الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

أهمية التدقيق المحاسبي في إتخاذ القرار لمؤسسة إقتصادية

دراسة حالة ملبنة سيدي سعادة

مقدمة من طرف الطالبة :

بلحاس كوثر

تحت إشراف الأستاذ :

إبراهيمي عمر

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم
مقررا	إبراهيمي عمر	أستاذ مساعدا	جامعة مستغانم
مناقشا	بشني يوسف	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2018/2017

تشكر

بسم الله الرحمن الرحيم وبه نستعين ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد قالو قديما " من كان في نعمته ولم يشكر خرج منها ولم يشعر "

ولأنه لا شكر قبل شكر الله العالي الرزاق الذي منحنا الصحة ووهبنا العقل وهدانا به النور العلم ووقانا من ظلمات الجهل ، فهو الذي قال : " وإن شكرتم لأزيدكم " لذلك فإن شكر الله واجب وعلى كل واحد منا ، ولا أفضل من قول : " ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

ولأن الرسول الله صلى الله عليه وسلم قال : من لم يشكر الناس لم يشكر الله ، ومن أسدى معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعو فادعوله"

واعترافا بالجميل يسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر العرفان إلى كل من أعاننا في إنجاز هذا العمل المتواضع ، على رأسهم الأستاذ إبراهيمي عمر ، نتقدم لهم بجزيل الشكر ، أطال الله في عمره وإلى معروف جمال ، وكل عمال " ملبنة سيدي سعادة"

كما نشكر كل من قدم لنا معروف " لوجه الله ... إلى كل هؤولاء ألف شكر وتقدير وجزاكم الله عنا ألف خير

إهداء

أهذي هذا العمل المتواضع إلى الذرع الوافي والكنز الباقي إلى من جعل العلم منبع اشتياقي

لك أقدم وسام الاستحقاق

" أنت أبي العزيز أطال الله في عمرك "

رمز العطاء وصدق الأبياء إلى ذروة العطف والوفاء ، لك أجمل حواء " أنت أمي الغالية أطال الله عمرك "

إلى التي أحببتها حبا قويا إلى أمي الثانية الغالية حليمة

إلى أختاي زوبيدة وبسمة وأخي العزيز محمد ياسين ، عبدالنور إلى جدتي الغالية أطال الله عمرها.

