدقق.

رابعا/ كيفية الحصول على القرينة Methodology: والقاعدة العامة هنا أن القرائن التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو ببواسطة من ينوب عنه كالمساعدين تكون أقوى في حجتها ودرجة الاعتماد عليها من تلك التي يحصل عليها من الغير.

خامسا/ مدى ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر أو العملية محل الفحص Relationship: فكلما كان الارتباط قوي ووثيقا كلما كانت الحجية ودرجة الاعتماد أكبر كذلك.

سادسا/ التوقيت المناسب للحصول على القرينة Timeliness: إن عنصر الوقت هام جدا حتى تؤدي القرينة غايتها، قد تكون القرينة قوية في حجتها ودرجة الاعتماد عليها إلا أنها تفقد دلالتها وقوة حجتها تلك لأن الوقت الذي حصل فيه المدقق عليها لا يتناسب مع تاريخ الفحص.

سابعا/ مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي تتلقى منها القرائن Reliability: فكلما توافرت ثقة المدقق بالمصادر الخارجية التي حصل منها على الإقرارات، كلما زادت حجية تلك الإقرارات.

ثامنا/ سلوك المدقق نفسه في جمعه للأدلة والقرائن Auditions behavior: إن من مقومات الأساسية لعملية التدقيق استقلال المدقق وحياده التام وبعده عن جميع المؤثرات في جميع المراحل.

الفرع الثاني: صعوبات تجميع الأدلة والقرائن Obstacles

ويجب أن لا يغرب عن البال أن المدقق يواجه صعوبات الحجة أثناء جمعه للأدلة والقرائن التي يركن إليها عند إبداء رأيه الفني المحايد ومن بين هذه الصعوبات ما يلي:

✓ عدم صحة الكفاءة النظم المحاسبية المستعملة لدى بعض الفروع مما يقوده إلى بذل الكثير من الجهد والوقت؛

✓ الاضطرار إلى استعمال العينات الإحصائية بسبب كبر عدد العمليات ؛

✓ المراجعة بعدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم قد ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة خاطئة؛
 ✓ الاضطرار إلى استمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء
 بالسجلات؛

✓ قد يجد المدقق الخارجي نفسه في موقف حرج بسبب عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها مع تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن.¹

الفرع الثالث: القرارات الخاصة بأدلة الإثبات في التدقيق.

يمثل القرار الرئيسي الذي يجب على المدقق اتخاذه في كل عملية التدقيق في تحديد النوع والحجم الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة، وبعد تقدير ذلك أمراً هاماً في ضوء اعتبارات تكلفة اختيار وتقييم الأدلة المتاحة . ويمكن تقسيم قرار المدقق بشأن الأدلة الإثبات التي سيتم جمعها إلى القرارات الفرعية التالية :

✓ ما هو إجراء التدقيق الذي سيتم استخدامه؟

✓ ما هو حجم العينة الذي يجب اختياره عند تطبيق إجراء معين ؟

✓ ما هي العناصر الذي سيتم اختيارها من المجتمع؟

✓ متى سيتم تنفيذ الإجراء؟

✓ برنامج التدقيق .

أولاً/ إجراءات التدقيق :يمثل إجراء التدقيق في تعليمات محددة تتعلق بجمع أحد أنواع أدلة الإثبات في التدقيق التي يجب الحصول عليها في وقت معين خلال التدقيق ومثلاً الأدلة المتعلقة بجرد المخزون، مقارنة الشيكات الملغاة مع النقدية المسددة، قيود اليومية، تفاصيل مستند الشحن، كل ذلك يتم التوصل إليه من خلال استخدام إجراءات التدقيق.

و من المتعارف عليه عند تصميم إجراءات التدقيق، أن يتم تحديدها وصياغتها بشكل محدد وعلى نحو كاف حتى يمكن إستخدامها كتعليمات خلال التدقيق، وعلى سبيل المثال تمثل الصياغة التالية إجراءات التدقيق الخاص بالتحقق من المدفوعات النقدية :

التوصل إلى يومية المدفوعات النقدية ومقارنة إسم الشخص الذي سدد له النقدية وقيمة وتاريخ الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية.

ثانياً/ حجم العينة: بمجرد اختيار إجراء التدقيق من الممكن استخدام عينة يتراوح حجمها من عنصر واحد من المجتمع أو المجتمع كله للإختبار. وبافتراض وجود 6000 شيك مسجلة في يومية المدفوعات النقدية، استمرار المثال السابق ، يمكن للمدقق اختيار عينة يبلغ حجمها 200 شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات

¹ خالد أمين عبد الله ، التدقيق و رقابة الداخلية في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص247-250.

النقدية ويجب أن يتخذ المدقق قرارا بشأن تحديد عدد العناصر التي سيتم اختبارها عند تطبيق كل إجراء للتدقيق وتختلف أحجام العينة من عملية التدقيق الأخرى للإجراء الواحد.

ثالثا/ التوقيت: تغطي تدقيق القوائم المالية عادة فترة زمنية هي السنة ، ولا يتم الانتهاء من التدقيق إلا بعد من الأسابيع أو الشهور التي تلي تاريخ الإصدار القوائم المالية، وبالتالي يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات التدقيق من بداية الفترة المحاسبية إلى ما بعد انتهاءها، وعادة ما يرغب العميل أن يتم تدقيق القوائم المالية في غضون فترة تمتد من شهر إلى ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية.

رابعا/ برنامج التدقيق: يطلق على التعليمات التفصيلية لإجمالي الأدلة الإثبات التي سيتم تجميعها لجانب ما في التدقيق أو التدقيق ككل إسم برنامج التدقيق ، ويحتوي دائما برنامج التدقيق على قائمة بإجراءات التدقيق، ويشمل دائما أحجام العينات، العناصر التي سيتم اختيارها وتوقيت الاختبارات، وعادة يوجد برنامج لكل مكون يتم تدقيقه وبالتالي لتدقيق المدنين المبيعات وهكذا.¹

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص131-133.

خلاصة:

من خلال ما تقدم في هذا العمل نجد أن تدقيق الحسابات هو عملية مهمة ورئيسية لتجميع الأدلة والقرائن وهو ركيزة الأساسية التي تجعل من القوائم المالية تتميز بالمصداقية والموضوعية وهذا في ظل المعايير المتعارف عليها، وحتى يصل المدقق إلى هذه النتيجة يتبع مجموعة من إجراءات المراجعة الخاصة بكل بند وذلك من أجل تحقيق أهداف مسطرة مسبقا من إجراء إتباع هذه الإجراءات مع إحكام الوقاية الداخلية على بعض البنود، من أجل الحفاظ عليها من أي سوء استغلال أو اختلاس وتلاعبات متعاملين مع المؤسسة، وكذلك إعلان نتائج التحقيق من أصول المؤسسة وخصومها ونفقاتها حتى تمكن من اتخاذ القرارات وترشيدها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة وحدة تغذية الأنعام

ONAB ولاية مستغانم

تمهيد:

إن الجانب التطبيقي يعتبر حلقة مهمة في مذكرة لأنه يمكننا من معرفة تطبيق المعلومات التي تحصلت عليها في الجانب النظري وعلى بيئة العمل، وكذلك استيعابها ومعرفة كيفية تطبيقها بشكل جيد ولقد أتيحت لي الفرصة من أجل دراسة تطبيق هذا الفصل في مصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB بولاية مستغانم حيث تمكنت من معرفة كيفية تطبيق واستخدام التدقيق المحاسبي وكيف يتم اتخاذ القرارات وترشيدها، و سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: نبذة تاريخية لوحدة تغذية الأنعام

المبحث الثاني: منهجية سير عملية التدقيق الداخلي ودراسة حالة ميدانية ومنهجية انجاز مهمة التدقيق الخارجي لمؤسسة تغذية الأنعام.

المبحث الأول : نبذة تاريخية لوحدة تغذية الأنعام

تعد وحدة تغذية الأنعام بولاية مستغانم من بين المؤسسات الاقتصادية الكبرى التي لها دور استراتيجي في توفير الأغذية الأنعام بحيث تهدف إلى تطوير وإنعاش الاقتصاد باعتباره السبيل في الازدهار.
المطلب الأول: ماهية وحدة تغذية الأنعام.

سنخصص هذا المطلب لمعرفة نشأة وتعريف وحدة تغذية الأنعام وكذلك تعرف على تبعيتها للمؤسسة الأم وعلاقتها بالوحدات النظرية و نشاطها.
الفرع الأول: نشأة وتعريف وحدة تغذية الأنعام.

تعتبر وحدة أغذية الأنعام « μAB » من بين الوحدات الاثني و الثلاثون (32) الموزعة عبر الوطن و التي ورثت من العهد الإستعماري.

تم تأسيس الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية « MALKA » وأمتت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بتاريخ 04 أفريل 1969، وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية نشاطها إنتاج أغذية الأنعام مركزها الرئيسي بالجزائر العاصمة، كان عدد عمالها 65 عامل بينما قدر متوسط إنتاجها حوالي 3 طن /ساعة وذلك عن طريق فوجين متناوبين وفي الفترة الممتدة ما بين 77/76 أعيدت هيكلة الوحدة بغية رفع قدرتها الإنتاجية والتي وصلت إلى 10 طن/ساعة، وكانت عملية المراجعة التجهيزات المتكفل بأعبائها وتحقيقها الاسباني " مارينوقوني " وهذا من أجل توسيعها وإقامة نظام إنتاجي للشحن « VRAC » إلى جانب عدد مطامر « SILOS » المواد الغذائية التي شرع في تشييدها يوم 15/04/1984.

ولقد شهدت سنة 1986 عملية إعادة هيكلة الوحدة والتي سمحت برفع مستواها، حيث ارتفع عدد المطامر إلى 21 مطمورة، ووصلت القدرة الإنتاجية إلى 15 طن/ساعة، كما تم إنشاء مخازن للاستقبال وحفظ المواد الأولية مع تزويد الوحدة بميزان الآلات والمعدات أخرى وضعت من أجل تدعيم ورفع مستوى الإنتاج. وإلى غاية 1998/01/01 وكانت الوحدة تابعة لشركة الأم " ONAB " المتواجدة بالعاصمة، لكن بعد هذا التاريخ تخلت هذه الشركة عن الوحدات الإنتاجية والتوزيعية وبقيت تتكفل بوحدات التمويل فقط الموجودة في وهران، الجزائر، سكيكدة، عنابة، حيث تم إتفاق بين الديوان القومي للأغذية الأنعام " ONAB " مع الديوان الجهوي لتربية الدواجن "ORAVIO" وتشكيل ما يسمى بمجموعة تربية الدواجن الغرب "GAO" والتي مقرها في مستغانم، حيث أصبحت هذه الوحدة تحت سلطة هذه المجموعة، و نفس الشيء مع الوحدات الإنتاجية الموجودة في وسط و شرق البلاد.

انشأ بتاريخ 1998/01/9 برأسمال قدره 7000.000.000 وارتفع إلى ما يعادل 2.703.000.000 دج متواجد بمستغانم وتشغل حاليا 80 عامل.

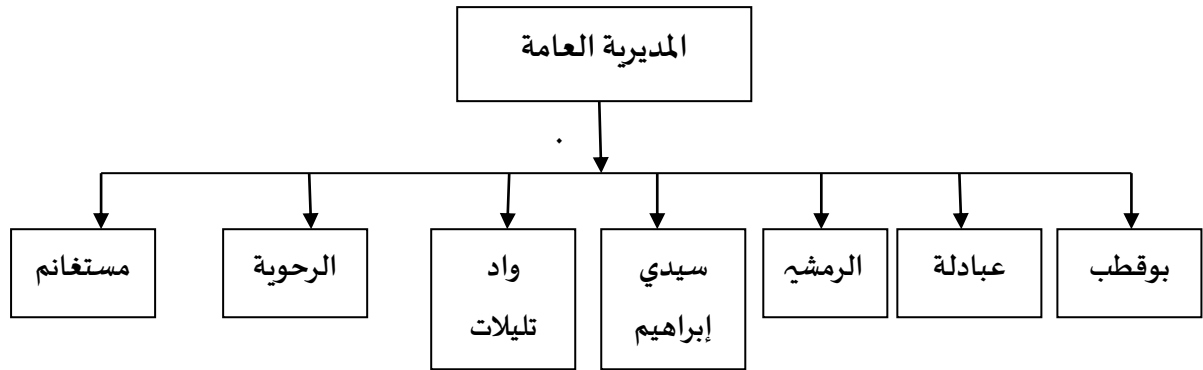
الفرع الثاني: تبعية الوحدة للمؤسسة الأم.