إلى أعز أخواتي حورية ، مختارية ، فتيحة

وبأخص زوجي محمد أطال الله في عمره وأسكنه الفردوس الأعلى

كوثر

الفهرس

تشكرات

الإهداء

الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

المقدمة العامة أ

الفصل الأول عموميات حول التدقيق 33-01

تمهيد 01

المبحث الأول : ماهية التدقيق 02

المطلب الأول : مراحل تطور التدقيق ومفهومه 02

المطلب الثاني : أهداف التدقيق ، أهمية وخصائصه 07

المطلب الثالث : أنواع التدقيق ومخاطره 09

المبحث الثاني : معايير التدقيق 17

المطلب الأول : المعايير العامة والشخصية 17

المطلب الثاني : معايير العميل الميداني 21

المطلب الثالث : معيار إعداد التقرير 24

المبحث الثالث : التدقيق الداخلي وعلقته بالتدقيق المحاسبي 29

المطلب الأول : تعريف التدقيق الداخلي 29

المطلب الثاني : أهداف وأنواع التدقيق الداخلي 29

المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق المحاسبي 32

خلاصة 33

الفصل الثاني عموميات حول تدقيق المحاسبي 51-35

تمهيد 35

المبحث الأول : مراجعة حسابات المزانية والتسيير 36

المطلب الأول : مراجعة حسابات الأصول 36

المطلب الثاني : مراجعة حسابات الخصوم 38

المطلب الثالث : مراجعة حسابات التسيير 41

المبحث الثالث : التدقيق وعملية اتخاد القرار 43

المطلب الأول : تعريف عملية اتخاذ القرارات وأهميته 43

المطلب الثاني : مراحل اتخاذ القرار 47
المطلب الثالث : التدقيق الداخلي وعملية اتخاد القرار 50
الخلاصة 51
الفصل الثالث إعداد تقرير حول ملبنة سيدي سعادة 53-64
المبحث الأول : عموميات حول الملبنة سيدي سعادة 53
المطلب الأول : لمحة تاريخية حولة ملبنة سيدي سعادة 53
المطلب الثاني : تقديم ملينة سيدي سعادة 54
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي العام للملبنة 55
المطلب الرابع : أهداف ملبنة سيدي سعادة 57
المبحث الثاني : خطوت اعدد التقرير 57
المطلب الأول : ميثاق الدقيق الداخلي 57
المطلب الثاني : مخطط التدقيق 58
المبحث الثالث : إجراءات مقارنة لميزانية سنة 2015-2016 للملبنة سيدي سعادة 59
المطلب الأول إعداد مقارنة لميزانية 2015-2016 59
المطلب الثاني : المقارنة جدول حسابات النتائج TCR لسنتي 2015-2016 62
المطلب الثالث : النتائج المتوصل إليها بعد مراجعة الأعمال المحاسبية 63
خلاصة 64
خاتمة العامة 66
مراجع
ملاحق
تلخيص

جداول

رقم	إسم الجدول	صفحة
(01-01)	**التطور التاريخي لأهداف التدقيق**	04
(02-01)	**المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي**	11
(03-01)	**معايير إعداد التقرير**	27
(01-03)	**مقارنة أصول الملبنة لسنة 2015-2016**	59
(02-03)	**مقارنة خصوم الملبنة لسنة 2015-2016**	61-60
(03-03)	**مقارنة جدول حسابات النتائج TCR لسنتي 2015-2016**	62

أشكال

رقم	إسم الشكل	صفحة
(01-01)	**الشكل رقم (01-01) يوضح هدف التدقيق الداخلي**	30
(01-03)	**شكل رقم (01-03) الهيكل التنظيمي العام للملبنة سيدي سعادة**	55

المقدمة

العامة

لقد كان للتحولات السياسية والإجتماعية والاقتصادية التي شهدتها العالم في الأونة الأخيرة أثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية هذا المحيط الذي شهد تطور ملحوظ خاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة ، فالمؤسسة أصبحت اليوم مضرة لإعطاء الضمانات الكافية لتعاملها وهذا حتى تضمن لنفسها البقاء والاستمرارية في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل ، نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية ، تزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم ، والمتمثلة في المنافسة ونظام تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة تتزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفعالية ، ومن أهم وأعمق التغيرات الحاصلة في الإدارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على الأداء في المؤسسات ومحاولة إيجاد منهجيات موثوقة لقياس هذا الأداء وفي ظل كل هذه الظروف أصبح تطوير وتحسين وترشيد الأداء في المؤسسات أمرا ملحا لإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من المحافظة على وجودها ، وتساعد على الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها المتاحة مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق ، وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

وفي هذا الإطار تبدو الحاجة إلى عملية التدقيق حتمية لاغنى عنها وتزويد مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية لمعلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية ، فالتدقيق في كونه وسيلة اتصال لما يوفر لأمن المعلومات للعديد من الجهات ووسيلة للرقابة وهذا من خلال اكتشاف للأخطاء وتقييمه للاداء وفي ترقية وتطويره باستمرار ، فإن التدقيق بمثابة العين الساهرة على كلما يتعلق بالمؤسسة سعيا التدقيق أهدافها وسياستها المتبعة يجب القيام بمهمة الرقابة من طرف أشخاص ذي كفاءات علمية بمؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية وكما يجب أن تتصف التقارير التي يحررونها في القوائم المالية وذلك من اجل اتخاذ القرار.

إشكالية البحث :

ومن هنا تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحول التالي :

- ماهو تأثير التدقيق المحاسبي كإطار متكامل على اتخاذ قرارات المؤسسة ؟

ولمناقشة هذا الإشكال الرئيسي قمنا بتقسيمه على التساؤلات التالية :

- ماهي المفاهيم الأساسية للتدقيق ؟
- مالمقصود بالتدقيق الداخلي وماهي خصائصه وكيف ينجح في تحقيق أهدافه؟

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وكيف يساهم في إتخاد القرار؟
- ماهو نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تحقيقه ، وماهو دور التدقيق الداخلي في ذلك؟
- كيف تتم عملية مراجعة الحسابات ؟

فرضيات الموضوع :

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

- التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية يساعد على اتخاذ القرارات ويتوقف نجاحه على اتباع المدقق لمجموعة من المعايير
- يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية ويعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية

أهمية الموضوع :

تظهر أهمية التدقيق من خلال اعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقيق من صح البيانات والمعلومات في المؤسسة ، بالإضافة إلى أهمية مساهمين التدقيق المحاسبي في اتخاذ قرارات المؤسسة والتأكد من التطبيق الفعال لأنظمة الرقابة لداخلية.