إن الوحدة الإنتاجية محل الدراسة يقتصر عملها على إنتاج والبيع أما مديريتها فهي المتواجدة بصلامندر بولاية مستغانم التي تعتبر السلطة "ORAVIO" تابعة للمؤسسة الأم الوصيلا المشرفة عليها لأنها مسؤولة على السير الحسن لنشاط الوحدة ومعالجة أي حالة طوارئ وتحمل نتيجة السنة (في حالة خسارة الضرائب والرسوم) ذلك لأنها تصدر الأوامر للوحدة فيما يخص إنتاج منتج معين أو تعتبر مع تحكمها في الأسعار.

الفرع الثالث: علاقة الوحدة بالوحدات النظرية.

إن الوحدة تنتهي إلى ناحية الغرب التي تضم سبعة وحدات جهوية فرعية لتغذية الأنعام حيث توجد في كل من وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، المبيض، وبحكم هذا الارتباط فإنها "EURL" وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات تتعامل مع الوحدات على أساس التبادل المشترك بالمواد الأولية لسد احتياجاتها الضرورية.

الشكل رقم (III-07): الوحدات التابعة لمجمع GAO



المصدر: من اعداد الطالبة، على معلومات داخلية للمؤسسة 2019.

الفرع الرابع: نشاط المؤسسة.

يتمثل نشاط الوحدة بالطابع الصناعي التجاري لأغذية الأنعام بمختلف أنواعها وتعتمد في عملية الإنتاج على عدة مواد أولية و من المواد المستعملة من الخارج :

MAIS ← كندا

SOJA ← أمريكا

SONGROS ← ERIAD

ENAMARBRE ← CALCAIR

← ONAB CMV

تونس PHOSPHATE

المطلب الثاني: تقديم هيكل المؤسسة GAO.

تسهر الوحدة على تنفيذ مصلحتين مهمتين هما مصلحة البيع ومصلحة الإنتاج ففي هذه الأخيرة يتم تطبيق برنامج الإنتاج الذي يتضمن تحويل الموارد إلى منتجات أغذية الأنعام أما المصلحة الأولى فمن خلالها يتم ضمان السير الحسن للمنتجات وتوزيعها على عملائها من الزبائن، الخواص، مؤسسات عمومية، تعاونيات.

الفرع الأول: تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

هو مخطط يقدم بواسطته وثيقة مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح وهو أحسن وسيلة لإعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين أيضا معظم المهام المؤدات من طرف مختلف المصالح والأشخاص وعلى جانب هذا يمكن القول بأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي في المؤسسة ذلك أنه يتميز بالبساطة و السهولة والسرعة التنفيذ.

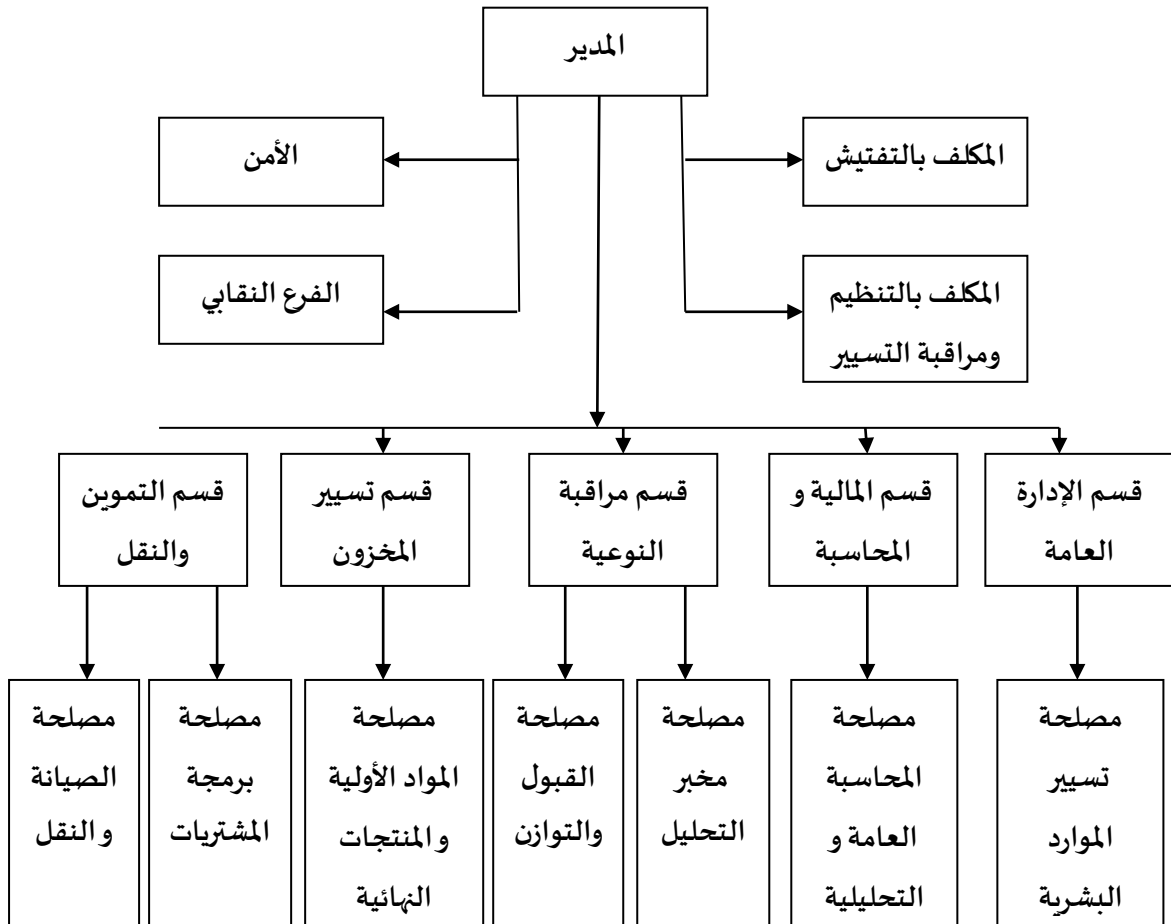
الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة.

تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب الميزانية وأمانة المدير تتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وكل دائرة تتفرع على مصالح وكل مصلحة على أقسام يمكن تناولها على النحو التالي:

▪ وثائق المؤسسة ؛

▪ مجموعة تربية الدواجن للغرب.

الشكل رقم (III-08): الهيكل التنظيمي للوحدة.



المصدر: من وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: الدراسة النظرية للدوائر.

أولاً/ دائرة تسيير المخزون : تحتوي على مصلحتين هما:

1) مصلحة الإنتاج التام والمواد الأولية:

- مخازن المواد الأولية : تخزن في هذا الأخير جميع المواد التي تم شرائها من طرف المؤسسة مثل : الذرى، القمح، الصوجا... إلخ، وعند اقتراب نفاذ أو نفاذ هذه المواد الأولية تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة وتقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة.

ملاحظة: لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن 1000 طن من الذرى و 700 طن من الصوجا.

- مخازن المواد التامة: تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في الأغذية للدواجن، الأبقار، وتقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات تامة الصنع بناء على طلب من المصلحة التجارية، وهذا مع إعداد وصل الخروج وتسلم نسخة منه لكل من مصلحة المحاسبة العامة، محاسبة المواد، مصلحة التوزيع ومصلحة التخزين.

2) مصلحة قطاع الغيار: تقوم هذه الأخيرة بتخزين قطع الغيار الخاصة بالوحدة وعند الاحتياج له ترسل المصلحة إذن طلب إلى المصلحة التجارية.

ثانياً/ دائرة التموين والنقل: وتتفرع إلى ثلاث مصالح:

- 1) مصلحة التموين: ويقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها، فيحرر طلب من الرئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة، حيث يكون مقيداً هذا الطلب بالكمية والنوعية اللازمة من المادة المراد شراءها.

- 2) مصلحة النقل: تتمثل هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك، و نقل المادة الأولية من الموردين.

- 3) مصلحة الصيانة: دورها صيانة وسائل النقل، والمحافظة عليها لإستخدامها أقصى مدة ممكنة.

ثالثاً/ دائرة الاستغلال: تتكون من مصالح ثلاث وكل مصلحة ترتبط بالأخرى حيث لا يمكن الفصل بينهما.

- 1) مصلحة الإنتاج: تصنع هذه المصلحة أغذية الأنعام والدواجن، حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن، كلما كان نقص في المادة الأولية قامت المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن تعتن عن نقصها لتلبي هذه المصلحة الأخيرة طلبها وتسدد حاجاتها بشرائها للمادة الأولية.

- 2) المصلحة التجارية : وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن طلب وتسلمه وصل، السحب حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج ويتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون، والنوع المراد شرائه مع الكمية وبعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فتسلمه هذه الأخيرة وصل التسليم وإذن لإخراج المشتريات التي قام بشرائها، ليسلم وصل الإخراج إلى المصلحة التجارية وتمده بدورها الفاتورة شرط أن تحتوي على كل المعلومات الخاصة بالمنتج المشتري، وتقدم نسخة عنها إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها.

- 3) مصلحة الصيانة: يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج والمحركات الكهربائية... تقوم هذه المصلحة برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبة تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار وتكلفة اليد العاملة ومصاريف إدخال تغيرات على الآلات.

رابعاً/ دائرة مراقبة النوعية: مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الواردة للمؤسسة، والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها، بين المصلحة والبنك لإستخراج الكشف البنكي للمؤسسة للتأكد من صحة تسجيلاتها الدفترية.

1) قسم خاص بالصندوق: لا بد أن يحتوي على مبلغ إحتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المتمرنين لتسديد ثمن شراء الطوايع، ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار لا يزيد سعرها عن 1500 دج، ويجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.

2) مصلحة محاسبة المادة: يقتصر عمل هذه الأخيرة على حساب كلفة شراء المادة الأولية و تحديد سعر التكلفة.

- الأمن: مهمته الأساسية مراقبة المؤسسة، والسهر على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي أو خارجي.
- الإدارة العامة: تحتوي على قسم الشؤون الإجتماعية ومصالحين هما : مصلحة تسيير الموارد البشرية ومصالح الخدمات، أما وظيفتها الأساسية تتمثل في تسيير ملفات المستخدمين، تحضير سجلات الأجور، العلاوات، الإنذارات، ملفات التقاعد، الضمان الاجتماعي وكذلك دفع الاشتراكات والمنح العائلية كما تقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية المستحقة.

خامساً/ دائرة المالية والمحاسبة: تتكون من ثلاث مصالح وهي:

1) مصلحة المحاسبة العامة: وتشمل الأقسام الثلاث الآتية:

- قسم الموردين: يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعينة للوحدة: مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الإستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد يتم المصادقة عليها، وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات ، تم تسلم نسخ عنها إلى مصلحة المالية والميزانية أن تسدد فيه قيمة المبالغ.

- قسم الزبائن: ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج وإذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاص بالزبون، وفي الأخير تسلم إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل.

- قسم الأجرة: تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة، وتراجع من طرف المحاسب في اليومية.

2) مصلحة المالية والميزانية: تتكون من قسمين هما:

- قسم خاص بالبنك: يستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفاتر الإيرادات والنفقات وتوجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه وفي الأخير وبعد تسجيلها في الدفتر ترسل إلى البنك أين يكون هناك اتصال شهري.

المطلب الثالث: الجانب الإستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام وأهدافها ومبيعاتها.

تتميز وحدة تغذية الأنعام بولاية مستغانم بدور إستراتيجي هام لما لها من قدرة على توفير حاجيات وتمويل كافة حاجيات الولاية والمدن القريبة لها من أغذية أنعام بحيث تهدف هذه الأخيرة إلى تطوير وإنعاش الاقتصاد وتحقيق واستمرارية نشاطها كما تتميز بأهداف ومبيعات سنتطرق لها في هذا المطلب .

الفرع الأول: الجانب الاستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام.

يتمثل فيما يلي:

أولا/ عدد المنتجات :

هذه الوحدة تنتج ثلاث أنواع من الأغذية الموجهة للأنعام:

- النوع الأول موجه للدجاج المنتج للبيض "Ponte";
- النوع الثاني موجه لدجاج الذي يستهلك "Chaire";
- النوع الثالث موجه إلى المواشي "Bauvin".

ثانيا/ نوعية المنتج:

إستثناء إلى تصريحات مسؤولي الوحدة فإن منتجاتهم تتميز بجودة عالية مقارنة بمنتج القطاع الخاص، وهذا نتيجة النوعية الجيدة للمواد الأولية المستوردة من الخارج وكذا احترام المقاييس العلمية في تركيبة المنتج.

ثالثا/ طبيعة الزبائن وأبعاد والسوق :

الزبائن متعددون وهم التعاونيات والمربين الخواص وكذا المؤسسات العمومية مثل "ORAVIO" كما تنشط الوحدة في سوق الجهوي وحصتها تتزايد نسبيا.

رابعا/ طبيعة الموردين:

وهم المؤسسات عمومية وطنية أهمها:

- وحدة الميناء والتي خصصها الـ"ONAB" لشراء السلع والمواد الأولية (الذرى، الصوجة)، من الخارج وإستقبالها وتوزيعها على الوحدات وتتمركز هذه في منطقة وهران؛
- مركب الأدوية CMV بتليلات مهمتها صنع الفيتامينات التي تدخل في تركيب الأغذية؛
- المؤسسة الوطنية للرخام ENOF (الكلس)؛
- المؤسسة الوطنية للورق المقوى ENAPAL (الأكياس)؛
- المطبعة البطاقات ETIQUETTE.

خامسا/ نوعية طرق البيع:

البيع يتم بطريقة مباشرة حسب الطلبية.

سادسا/ نوعية التصنيع:

هي تدخل الصناعات الغذائية (الصناعات الخفيفة) وعملية الإنتاج تقوم على عملية التمويل والإنتاج يعتمد على الطلبيات.

سابعاً/ حجم الإنتاج :

هي الوحدة تدخل ضمن السلسلة المتوسطة من حيث حجم الإنتاج.

ثامناً/ مدة دورة الإنتاج ودرجة تقنياته:

تقدر مدة دوران الإنتاج بساعة واحدة حيث العمل هذا هو آلي أكثر من يدوي.

تاسعاً/ حجم المؤسسة:

الوحدة متوسطة الحجم

عاشراً/ المنافسة :

يوجد منافسين المتمثلين في المربيين الخواص الذين ينتجون أغذية أنعامهم بأنفسهم و يبيعون الفائض.

الفرع الثاني: أهداف وحدة تغذية الأنعام.

وضعت المؤسسة خطة تعمل عليها ومنها تحقق عدة أهداف ورقم أعمال جيد، وتتمثل أهداف الوحدة

فيما يلي:

- التنسيق الداخلي لكفاءات وخبرات المتواجدة عبر كافة المجالات الخاصة منها نوعية المنتجات وتحسين القدرات التقنية والاقتصادية لتمكين خلق ظروف تنمخ التقدم في المنافسة؛
- الاستثمار في ميادين هامشية للفرع مثل: البيع بالتجزئة عبر شبكة من نقاط البيع وتنمية تربية دجاج اللحم وتموين في الإطار علاقات الشراكة؛
- تطوير وتحسين منتجات التغذية الحيوانية لاسيما الأغذية المحببة ومنتجات جديدة أخرى وذلك بعصرنة مصانع الإنتاج؛
- وأخيراً تبحث عن الشراكة وهذه الإستراتيجية ترمي في الأخيرة إلى جعل منتجات المجمع في مستوى المقاييس الدولية مع أسعار مطابقة للمعايير سارية كما تهدف إلى ترشيد إيجابى للجهد الاقتصادي المتوفر لدى المجمع وفروعه.

الفرع الثالث: مبيعات وحدة أغذية الأنعام .

لدى وحدة أغذية الأنعام أصناف مختلفة لمبيعاتها حسب حاجة كل نوع من الحيوانات وحسب رغبة

فلاح في المنتج الذي يرغب أن تنتجه الأنعام التي يملكها، وسنذكر مختلف هذه الأنواع كما يلي:

أولاً/ أغذية الدجاج الموجه ليصبح لحوم لبيضاء "Chair":

وهذا الدجاج يكون موجه للإستهلاك مباشرة، بمعنى أنه تخصص مباشرة مجموعة من الدجاج ليصبح

لحوماً بيضاء فيمر هذا الدجاج من مرحلة الكتكوت إلى أن يصل إلى مرحلة الدجاج الموجه للإستهلاك بنوع من

التغذية الخاصة بهذا النوع الذي ترغب في الحصول عليه والمتمثلة فيما يلي:

- تغذية البداية "Démarrage" والتي تكون في المرحلة الأولى من عمر الكتكوت؛
- تغذية النمو "Croissance" وتكون في مرحلة الكتكوت إلى أن يصبح في مرحلة الدجاج؛
- تغذية "Finition1" و "Finition2" وهي تغذية خاصة بهذا الدجاج البالغ لكن من أجل أن يوجه للإستهلاك يجب أولاً التخلص من الشحوم التي يحتوي عليها جسم الدجاج وهذه التغذية تساعد على

حرق تلك الشحوم ولهذا يصبح الدجاج بعد تناوله لهذه التغذية لفترة معينة جاهز ليوجه للإستهلاك كلاحوم البيضاء

ثانيا/ أغذية الدجاج البيوض Pont :

وهنا أيضا نستطيع التحكم من المنتج الذي نرغب به، بمعنى نستطيع بتغذية خاصة تعطي لهذا الدجاج كي ينتج البيض لكن حسب ما نرغب به إما بيض موجه للإستهلاك أو بيض ملقح ليصبح كتاكيث، ومن أجل الحصول على ما ذكرناه علينا إتباع التغذية التالية وطبعاً يكون هذا النوع من الدجاج قد مر على مرحلة تغذية البداية في الأسبوعين الأوليين "Démarrage".

- تغذية PFP₁ وتكون من الأسبوع الثاني يعني بداية مرحلة النمو إلى غاية الأسبوع الثامن؛
- تغذية PFP₂ وتكون من الأسبوع الثامن إلى غاية الأسبوع الثامن عشر؛
- تغذية الدجاج الذي ينتج بيض موجه للإستهلاك Pondeuse وهو عبارة عن غذاء خاصة يتحك في إنتاج هذا الدجاج ينتج بيض عقيم غير ملقح وهذا من أجل البيض الموجه للإستهلاك؛
- تغذية الدجاج المنتج للبيض كتاكيث بعد فترة ويسمى بـ Pant repre و بهذا نحصل على بيض ملقح بالحصول على كتاكيث إما إتباع مثلما هي أو تخضع لإحدى المرحلتين 1 أو 2 التي سبق ذكرها.

ثالثا/ تغذية البقر: S/T ruminant

وتنقسم هي الأخرى إلى قسمين كما يلي:

- تغذية Bovin وهو غذاء خاص بالبقرة الحلوب يساعدها في إنتاج الحليب ولا يجوز للثور التناول من نفس غذاءها لأن كل نوع له غذاء يتوافق حسب حاجاته وطبيعة الحيوان بنفسه وما نرغب في الحصول عليه من منتج كما سلف وأن ذكرنا.
- تغذية Ovin وهنا يوجه هذا النوع من الغذاء إلى الثور والخروف لأنه يساعد في النمو .

رابعاً/ تغذية أخرى تدعى S/T Divers :

وتخص بالذكر باقي الأنعام التي نذكرها في الأصناف أعلاه ومنها:

- الديك الرومي؛
- الحصان؛
- الغزلان إذا كنا نتحدث عن الحيوانات الموجودة بحديقة الحيوانات؛
- الأرنب ؛
- وباقي الحيوانات.

المبحث الثاني: منهجية سير عملية التدقيق المحاسبي دراسة حالة ميدانية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى معرفة منهجية سير عملية التدقيق الداخلي ثم دراسة ميدانية ومعرفة منهجية إنجاز مهمة التدقيق الخارجي لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام.
المطلب الأول: منهجية سير عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة.
سنحاول في هذا المطلب إدراج خطوات عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة وتحليل تقرير المدقق الداخلي للوحدة.

الفرع الأول: خطوات التدقيق الداخلي في وحدة تغذية الأنعام.

تعتمد وحدة أغذية الأنعام على المناهج العلمية المتعارف عليها في العمليات التدقيق الداخلي، كما تسعى قدر إمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للتدقيق. وتتم عملية التدقيق الداخلي حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية التدقيق الداخلي في المؤسسة، يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق، فتتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها والتاريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى المدقق الداخلي الرجوع إليها مباشرة مهامه وأخذ المعلومات اللازمة للعملية كما توجد هنا كمهاما إستثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة إكتشاف عمليات المشكوك فيها أو بعض الأخطاء أو وجود انحراف سواء كان كبير أو خطير أو سطحي فقط، في كل الأحوال في نهاية يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة لأهميتها ويمكن شرح آلية عمل التدقيق الداخلي في وحدة أغذية الأنعام في الخطوات التالية:

أولا/ وضع برنامج التدقيق الداخلي:

يتم وضع برنامج سنوي للتدقيق من قبل المكلف بالتدقيق في المؤسسة محل الدراسة يكون مقسم إلى ثلاثيات ويحدد فكل ثلاثي المديرية التي يتم تدقيقها ويتم تقسيم كل ثلاثي إلى أشهر تحدد فيه أي مصلحة تدقق ويتم أيضا تقسيم كل شهر إلى أسابيع ويحدد في كل أسبوع أي فرع أو نشاط أو وظيفة يتم تدقيقها، أو إرسال برنامج إلى المدير العام للمجمع للموافقة عليها.

ثانيا/ رسالة مهمة التدقيق:

بعد الموافقة على البرنامج السنوي التدقيق الداخلي يتم إرسال رسالة تتضمن أمر البدء بمهمة التدقيق وذلك حسب ما هو محدد في البرنامج.

ثالثا/ اختيار لجنة التدقيق:

بعد تلقي أمر البدء بالمهمة يقوم المدقق الداخلي باختيار موظفين آخرين يساعده في هذه المهمة أحدهما مدير المديرية وآخر يكون موظف بالمصلحة المبرمج تدقيقها حيث يكون على دراية كاملة بكافة فروع تلك المصلحة ويكون من إختيار المدقق الداخلي بدون تدخل من المدير .

رابعا/ إعداد المقابلة:

يتم إعداد المقابلة أن يتضمن مجموعة من الأسئلة، فهذه المقابلة عبارة عن دليل يتبعه المدقق أثناء عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة كما هو مبين في الجدول الموالي .

الجدول رقم (III-06): يبين عينة من أسئلة المقابلة.

لا	نعم	الأسئلة
	+	هل الرقم التسلسلي لوصول الاستلام يتناسب مع الرقم التسلسلي للفاتورة؟
	+	هل الكمية المستلمة متناسقة مع الكمية الموجودة في الفاتورة؟
	+	هل قسم المحاسبة يقوم بمراقبة التسلسل الرقمي للفاتورة قبل تسجيل أي عملية؟
+		هل تخضع حركة الحسابات الخزينة إلى مراقبة دورية لإمكانية اكتشاف أي وضع غير طبيعي؟
	+	هل كل طلبية مرخصة قبل كل تنفيذ؟
	+	هل سعر المنتجات مصادق عليها؟
+		هل الوثائق المحاسبية اليومية الخاصة بتسديدات الزبائن تراقب بشكل دوري؟

المصدر: من اعداد الطالبة ، اعتمادا على معلومات داخلية للمؤسسة 2019

خامسا / العمل الميداني:

- بعد اختيار لجنة التدقيق وإعداد المقابلة يقوم المدقق الداخلي بالانتقال إلى مديرية محل التدقيق وبالضبط إلى مصلحة مبرمجة في ذلك الوقت وللتحديد إذا كان لتلك مصلحة فروع حيث يتم:
- فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة، ودراسة المستندات والوثائق؛
 - تحديد مدى كفاية الإجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات؛
 - دراسة مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة والمساهمة في تحقيق الأهداف المرجوة من تلك المصلحة؛
 - محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات وحلول مناسبة لها.

سادسا/ إعداد التقرير الأولي:

- يتم إعداد التقرير الأولي للتدقيق الداخلي حيث يضمن كل الملاحظات التي لوحظت، من طرف المدقق الداخلي وأيضا تسجيل فيه المشاكل التي يواجهها محل التدقيق، وبناء على هذا التقرير يتم معالجة المشاكل وأخذ بملاحظات التي أشار إليها ويمكن معالجتها على مستوى الفرع أو المصلحة أو المديرية.
- سابعا/ إعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي:

- بعد انتهاء من كل مهمة يتم رفع تقرير التدقيق الداخلي النهائي والذي يتضمن ردود المديرية المعنية بالتدقيق (محل التدقيق) ويتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناء على التقرير الأولي ولا يمكن لمدرء المديرية أن يقوم بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي حيث يتم تقسيم النقاط التي تم ملاحظتها أثناء عملية التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع:

- نقاط الضعف في تصميم إجراءات الرقابة الداخلية؛
- نقاط عدم الالتزام بتطبيق النظام الداخلي إذا وجدت؛
- نقاط عدم فعالية الإجراءات المطبقة في تلك المصلحة؛
- إعطاء رأي هو تقديم توصيات ومقترحات للإدارة العامة بهدف معالجة الملاحظات؛

- إرسال التقرير إلى المدير العام للمؤسسة ويتضمن ملف التدقيق الوثائق التالية:
 - رسالة البدء بالمهمة (الأمر بالمهمة)؛
 - مقدمة وهي عبارة عن وثيقة تعرف الفرع المعني بالتدقيق والخدمات التي يقدمها أو إجراءات كل خدمة؛
 - المقابلة توضح إجابات موظفي المصلحة وملاحظة التي يقدمها المدقق على ذلك السؤال؛
 - وثيقة توضح إسم المدقق الداخلي، الخدمة التي تمت تدقيقها، الجهة الخاضعة للتدقيق المشاكل والملاحظات التي تخص تلك الجهة؛
 - دليلا للتدقيق الداخلي.

الفرع الثاني: مضمون تقرير المدقق الداخلي في وحدة تغذية الأنعام.

سنحاول من خلال الدراسة الميدانية الوقوف ولو بجزء بسيط على واقع وحقيقة عملية التدقيق الداخلي على مستوى وحدة تغذية الأنعام (UAB) مستغانم 2016/10/02 والذي من خلاله قام المدقق بفحص مجموعة من الوظائف العملية للوحدة، فوضح التقرير النقاط التالية:

أولا/ ملخص التدقيق:

- نقص ملحوظ في ما يخص النظافة في أماكن التخزين، حيث هذه الحالة ذكرت في التقارير السابقة ولم تأخذ بعين الإعتبار؛
- بعض الوثائق كوصول الدخول مثلا لا يتوفر على أختام مسير المخزونات، أمين المخزون و مسؤول المحاسبة المواد وعليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى المسؤول من أجل تصحيح الأوضاع والإلتزام بالإجراءات الصائبة؛
- المنتجات التامة الصنع غير محمية حيث يتم إستعمال طرق حفظ تقليدية (أكياس بلاستيكية)؛
- إن بعض بطاقات الجرد تتضمن أخطاء محاسبية؛
- غياب الملائمة بين الكمية المحولة والكمية المباعة، حيث يجب تسوية هذه الفروقات عند كل عرض وطلب للمادة الأولية؛
- عند مراجعة سعر بعض المواد المصنعة تبين عدم تأكيد أسعار المنتج 2210 الذي يحمل فاتورة رقم 361 بتاريخ 2017/08/01 حيث تبين أن السعر المطبق هو 3347.00 دج للوحدة بدل من تطبيق سعر 3552.00 دج للوحدة، لذا يجب تسوية الوضعية وتكملة بيانات الفاتورة بناء على القرار المجمع الصادر بتاريخ 2017/06/19؛
- عدم التنسيق بين المصالح (مصلحة الإنتاج ومصلحة التخزين) فيما يخص المواد الأولية المستهلكة فكمية غير مبنية وغير مصرحة من المصلحتين في الوثائق لذا يجب التسجيل لمعالجة الفروقات؛
- سجل متابعة المواد الأولية لا يبين الفحص والدراسة للعينات الذي يجب أن يكون عند كل عملية شراء وذلك من طرف مراقب الجودة ليقوم بفحصها والتصريح ما إذا كانت صالحة أم لا؛
- نقص في نقاط البيع مثلا: نقطة بيع " واد ثاغية " أغلقت؛

- فيما يخص تسيير الوقود يتم من طرف مصلحة النقل ومصلحة قطاع الغيار تبين أنه لا يوجد أي احتياطي في المادة المستهلكة والمثبتة، مع غياب بعض المبررات التي تخص بعض المهام مع عدم إحترام الأوامر وغياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطاع الغيار.
- ثانيا/ تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- المؤسسة تتوفر على نظام داخلي محكم بإضافة إلى ثقافة جماعية من طرف المديرية العامة مع إتباع مختلف التعليمات والتوصيات وعليه لم نسجل أي إختلالات أو مشاكل في هذا الجانب؛
- من ناحية التسيير الإداري فإن التدقيقات المتعلقة بالإقتطاعات على أجور وقوائم منح المردودية الفردية تم التأكد من أنها تحمل إمضاءات ولا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية؛
- من خلال عملية الفحص والتدقيق يبين أن جميع الفواتير المحررة ووصل الطلبيات لا يحملوا أي تجاوزات غير قانونية؛
- مشاكل في التنظيم العمل و الأنشطة داخل المؤسسة؛
- تبين أن تعيين بعض العمال في المؤسسة لا تتناسب مع متطلبات الوظيفة وغير مؤهلين للمنصب (مواصفات المنصب، الشهادات، الخبرة....)؛
- ضرورة التنسيق بين المصالح والأقسام أثناء العمل في المؤسسة؛
- ضرورة الحفاظ على الوثائق السرية للمؤسسة تسلم فقط للأشخاص التابعين فيها.

ثالثا/ الإدارة العامة والموارد البشرية:

- على مستوى الإدارة العامة والموارد البشرية كان الفحص يشمل مجموعة من الدفاتر القانونية والسجلات الإجبارية والتي تمثلت في:
- جدول الرواتب؛
 - سجل العطل السنوية؛
 - سجل حوادث العمل؛
 - سجل الوقاية العامة والأمن والمعدات الصناعية؛
 - سجل الأجور؛
 - سجل المستخدمين الأجانب؛
 - سجل إشعارات التنفيذ؛
 - فيما يخص نظام تسجيل أوقات العمل تبين أن هناك نقص وعدم إحترامها بالنسبة لبعض العمال لذا يجب فرض عقوبات مشددة اتجاه العمال المهملين مع تطوير النظام وإستعمال الطرق مراقبة حديثة أكثر؛
 - بالنسبة لملفات أو السجلات الإدارية تبين أن المؤسسة تعتمد على طرق التقليدية في حفظ الوثائق الأساسية للمؤسسة مما يؤدي في بعض الأحيان إلى ضياعها؛

- بناء على تقرير المدقق والمطابق والخاص بثلاثي الأولي لسنة 2016، يجب أن يحظى بنظام أمن وصرح بضرورة تسليم الوثائق للمعنيين بأمر (مسؤولين، إداريين...).
- رابعا/ المالية والمحاسبة:
- دفتر الجرد الجديد في نهاية 2015؛
- دفتر اليومية أنهي بتاريخ 2016/06/30؛
- تأكيدات حسابات الخزينة والتي شملت : غموض في أرصدة البنك بتاريخ 2016/06/30 وبمبلغ قدره 4571329.220 دج لا توجد أي تسويات في الحسابات البنكية التي طلب تعديلها في نهاية جوان 2016 بما فيها الشيكات الموقفة لسنة 2015؛
- غموض في حسابات الصندوق في تاريخ 2016/06/30 والمقدمة برصيد قدره 43353.50 دج؛
- مدا خيل الثلاثي والوثائق المحققة هي تثبت أن هناك تجاوزات والأخطاء التالية:
- حساب 401 موردو المخزونات والخدمات يبين ديون سابقة يجب معالجتها والتي تقدر بمبلغ 495147.00 دج؛
- حساب 408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها يحتوي على مبلغ قدره 3014984.85 دج يبين مشتريات عن 23 مورد التي يجب تصحيحها باعتماد على حسابات ومعلومات محاسبية لتحقيق من الوضعية؛
- حساب 419 يبين أرصدة زبائن منذ سنة 2015 قدرت 559121.37 دج.

الفرع الثالث: تحليل المقابلة.

بناء على تقرير المدقق الذي يستطيع أن يقدم حكم موضوعي ومحدد على نظام الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة ومن أجل القيام بتقييمه على مستوى وحدة تغذية الأنعام بمستغانم قمنا بأخذ عينة من أسئلة المقابلة، حيث توضح الإجابة "بنعم" عن الحالة الإيجابية أم "لا" تعني احتمال ضعف الرقابة الداخلية ومن تم يتمكن المدقق من القيام بالتدقيق الميداني فهو بذلك يسهل عمله ومنه نستخلص التحليل التالي:

أولا/ النقاط الإيجابية :

- الرقم التسلسلي لوصول الإستملا يتناسق مع الفاتورة بالإعتماد على نظام آلي مزدوج يسمح بتحديد كل من وصل الاستلام والفاتورة بنفس المعطيات وفي نفس الوقت؛
 - الكمية المسلمة للزبون هي الكمية المباعة وتدون في الفاتورة لحظة الاستلام؛
 - إن أي تسجيل محاسبي يتطلب وثائق إثبات تسلسلية حسب التواريخ حتى تكون لدينا معلومات محاسبية صحيحة ومنظمة؛
 - تتم عملية البيع بعد التأكد من وجود الكمية المطلوبة فعلا مع الترخيص عليها قبل التنفيذ؛
 - تتم المصادقة على أسعار بيع منتجات من قبل المديرية وذلك عند كل تغيير أو تجديد.
- ثانيا/ النقاط السلبية :

- لا تخضع حركة حسابات الخزينة إلى مراقبة دورية بل تراقب عند التسجيل المحاسبي وذلك لضيق الوقت وكثرة الأنشطة كما أنهم يعتمدوا على المدقق في هذه العملية؛

- الوثائق المحاسبية الخاصة بتسديدات الزبائن تراقب عند التسجيل فقط وذلك لكثرة العمليات اليومية وهذا ما يؤدي إلى حدوث الأخطاء في بعض الأحيان؛
- باعتماد على ما تطرقنا إليه سابقا في ما يخص القرارات نجد أن التدقيق الداخلي قد تمكن من إضافة العديد من التحسينات التطورات الهامة في المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام، وهذا دورها الفعال في التأثير على متخذي القرار داخل المؤسسة بما يسمح بتحقيق أهدافها في الأخير أو تجاوز المشاكل سواء تعلق الأمر بالحاضر والمستقبل.

المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية لوحدة تغذية الأنعام.

سوف نحاول من خلال تقرير المدقق الوقوف ولو بجزء بسيط على واقع وحقيقة عملية المراجعة الداخلية للمؤسسة محل التريص محاولة معالجة مشكلة من التقرير وذكر أثر المراجعة الداخلية على ترشيد القرار وتحسينه داخل المؤسسة.

الفرع الأول: دراسة حالة الزبائن الدائنون ح/419.

إن نشاط المدقق الداخلي يختص بالفحص الذي يشمل السجلات المحاسبية و مراقبة الأصول والتحقق من التقارير وتظهر فاعلية التدقيق الداخلي في المؤسسة كون أن المدقق يقوم بزيارة الفروع تطراً لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمؤسسة، حيث هذه الأخيرة تعتمد إلى حد كبير على معلومات والبيانات الواردة في التقرير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات الرشيدة في المؤسسة، لأن التدقيق الداخلي يلعب دور مهم في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات فهي تقدم المعلومات مؤهلة وصائبة لذلك.

إن تحديد أي مشكلة ما داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم إلا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي ثم يتبع نتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة .

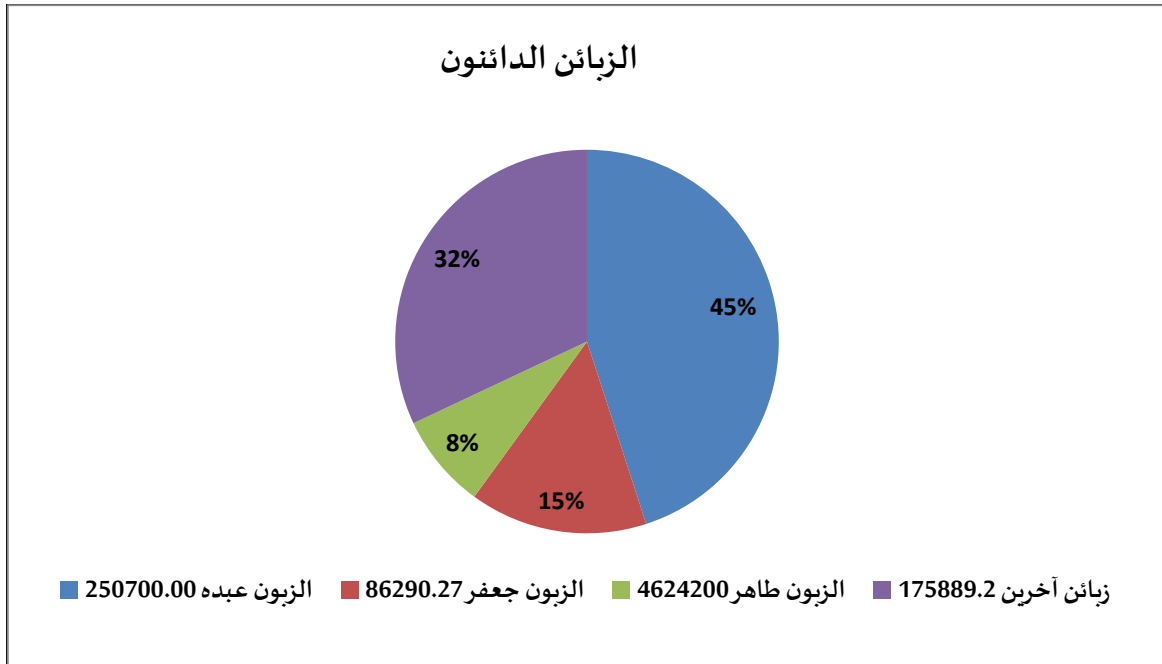
بناء على ما سبق يمكننا دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام وبناء على تقرير المدقق تم اكتشاف مشكل تسبيقات الزبائن بقسم المالية ومحاسبة كون أن التدقيق هي مصدر اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة بالمؤسسة بالإعتماد على تقارير المصالح كمصدر أساسي لمدخلات التدقيق وعليه صرح المدقق بضرورة تسوية حساب الزبائن الدائنون ح/419 الذي يحمل مبلغ إجمالي قدره 559121.370 دج حيث لم يتم مباشرة أي إجراءات تخص الحساب منذ سنة 2015 الجدول يبين تسبيقات مجموعة من الزبائن، وقد ذكر في تقريره أن أرصدة ثلاث زبائن التي تشمل أكبر ثلاثة مبالغ في التسبيقات والتي تمثل 68% من مجموع الحساب أما بنسبة 32% فهي تمثل قيمة باقي الزبائن كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (III-07): تسبيقات الزبائن .

اسم الزبون	المبلغ	النسبة المئوية
الزبون عبده	250700.00	45%
الزبون جعفر	86290.27	15%
الزبون طاهر	4624200	8%
زبائن آخرين	175889.2	32%

المصدر: من إعداد الطالبة، اعتمادا على معلومات داخلية للمؤسسة 2019

الشكل رقم (III- 09): دائرة نسبية لتسبيقات كل زبون.



لذا وجب تسوية الحساب بمساعدة المصلحة التجارية (قسم الاستغلال) لأن المسؤول عن اتخاذ القرارات التصحيحية في المؤسسة هو المدير فالدقق مسؤول عن الإقتراحات والتوصيات فهو مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك سلطة إعطاء الأوامر بصفة دائمة، وعليه تتم معالجة هذه المشكلة بالإتباع الإجراءات التالية:
 دفع الزبون جعفر لمؤسستنا مبلغ قدره 86290.27 دج (بشيك بنكي)، و سجل.
 فتعالج محاسبيا كالتالي:

512	البنك	86290.27
41920	زبائن دائنون	86290.27
	شيك رقم ..	

بعد انقضاء سنة مالية كاملة وبعد القيام بالتدقيق تبين أن حساب الزبائن الدائنون ح/419 لم يتم ترصيده وظهر في الميزانية وبناء على ملاحظات وتوصيات المدقق بضرورة تسوية ذلك قام مدير المصلحة بالإجراءات التالية:
 أولا: يقوم مدير المصلحة بإرسال إستدعاء لزبون الذي يتضمن إسم وعنوان الزبون وتاريخ إرسال الإستدعاء.
 وعليه مدير المصلحة يتخذ قرارين هما:

القرار الأول: في حالة قدوم الزبون.

- تقوم المؤسسة بتسليم البضاعة لزبون مقابل مبلغ التسبيق؛
- تتم عملية البيع في وحدة تغذية الأنعام بمستغانم حسب قواعد وأسس قانونية وذلك للتسيير الأمثل للمؤسسة؛
- إن عملية بيع المواد التامة للزبون تتم عن طريق إيداع ملف مصلحة البيع لتلبية الطلب ، والملف المتكون من :
 - بطاقة فلاح؛
 - السجل التجاري؛
 - البطاقة الجبائية؛
 - شهادة بيطرية حسب المهنة الموجهة إليه؛
 - يودع الطلبية لتلبية حاجته في المصلحة؛
 - تقوم مصلحة البيع بتوفير الجو الملائم للزبون وذلك بإتباعه خطوة بخطوة باتجاه المصالح حيث تقدم له وصل تسليم البضاعة، حتى تقوم المصلحة بتحويل المواد الأولية إلى منتج مصنع؛
 - ثم تقوم مصلحة التخزين مرفقة بالوثائق المعمولة من طرف الزبون لتقوم في النهاية بعملية وزن الحمولة المنتجة ثم تقوم مصلحة البيع بإعداد فاتورة للزبون، ثم تقوم مصلحة الأمن الداخلي بتحرير كل ما يوزع من المؤسسة.

تتم معالجة هذه الحالة محاسبيا كالتالي:

86290.27	86290.27	الزبائن الدائنون	411	419
86290.27	86290.27	الزبائن	411	
86290.27	86290.27	الزبائن	411	411
86290.27	86290.27	مبيعات البضائع	701	
		فاتورة رقم ...		

القرار الثاني: في حالة عدم قدوم الزبون.

بعد الإستدعاء الأول يقوم مدير المصلحة بإرسال الإستدعاء الثاني بعد انقضاء مدة 03 أشهر إذا لم يستجيب الزبون الاستدعاء الثاني يقوم بإرسال استدعاء ثالث وأخير بعد انتهاء مدة 03 أشهر أيضا بعد تطبيق جميع الإجراءات اللازمة واستخدام كل وسائل الإعلام الإدارية والقانونية وبعد دراسة ملفه بشكل أدق، تجتمع لجنة المؤسسة برئاسة مديرها وبحضور المعنيين لإتخاذ القرار بشأن التسوية وقرار هو اعتبار مبلغ التسبيق كالإيراد للمؤسسة .

و تعالج هذه الحالة محاسبيا بالطريقة التالية:

419	الزبائن الدائنون	86290.27	
78	الإسترجاعات خسائر القيمة و المؤونات	86290.27	

الفرع الثاني: نتائج عملية التدقيق و أثرها على قرارات الوحدة.

يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات الأساسية التي تستعين بها وحدة تغذية الأنعام في مختلف مصالحتها، فعلى مستوى كل خلية يتم الاستعانة بأعم نتائج التدقيق الداخلي إما لمواجهة مخاطر معينة أو للمبادرة في تجسيد خطوات تصحيحية لأن زيادة المدقق للمصالح تساهم بشكل كبير في عملية المتابعة وترشيد القرار داخل المؤسسة، وهذا بإضافة إلى دورها الرقابي، فهي المصدر الأكثر موثوقية الذي يقوم بعملية التوريد الدائم والمنتظم للجهات المعنية في المؤسسة حسب كل مستوى إداري بالمعلومات المؤهلة لاتخاذ القرارات السليمة وهذا بضمان شرعية المعلومات الصادرة من خلية التدقيق الداخلي وسلامته أو مصداقيته أو للوقوف على مدى مساهمة خلية التدقيق في المؤسسة في عملية ترشيد القرار المختلفة وتصحيحها إخترا بعض القرارات التي ساهمت فيها :

- قرار فحص ملفات الزبائن وإعطاء أهمية للوثائق المكونة للملف للزبون أي الوثائق الأساسية كبطاقة الفلاح، السجل التجاري، بطاقة الجنائية وتصحيحها ومقارنتها مع الملف بالإعلام الآلي مما يسهل عملية التواصل معه في المستقبل. أي تم اكتشاف أن سبب المشكل راجع إلى عدم احترام إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- قرار معالجة الإهمال الكبير لملفات الزبائن والتي كانت توفر على بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لذا اقترح المدقق استحداث حالة تقارب لوضعيات الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر؛
- القرار المتعلق بقسم مراقبة النوعية حيث صرح بوضع المنتجات في إناء أو أكياس مناسبة وذات حماية أكثر وإتباع طرق متطورة لحفظ منتجات بدل وضعها في الأكياس البلاستيكية؛
- قرار استخدام نظام التسجيل الإلكتروني للعمال بدل الطريقة التقليدية (الإمضاءات)، وذلك لتطوير وسائل مراقبة العمال للالتزام بأوقات العمل القانونية؛
- قرار فصل المهام الأساسية الذي يخص وضع الشخص المناسب في المكان المناسب أي عامل يوضع في المنصب الذي يتلاءم مع مؤهلاته وخبرته؛
- قرار تسيير الوقود الذي يخص مصلحة النقل و مصلحة قطاع الغيار وذلك بضرورة وجود احتياط لمواجهة أي حالات استثنائية في المؤسسة مع تحسين وضع النظافة على مستوى مخزن قطاع الغيار؛
- تصحيح قرار طرق حفظ وثائق وسجلات المؤسسة وذلك بالإستعانة بخزانات مغلقة أو رفوف كطريقة منتظمة وأمنة أكثر؛
- توسيع نقاط البيع الخاصة بالمؤسسة وذلك للبيع أكثر و لإحتلال مكانة السوق؛

• تطبيق إجراءات وعقوبات صارمة لتطبيق النظام الداخلي من طرف العمال واحترامه وذلك عن طريق الإندازات الكتابية واستخدام طرق رقابة فعالة؛

• قرار فحص عينات المادة الأولية عند كل شراء وضرورة وجود شخص مكلف بهذه العملية وهو مراقب الجودة ويكون تابع للمؤسسة.

المطلب الثالث: منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام.

يتبع المدقق الخارجي منهجية معينة لتنفيذ مهمته في المؤسسة، وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بجمع كل الحقائق التقنية التجارية، القانونية، الضريبية

والإجتماعية المتعلقة بالمؤسسة ووحدة تغذية الأنعام، وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه

المؤسسة والمتمثل في القوائم المالية، ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط التالية:

الإطلاع على الوثائق المتعلقة بالمؤسسة ووحدة تغذية الأنعام، مما يسمح له بالتعرف على محيطها من خلال ما يلي:

1. القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه توزيع أغذية الأنعام؛

2. مكانة المؤسسة في السوق؛

3. استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العاملة في هذا القطاع؛

4. معرفة التطور التاريخي لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام والهيكل والقواعد القانونية التي تخضع لها؛

5. التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح والوحدات مع إجراء حوار معهم ومع من سيشغل معهم أكثر

من غيرهم أثناء أدائه للمهمة؛

6. معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة؛

7. التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الإستراتيجيات والأفاق المستقبلية؛

8. بعد تعرف المدقق الخارجي على مؤسسة وحدة تغذية الأنعام والمحيط الذي تعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال

المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات

التي تتصف بالإستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد، كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة،

القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة، القانون التأسيسي للمؤسسة، محاضر إجتماع مجالس الإدارة،

تقارير المدقق الخارجي للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة والتي من

شأنها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها، بالإضافة إلى تحديده للعمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على

العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

كما يطلب المدقق الخارجي كل الوثائق من المسؤول الأول لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام وتمثل هذه الوثائق

في ما يلي:

(1) الميزانية (الأصول والخصوم)؛

(2) جدول حسابات النتائج؛

(3) جدول حركة رؤوس الأموال (أعمال نهاية السنة)؛

(4) ميزان المراجعة بعد الجرد؛

- (5) دفتر الأستاذ؛
- (6) دفتر اليومية؛
- (7) تحليل الحسابات؛
- (8) حالة التقارب البنكي؛
- (9) محضر جرد أموال الصندوق؛
- (10) قوائم الجرد للاستثمارات والمخزونات؛
- (11) السجلات الرسمية للمؤسسة سجل العمال، سجل العطل السنوية، سجل الاستثمارات، سجل اليومية، سجل خاص بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل، سجل بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل، سجل العمال الأجانب؛
- (12) سجل محاضرة مجلس الإدارة؛
- (13) سجل محاضرة الجمعية العادية والغير العادية والإستثنائية ومختلف G50، تقرير التسيير، وثائق خاص بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

الفرع الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام قصد الوقوف على أثارها على الحسابات والقوائم المالية، وينبغي التأكد من هنا على ضرورة تقييم النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات، ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية من خلال خمسة خطوات والتي نستعرضها كما يلي:

1. يقوم المدقق بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي تنص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؛
2. بعد جمع مختلف الإجراءات يحاول المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تطبيقه لها به تتبعه لمختلف العمليات؛
3. بعد ان يقوم المدقق بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه، أصبح في إمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا النظام وهذا من خلال إستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير) ويتم استعمال في هذه الخطوة في الغالب استثمارات مغلقة أي استثمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ"نعم" أو "لا" (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصوير، أي من الناحية النظرية محل الدراسة؛
4. يتأكد المدقق من أن النقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسمى باختبارات الإستمرارية ونجد أن الاختبارات الإستمرارية أهمية قصوى تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة بإستمرار ولا تحمل خلا؛
5. يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام وسوء سيره باعتماده على اختبارات الإستمرارية وهذا عند اكتشافه

سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي يكون من تصور المدقق التي يوصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وذلك بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتعتبر هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

الفرع الثالث: دراسة القوائم المالية.

سوف نقوم بدراسة الجانبين من الميزانية للمؤسسة كالتالي :

الجدول رقم (III-08): جانب الأصول لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017.

الأصول	نقاط	القيمة الصافية	اهتلاك الرصيد	القيمة الصافية 2017	القيمة الصافية 2016
أصول غير الجارية					
تثبيتات معنوية		741000.00	227400.00	513600.00	28800.00
تثبيتات عينية					
أراضي		123270180.00		123270180.00	123270180.00
مباني		70520261.25	57261313.07	13258948.18	14213753.65
التثبيتات العينية الأخرى		268759187.75	187621344.54	81137843.21	84972880.70
التثبيتات في شكل امتياز					
التثبيتات الجارية إنجازها		86443637.66		86443637.66	86443637.66
التثبيتات مالية أخرى					
سندات المساهمة بواسطة المعادلة					
الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع					
سندات أخرى جارية					
ضرائب المؤجلة على الأصول		3240872.59		3240872.59	3429838.05
مجموع الأصول غير الجارية		552975139.25	245110057.61	307865081.64	312359090.60
أصول جارية		87232560.20	341690.68	86890869.52	56175739.15
المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ الحسابات الدائنة					
الزبائن		1542586830.99	35641889.57	1504944941.42	1174210747.42
الحسابات الأخرى الدائنة		19678.98		19678.98	144233.36
ضرائب الأخرى والتسديدات المماثلة		121837692.91		121837692.91	96079888.00
خزينة		382		3822270.34	2747293.86
مجموع الأصول الجارية		1753499033.42	35983580.25	1717515453.17	132935790.179
مجموع العام للأصول		2306474172.67	281093637.86	2025380534.81	1641716991.85

المصدر: من اعداد الطالبة، اعتمادا على معلومات داخلية للمؤسسة 2019

تحليل ودراسة الميزانية (الأصول والخصوم):

الأصول الجارية: تتكون من الأصول الغير الجارية و الأصول الجارية.

الأصول غير الجارية : يوجد فيها التثبيتات المعنوية والعينية.

الأصول غير الجارية: بمبلغ 552975139.25 دج السنة 2017

التثبيتات المعنوية: بمبلغ 28800.00 دج

هي البرمجيات الخاصة بنظام المحاسبي، وبرنامج أجور العمال والبرنامج الخاص بتسيير المخزون بمبلغ قدره 513600، قيمة الإهلاك بمبلغ قدره 227400.00 بصافي قدره 28800 دج مقارنة بالسنة الماضية 227400.00 دج.

نسبة التغير: $1.68\% = \frac{28800.00}{28800.00} - 513600.00$

ملاحظة: السنة n أكبر من n-1

التثبيتات العينية: بمبلغ 54899266.66

تتكون من أراضي، مباني، تثبيتات عينية الأخرى، تثبيتات قيد الإنجاز، تثبيتات مالية. المبلغ الصافي للتثبيتات العينية لسنة n (2017) = 217666971.39 دج.

نسبة التغير: $-0.02\% = \frac{222456814.35}{222456141.35} - 217666971.39$

ملاحظة: السنة n أصغر من n-1.

الأصول الجارية: يوجد فيها مخزونات و الذمم نقدية بمبلغ 1717515453.17 دج.

المخزونات لسنة 2017 بمبلغ 86890869.52 دج.

المخزونات لسنة 2016 بمبلغ 56175793.15 دج.

نسبة التغير: $54.67\% = \frac{56175793.15}{56175793.15} - 86890869.52$

ملاحظة: السنة 2017 (N) أكبر من السنة 2016 (N-1).

تتكون من مخزونات البضائع، مواد أولية، لوازم أخرى مخزونات الجارية، مخزونات نصف مصنعة، مخزونات مصنعة ومخزونات لدى الغير.

الذمم و النقديات لسنة 2017 بمبلغ 1630624583.65 دج.

الذمم و النقديات لسنة 2016 بمبلغ 1273182162.64 دج.

نسبة التغير: $28.07\% = \frac{1273182162.64}{1273182162.64} - 1630624583.65$

ملاحظة: السنة 2017 (N) أكبر من السنة 2016 (N-1).

تتكون من ما يلي:

الزبائن (القطاع العام، الهيئات الإدارية، القطاع الخاص)

مدينون مخزون، تسبيقات الموردون وتسبيقات إلى الهيئات الإدارية الرسمية.

الضرائب.

الجدول رقم (III-09): جانب الخصوم لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017.

(N-1) 2016	(N) 2017	الخصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
		رأسمال تم إصداره.
		رأسمال المكتب غير المطلوب.
		علاوات و احتياطات .
		فارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
18657937.61	7992115.75	النتيجة الصافية
		اقتراضات أخرى
1039287091.44	1309790476.87	اقتراضات أخرى لرأسمال
		حسابات الارتباط
1057945029.05	1317782592.62	المجموع
		خصوم غير الجارية
		قروض و ديون مالية
		ضرائب أخرى
18051779.23	17057224.29	مؤونات و منتجات مثبتة مسبقا
18051779.23	17057224.29	مجموع خصوم غير جارية
		خصوم جارية
547967872.17	663622480.57	موردون و حسابات ملحقه
1088190.02	10473159.74	ضرائب
16664121.38	16445077.59	ديون أخرى
		خزينة سالبة
565720183.57	690540717.90	مجموع خصوم جارية
1641716991.85	2025380534.81	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبة، اعتمادا على معلومات داخلية للمؤسسة

الخصوم:

الخصوم: تتكون من رأس المال والخصوم الغير الجارية والخصوم الجارية.

رأس المال الخاص:

يتكون من رأس المال الصادر، إحتياطات، نتيجة السنة المالية، رؤوس الأموال الأخرى.

• رأس المال الخاص لسنة N 2017 بمبلغ 1317782592.62 دج.

• و أما السنة N-1 (2016) 1057945029.05 دج .

• نسبة التغير: $1057945029.05 / 1057945029.05 - 1317782592.62 = 24.56\%$.

ملاحظة: سنة 2017 (N) أكبر من سنة 2016 (N-1).

خصوم الغير الجارية:

• تتكون من قروض و ديون مالية، ضرائب (مؤجلة و مرصودة لها)، ديون أخرى غير الجارية، مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا.

• الخصوم غير الجارية لسنة N (2017) بمبلغ 17057224.29 دج.

• الخصوم غير الجارية لسنة N-1 (2016) بمبلغ 18051779.23 دج.

نسبة التغير: $18051779.23 / 18051779.23 - 17057224.29 = 6\%$

ملاحظة: السنة N أصغر من N-1

خصوم جارية :

تتكون من موردين وحسابات الملحقة، ضرائب تسبيقات الزبائن

- خصوم الجارية لسنة N (2017) بمبلغ 690540717.90 دج

- خصوم الجارية لسنة N-1 (2016) بمبلغ 565720183.57 دج.

نسبة التغير: $565720183.57 / 565720183.57 - 690540717.90 = 22\%$

ملاحظة : السنة N أكبر من N-1.

الفرع الرابع : إعداد التقرير المدقق الخارجي.

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام في إعداد تقرير نهائي والذي قام بإعداده المدقق الخارجي، والذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزئين متتالين ومتكاملين كالتالي:

أولا/ لاجتماع النهائي:

ويضم كل من المدقق الخارجي وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة، وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض و توضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي يحصل عليها المدقق أثناء مهمته، فلا بد من السماح لمسئولي المؤسسة أن يتعرفوا على شكوك وتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها.

أثناء هذا الاجتماع يحاول المدقق الخارجي عرض المشاكل والتوصيات، إستنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية، فالمدقق يسعى دائما إلى تجنب إعطاء الأهمية للأمور البسيطة والتي تعتبر مشاكل وهمية، بل يسعى دائما إلى عرض المشاكل المستعصية والأمور الهامة، ويتطلب نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية تحضير جيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

• العرض: يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة بإستدلالات وبيانات، فلا داعي

للتأكد والحكم دون إثبات مستمد من تحقيق مهمة التدقيق، أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين من

الاجتماع، كل حسب تخصصه ومسؤوليته، هكذا يكون العرض واضحا وشفافا.

بعد الإنتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المدقق الخارجي والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات و الإنتقادات.

● **المعارضة:** عندما يصادف المدقق الخارجي معارضة من مجلس الإدارة، يجد نفسه أمام حالتين هما كما يلي:

- إما أن يكون المدقق قادرا على الإستدلال و الإستحضار يثبت حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة؛

- وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للإستدلال بها، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المدقق، وذلك لصالح الطرفين.

ثانيا/ تقرير المدقق:

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، والتي من خلالها يضع التوصيات والإقتراحات الممكنة وهكذا بعد الإجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير المدقق، وبعد أن يتحصل على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته. ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق فتميز بين: تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل ومطول يشمل كل دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق، لكن وبصفة عامة. فالتقرير بشكل وثيقة رسمية ومصدر المعلومات، كما يعتبر أداة عمل المدققين والمسيرين على حد سواء، وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها؛
- إقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخلفات أما عن الشكل، فعموما يبني على النحو التالي:
 - صفحة أو مستند الإرسال؛
 - فهرس، مقدمة، خلاصة؛
 - نص التقرير حيث نجد فيه، عرض النتائج، التوصيات و أجوبة أعضاء مجلس الإدارة؛
 - الخاتمة، خطة التحقيق والتدخلات و الملاحق.

خلاصة:

انطلاقاً من دراستنا الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام تبين لنا أن هذه المؤسسة تعتمد على التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) لتفعيل قراراتها، وذلك من خلال مراقبة الإجراءات المختلفة لمصالحها، حيث تقوم بكشف الثغرات والأخطاء والمشاكل التي تؤدي بالمؤسسة إلى ضرر من خلال معرفة نقاط القوة والضعف على مستوى كل مركز مسؤولية ومن خلالها تستطيع التحكم في تسيير المؤسسة وتقييم أدائها والعمل على تحسينه من خلال إتخاذ القرارات المناسبة وترشيدها في الوقت المناسب.

خاتمة عامة

عرفت مهنة التدقيق انتعاشا و انتشارا في الوقت الحالي كنتيجة لتطور الاقتصادي الذي يعرفه سوق المال والأعمال اليوم حيث نشهد طلب متزايد سواء من الأطراف الداخلية من ملاك، مسيرين، مساهمين... إلخ، أو أطراف الخارجية من بنوك، موردين، عملاء، إدارة الضرائب... إلخ، وذلك من اجل الحصول على ثمرة التدقيق والمتمثلة في الرأي الفني المحايد الذي يصدره مدقق الحسابات عن عدالة القوائم المالية و مدى تصويرها للمركز المالي و تشخيصها لنتيجة الدورة من خلال الدراسة النظرية التي قمت بها لموضوع دور التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة، قمنا بتوضيح الإطار الذي جعل من التدقيق المحاسبي المرآة العاكسة والبوصلة المساعدة لاتخاذ القرارات و ترشيدها و ذلك من خلال دراستنا للعلاقة التي تمت بين التدقيق المحاسبي واتخاذ القرارات والمعرفة المختصرة والشاملة حول القوائم المالية المصادق عليها من طرف محايد أي وهو "المدقق"، أما بالنسبة للدراسة التطبيقية التي قمت بها على مستوى مؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم، حاولنا إبراز مختلف الجوانب العامة لعملية اتخاذ القرارات و مدى مساهمة التدقيق في اتخاذ القرارات حيث أبرزنا دور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي، سواء كان الداخلي أو الخارجي في عملية اتخاذ القرارات وترشيدها.

اختبار الفرضيات:

إنطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدنا عليها و التي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية في تقييم الواقع و الاستقصاء من جهة أخرى توصلنا أثناء غختبار الفروض إلى النتائج التالية:
بخصوص الفرضية الأولى التي تشير أن التدقيق يسمح لمتخذي القرارات بترشيدها فقد أثبت نتائج الدراسة أن متخذ القرار (المسير) يعتمد بشكل كبير على تقارير التي يعدها مدقق الحسابات لإتخاذ القرارات الصائبة التي تحقق الهدف المنشود في المؤسسة لهذا يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها أما الفرضية الثانية تعتبر صحيحة من خلال إثباتنا إلى أن التدقيق المحاسبي يساهم في اخاذ القراراتو بالنسبة للفرضية الثالثة كذلك تعتبر صحيحة من خلال إثباتنا إلى أن التدقيق المحاسبي دورا هاما في إثبات أدلة في ترشيد القرارات و ذلك من خلال الدراسة التطبيقية.

النتائج:

من خلال ما تقدم يتم التوصل إلى النتائج التالية:

نتائج النظرية :

❖ إن التدقيق المحاسبي ضرورة حتمية لا بد في أي مؤسسة سواء كانت خاصة أو عامة و هذا من خلال التقرير الذي يعده المدقق حول الحسابات المالية و المحاسبية للمؤسسة كونه يتصف بالاستقلالية، المصداقية والحيادة.

❖ إن تدقيق الحسابات تسمح لمنفذي القرارات بترشيدها و ذلك من خلال التوصيات التي يدلي بها الحسابات في تقريره و الذي يسمح للمؤسسة بمعالجة الاختلالات التي تعاني منها كما يتبع التقرير للأطراف الخارجية بالإطلاع على الوضعية المالية والحالة الاقتصادية قصد اتخاذ القرار المناسب .

❖ المؤسسة التي لا تراجع نفسها محكوم عليها بالزوال لأنها بدون مراجعة لا يمكن رسم سياسات واضحة من أجل أهدافها المسيطرة ولا يمكنها اكتشاف الانحرافات و مراجعة المعوقات التي تصطدم بها في ظل بيئة مليئة بالأخطار.

❖ إن تقرير المدقق يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية و هذا ما ينطوي عليه نقاط تبرز مدى مطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و مدى عدالة الصورة التعبيرية لها بالإضافة إلى التوصيات التي يقدمها.

❖ إن حاجة المؤسسة للتدقيق جعلته يحض بالأهمية البالغة كذلك حاجة الأطراف المتعاملة معها مثل مستثمرين جدد، المقرضين إلى تجميع حقائق ومعلومات تتعلق بالمؤسسة قبل اتخاذ قرار بإقراضها والاستثمار فيها مثلا، و أدى إلى تعزيز المكانة التي يحض بها التدقيق كما علمت القوانين و التشريعات في نفس المسعى من أجل تنظيم هذه المهنة و إعطائها المكانة اللائقة، و ذلك من أجل الخدمات التي تسديها والتي تتيح معرفة مدى كفاءة المسيرين في إدارة المؤسسة و كيفية تسيير الموارد من طرف الإدارة و درجة الثقة في المعلومات و البيانات الواردة ضمن القوائم المالية التي لا يمكن للمتعاملين مع المؤسسة الوثوق بها إلا إذا صادق عليها شخص مؤهل و مستقل عنها.

النتائج التطبيقية:

❖ إن مؤسسة وحدة تغذية الأنعام " ONAB " تهتم بدرجة كبيرة على عملية التدقيق المحاسبي كما أنها تعتمد على التقرير النهائي للمدقق بصفة مطلقة، و هذا دعما لاكتشاف الأخطاء و الإختلاس و إضفاء المصداقية و التماثل للمعلومات المحاسبية التي يستفيد منها العديد من الأطراف و اللذين يستفيدون بدورهم من نفس التقرير و الإعتماد عليه في اتخاذ قراراتها.

❖ عدم إنفراد شخص واحد للقيام بالعملية من بدايتها إلى نهايتها بمؤسسة وحدة تغذية الأنعام مما يسمح بإعطاء معلومات محاسبية صادقة و موثوق فيها.

التوصيات والاقتراحات :

❖ توفير الموارد المالية و الأدوات المختلفة التي تساعد المدققين و تقلل من جهودهم و تزويد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم.

❖ محاولة الاهتمام بالتدقيق المحاسبي (داخلي و او خارجي) من حيث معايير و مقوماته، حيث يجب على المؤسسة أن تعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المدققين أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعمل على منحهم درجة أكثر من الاستقلالية.

❖ ضرورة الاهتمام بالتوصيات و الاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين سواء كان داخليين أو خارجيين و زيادة بسطة لهيبة المدققين الداخليين بين الموظفين و تصحيح نظرهم للمدققين الداخليين بأنهم مساعدون لا أكثر و لا أقل .

❖ توفير جو الرقابة الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من فعالية والكفاءة.

❖ سعي إلى تبني طرق و نماذج رقابية حديثة تساعد على التقليل من الثغرات و أعمال الغش و التوفيق في القيام بأداء أنشطتهم بصورة فعالة.

❖ وجود ترك دليل مادي على كل العمليات التسييرية الحادثة أي وثائق مكتوبة و ممضاة لكل عملية تسييرية، مع تفادي استعمال الأسلوب الشفهي.

❖ الاعتماد على جميع الأدوات التدقيق في المؤسسة التي تعتبر أهم مقوماتها حيث يجب تفعيلها في عملية التدقيق والانتقال من الأدوات الشكلية إلى أدوات تطبيقية و فعالة في اتخاذ القرار .

آفاق الدراسة :

انحصر بحثنا في دور التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة لكي يبقى المجال مفتوحا لتناول مواضيع أخرى في هذا المجال من:

❖ تأثير التدقيق المحاسبي على فعالية المؤسسة.

❖ دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي.

أما الآن ونحن نكتب السطور الأخيرة من هذا الموضوع نرجو من الله عز وجل أن تكون قد وفقنا ولو بقدر ضئيل في الإمام بجوانبه من خلال دراستنا المتواضعة فإن أصبنا فلنا اجر العمل و الاجتهاد و إن أخفنا فيكون لنا اجر العمل وما بالتوفيق إلا بالله عليه توكلنا.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم نائب، إنعام باقية، نظرية القرارات، نماذج و أساليب كمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.
- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية ، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2005.
- أحمد نقاز ، دور المراجعة الداخلية في دعم تفعيل القرار، مذكرة مقدمة لنيل ماجيستر، تخصص مالية و محاسبة ، الأغواط، الجزائر ، 2007.
- أحمد نقاز مقدم عبيرات ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار ،مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك العدد الثاني ، 2007.
- تومي نريمان، دور التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات دراسة حالة، ديوان الترقية و التسيير العقاري بسكرة، مذكرة ماستر منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر السنة 2013-2014
- حسين القاضي، مراجعة الحسابات ، الطبعة الثانية، منشورات الجامعية، دمشق، 1993-1994.
- خالد أمين الله، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية و العلمية، دار للنشر و التوزيع ، الأردن، سنة 2007.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار الوائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، دار وائل، عمان، 1996.
- د.سامي محمد الوقاد و د. لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2010.
- د.محمد سمير الصبان و د.عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، سنة 2002
- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الياض للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2005.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار النظرية ، دار المسيرة، عمان ، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.

- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المرجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر ، الطبعة الثانية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006 .
- عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المؤسسات التجارية و الصناعية، عمان، الأردن.
- عصام الدين محمد متولي، المرجعة و تدقيق الحسابات دار النشر صنعاء، مصر 2013.
- علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى ، الأردن، سنة 2006.
- كاسر نصر منصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات ، دار الحامد للنشر، الأردن، 2006.
- محمد السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية و الممارسة، للطباعة و النشر و التوزيع، مصر ، سنة 1992.
- محمد الصيرفي، القرارات الإدارية و نظم دعمه، دار الفكر الجامعي، مصر، 2006.
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.
- محمد سمير الصبان و محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظيم و التطبيق، الدار الجامعية ، 1999.
- محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الاسس العلمية و العملية لمراجعة المحاسبات، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 1998.
- محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، سنة 2002.
- محمد طاهر سالمي، أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات (دراسة استبائية)، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشهيد لخضر بالوادي، الجزائر سنة 2014-2015.
- محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة – مدخل متكامل، دار المريح للنشر، المملكة العربية السعودية.
- محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، سنة 2009.
- محمود التهامي طواهري، مسعود صديقي، مراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2003،
- مرحوم محمد لحبيب، محاضرات محافظ الحسابات، مستغانم، الجزائر، يوم 21 نوفمبر 2018.

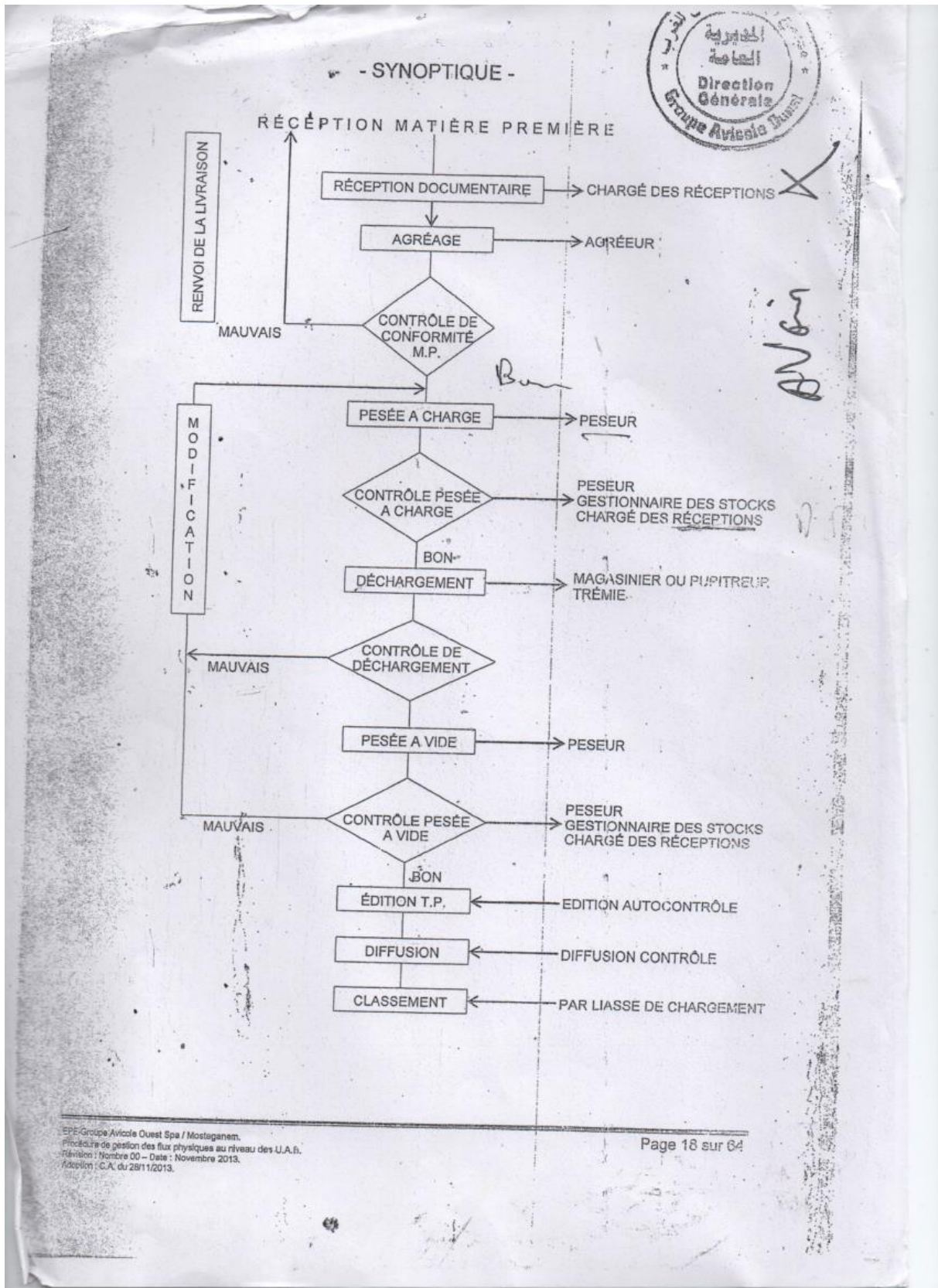
- معالي فهدى حيدر، نظم المعلومات : (مدخل لتدقيق الميزة التنافسية)، الدار الجامعية، 2002
- مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن، 2006.
- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، سنة 2005 .
- نواق عنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، 2003.
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق- من الناحية النظرية و العلمية- دار وائل للنشر، عمان ، الطبعة الثالثة سنة 2006.
- يفرام توربان، الترجمة سرور علي إبراهيم، نظم دعم القرار و نظم الخبرة، دار المريخ للنشر، سنة 2003
- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، الطبعة الأولى سنة 2000.
- المادة 2 من المرسوم التنفيذي، رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق لـ 26 مايو سنة 2011، يهدف هذا القرار إلى تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط، قواعد التدقيق المتعارف عليها ، بيروت ، لبنان ، الجمعية 1970.

المراجع باللغة الفرنسية:

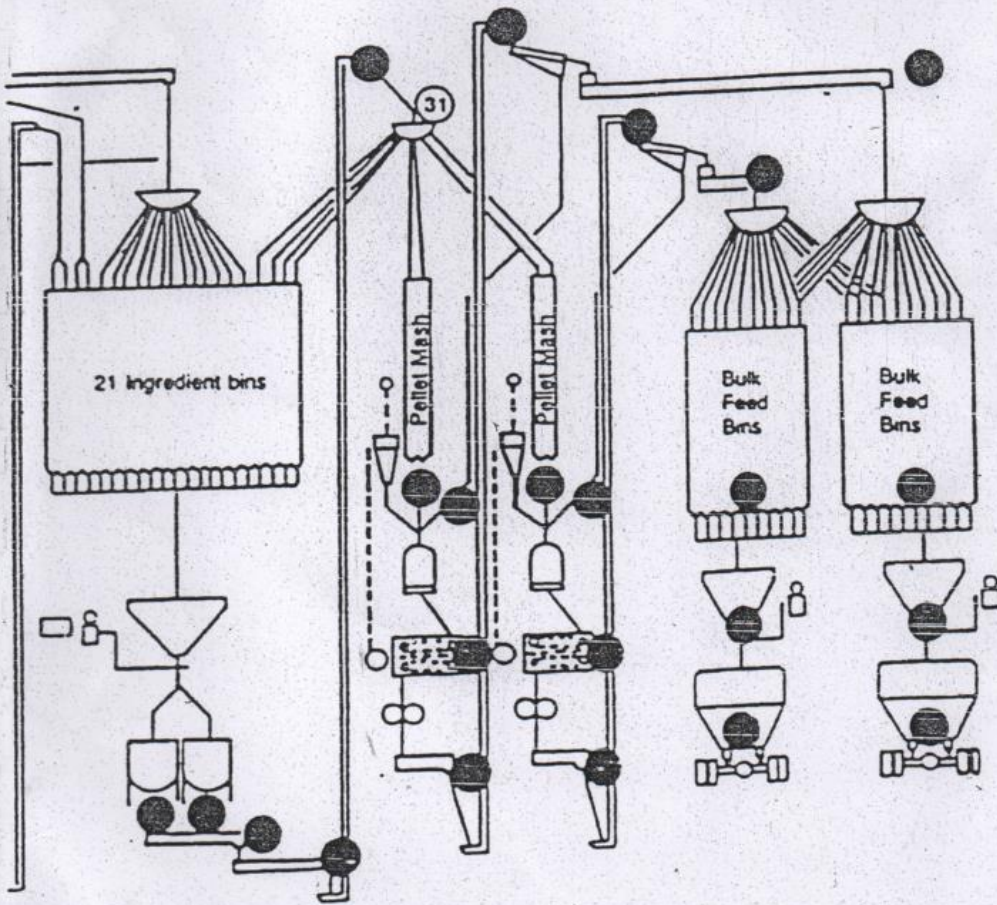
- Henri Bouqui, Carles Bécour, L'Audit Opérationnel, Paris, 1996

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): الهيكل التنظيمي للوحدة.



Annexe 13 : Points à risques potentiels de séparation des composants



الملحق رقم (03): فاتورة بيع.



Groupe Avicole De L'Ouest "G.A.O"
SPA Au Capital Social De 2 703 000 000 Da
Siège Social : Route Du Port La Salamandre Mostaganem

U.A.B : Beni Yahi
 R.C N° : 27/01-0782185 B 00
 Identifiant Fiscal : 000527059006250
 Adresse : ROUTE MOHAMMADIA BENI YAHY
 Téléphone : 045 36 64 92
 Fax :
 Cpt Badr : 00300866000206430027
 Identifiant Statique :

FACTURE N ° 2019/00043

Date : 03/02/2019

DOIT

Nom ou Raison Sociale : EPE SAP SPA HAVIP / U R P KAOUARA Code Client : E3021
 Adresse : AIN NOUISSY W - MOSTAGANEM
 Registre du Commerce N° : 27/00 - 0782023 B 98 Immatriculation : 2145.212.27
 Identification Fiscal : 099827078202331 Nom Chauffeur : DENDEN SNOUCI
 Identification Statistique : 27053207031 Tare Carte Grise :
 Activite Client : INTRA GROUP

Autres références BC 1157 DU 03/02/19 BL 3793

Référence	Désignation	Nbre	Qte	Prix U.	Taux TVA%	Montant HT
2410FV	ALT P/R		81.00	4 017.00	0	325 377.00
Total HT:						325 377.00
Total T.V.A :						0.00
Total à payer:						325 377.00

Mode de règlement: A terme

Arrêtée la présente facture à la somme de :
 trcis cent vingt cinq mille trois cent soixante dix sept Dinars Algériens

(Signature)
 بلعصب بن احمال
 رئيس مصلحة البيع
 مقر تجارة بني يهاحي

ROUTE MOHAMMADIA BENI YAHY
 Tél: 045 36 64 92

Fax:

Mob.: 05 55 73 28 56

الملحق رقم (04): وصل تسليم.



مجمع تربية الدواجن للغرب
EPE-GROUPE AVICOLE OUEST « ORAVIO » SPA
SOCIÉTÉ PAR ACTION AU CAPITAL SOCIAL DE 2.703.000.000 DA
FILIALE GROUPE O.N.A.B.
IDENTIFICATION STATISTIQUE : 0.981.2701.00083.47
SIÈGE SOCIAL : Route du port la salamandre Mostaganem

U.A.B : Mostaganem
RC N° :
Identifiant fiscal :
Adresse : Routes des crêts (BP 642)
Téléphone : 045.20.64.92
Fax : 045.20.64.91
Cpt BADR N° : 00300.866.850.684.300048
Identifiant Statistique : 0.981.2701.00083.47

DATE	N°
28-04-19	N° 004277

BON DE LIVRAISON

DESTINATAIRE	
Nom ou Raison Sociale :	CODE :
Adresse :	- Client externe
Réf. Statutaires : AGR N° : ou RC N° :	
Identification fiscale :	Unité O.N.A.B
Identification Statistique :	
Décision autorisant l'utilisation du B.L. : N° Date :	
Activité client :	
Téléphone :	

Réf. Bon de Commande :
Réf. Bon à livrer :

Code	Désignation Articles	Quantités Commandées		Quantités Livrées		Prix Unitaire H.T./DA	Montant
		Nbre	Poids U=Qt	Nbre	Poids U=Qt		
	Montant Hors Taxes TVF						
	Droit de timbre						
 Montant T.T.C						

Arrêté le présent Bon de livraison à la somme de

.....
.....
.....

Le Gestionnaire des Stocks
(Signature + Cachet Humide + Griffes)

Le Réceptionnaire

Nom/Prénom :

CN / PC :

Immatriculation / Véhicule :

Signature

الملحق رقم (05): الميزانية العامة

GAO UAB MOSTAGANEM
FABRICATION ALIMENTS

EXERCICE 01/01/17 AU 31/13/17

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2017		2016	
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporellesX		741 000,00	227 400,00	513 600,00	28 800,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		123 270 180,00		123 270 180,00	123 270 180,00
Bâtiments		70 520 281,25	57 261 313,07	13 258 948,18	14 213 753,65
Autres immobilisations corporelles		268 759 187,75	187 621 344,54	81 137 843,21	84 972 880,70
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		86 443 637,66		86 443 637,66	86 443 637,66
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		3 240 872,59		3 240 872,59	3 429 838,05
TOTAL ACTIF NON COURANT		552 975 139,25	245 110 057,61	307 865 081,64	312 359 090,06
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		87 232 560,20	341 690,68	86 890 869,52	56 175 739,15
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 540 586 830,99	35 641 889,57	1 504 944 941,42	1 174 210 747,42
Autres débiteurs		19 678,98		19 678,98	144 233,36
Impôts et assimilés		121 837 692,91		121 837 692,91	96 079 888,00
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		3 822 270,34		3 822 270,34	2 747 293,86
TOTAL ACTIF COURANT		1 753 499 033,42	35 983 580,25	1 717 515 453,17	1 329 357 901,79
TOTAL GENERAL ACTIF		2 306 474 172,67	281 093 637,86	2 025 380 534,81	1 641 716 991,85

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		7 992 115,75	18 657 937,61
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Comptes de liaison		1 309 790 476,87	1 039 287 091,44
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 317 782 592,62	1 057 945 029,05
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		17 057 224,29	18 051 779,23
TOTAL II		17 057 224,29	18 051 779,23
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		663 622 480,57	547 967 872,17
Impôts		10 473 159,74	1 088 190,02
Autres dettes		16 445 077,59	16 664 121,38
Trésorerie passif			
TOTAL III		690 540 717,90	565 720 183,57
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 025 380 534,81	1 641 716 991,85

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم(06): وصل إخراج .

EPE-GROUPE AVICOLE OUEST ORAVIO SPA
SOCIETE PAR ACTIONS AU CAPITAL SOCIAL DE 2.703.000.000 DA
FILIALE GROUPE O.N.A.B
IDENTIFICATION STATISTIQUE : 0.981.2701.00083.47
SIEGE SOCIAL : Route du port la Salamandre Mostaganem

U.A.B : MOSTAGANEM
Code Magasin : DEFAULT
DPT Gestion des Stocks

DATE	2019/00045
03/02/2019	

BON DE SORTIE

Destinataire Nom ou Raison Sociale : SPA HAVIP KOUARA Adresse : RELIZANE Ref. Statuaires AGR N° : Identification fiscale : Identification Statistique : Activité : Téléphone : Immatriculation Véhicule : 2145.212.27	Code R.C.N° :
---	------------------

DATE	N°
03/02/2019	8115

Réf. Bon à Livrer
 Réf. Demande d'Approvisionnement

DESIGNATION		Quantités Livrées		C.U.M.P	Montant Global	OBSERVATIONS
Code	ARTICLE	Nombre	Poids (U=Qt)			
2410 FV	ALT P/R	0	81	0,00	0,00	

Le Chargé des Expéditions
(Signature+cachet
Humide+Griffe)

Le Réceptionnaire
Nom... Le champ n'a pas été.
Prénom.....

Le comptable Matière
(Signature+cachet Humide+Griffe)

الملحق رقم (07): وصل الاستلام.



مجمع تربية الدواجن لغرب
EPE-GROUPE AVICOLE OUEST « ORAVIO » SPA
SOCIÉTÉ PAR ACTION AU CAPITAL SOCIAL DE 2.703.000.000 DA
FILIALE GROUPE O.N.A.B.
IDENTIFICATION STATISTIQUE : 0.981.2701.00083.47
SIÈGE SOCIAL : Route du port la salamandre Mostaganem

U.A.B : Mostaganem
RC N° :
Identifiant fiscal :
Adresse : Routes des crêts (BP 642)
Téléphone 045 - 20 - 15 - 28
Fax 045 - 20 - 15 - 20
Cpt BADR N° : 00300.866.850.684.300048
Identifiant Statistique : 0.981.2701.00083.47

Bon à Livrer

DATE	N°
	N° 009076

DESTINATAIRE

Nom ou Raison Sociale :
Adresse :
Réf. Statuaires : AGR N° :ou RC N° :
Identification fiscale :
Identification Statistique :
Activité :
Téléphone :
Immatriculation Véhicule :

Réf. Bon de Commande

DATE	N°

Case réservée au pont bascule

Tare		VISA CONFORME-PESEUR
Poids total en charge		VISA CONFORME-PESEUR
Poids Net		

Code	Désignation Articles	Quantités Commandées		Quantités Livrées		Observations
		Nbre	Poids U=Qt	Nbre	Poids U=Qt	

Le Chargé des Expéditions
(Signature + Cachet Humide + Griffes)

Le Magasinier
(Signature + Cachet Humide + Griffes)

المخلص

الملخص:

يهدف هذا العمل إلى تبيان دور التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة إجمالاً. استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB بولاية مستغانم خلال فترة 2018-2019. من أهم النتائج المتوصل إليها، تبين أن للتدقيق المدروس مكانة مهمة في اتخاذ القرار و ترشيده بغرض تحسين من أداء المؤسسة وهذا ما كان فعلاً.

الكلمات المفتاحية :

التدقيق المحاسبي ، ترشيد القرار، المؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB بولاية مستغانم.

Résumé :

L'objectif de cette étude est de démontrer le rôle de l'audit comptable dans la prise des décisions et sa rationalisation dans l'entreprise. On a utilisé la méthodologie descriptive au sein de l'ONAB Mostaganem durant la période 2018-2019. Parmi les résultats on a constaté que l'audit comptable joue un rôle important dans la prise de décision au profit de l'amélioration de la performance de l'entreprise .

Mots-clés : Audit comptable, rationalisation des décisions. entreprise ONAB Mostaganem.