أسباب اختيار الموضوع :

- يندرج ضمن اختصاصنا وتكويننا
- تواجد المؤسسات في بيئة مليئة بالمخاطر مما أوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث وقتها وموثوقيتها ومصداقيتها ، وهذا لا يتحقق إلا من خلال التدقيق نظرا لأهميته
- ندرة ونقص الدراسات التي تناولت هذا الموضوع ، واعتماد الدراسات على النظرة التقليدية للتدقيق

أهداف الموضوع :

يهدف موضوعنا إلى ملة من الأهداف أهمها :

- الاهتمام بالنواحي الوظيفية للتدقيق المحاسبي وتبيان الدور الذي يؤديه في اتخاذ القرار
- تبيان التدقيق المحاسبي على اتخاذ القرارات من خلال القوائم المالية
- إبراز أهمية مهمة المراجعة
- إثراء المكتبة وتوسيع المجال العلمي.

المنهج المتبع :

لمعالجة جوانب بحثنا اعتمدنا في دراستنا على منهج متنوع وهذا لما يشترط الموضوع ، حيث سنستعمل المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق ، أهدافه ، ومعاييره نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى دور مدقق الحسابات ، كما سنستعمل المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي للتدقيق بالإضافة كذلك إلى المنهج دراسة الحالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمتمثل في مجمع الحليب ومشتقاته لسيدي سعادة.

محتوى الموضوع :

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث ، وللإجابة على الإشكالية الرئيسة والتساؤلات الفرعية ولاختيار الفرضيات فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول قمنا بتخصيص فصلين لدراسة الجانب النظري وفصل واحد لدراسة الجانب التطبيقي ، وتسبق هذه الفصول مقدمة عامة.

تقسيم الموضوع :

قمنا في الفصل الأول والذي جاء بعنوان (عموميات حول التدقيق) تم تقسمية إلى 03 مباحث حيث تناول في المبحث الأول.

- ماهي التدقيق الأهداف والأنواع أما المبحث الثاني فتطرق إلى أهم المعايير التدقيق أما الثالث فتناولنا التدقيق الداخلي وعلاقته بالتدقيق المحاسبي
- أما الفصل الثاني والذي كان تحت عنوان (أساسيات الرقابة الداخلية وأهميتها في التدقيق المحاسبي) وكذلك قسمناه إلى 02 مباحث جاء في أوله المقومات والتقييم أما عن المبحث الثاني فتناول مراجعة حسابات الميزانية لنتطرق في المبحث الثالث إلى التدقيق وعملية اتخاذ القرار.

بينما الفصل الأخير خصصناه لتناولنا الدراسة الميدانية لجمع الحليب ومشتقاته لسيدي سعادة حيث أنصب البحث على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ، فحص وتحليل الحسابات إعداد مقارنة بين ميزانيات المؤسسة بين سنتي 2015-2016 وفي الأخير قمنا بإعداد تقرير حول الوضعية المالية والمحاسبية لمبنة سيدي سعادة.

الفصل الأول

عموميات حول التدقيق

تمهيد :

يعتبر التدقيق المحاسبي ميدان واسع شهد تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ ومتواصل أدى به أن يحتل أهمية بالغة في اتخاذ القرارات لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على بعض عموميات والمفاهيم المتعارف عليها وذلك من أجل تحديد الإطار العام للموضوع الكلي وتناول جوانبه المختلفة في ثلاثة مباحث ، إنطلاقا من ماهية التدقيق والمبحث الأول الذي يشمل على التطور التاريخي كضرورة وخطوة لابد من المرور بها.

وكذلك في المبحث الثاني أنواع التدقيق ووسائله وفروضه ومخاطره وصولا إلى المبحث الثالث الذي يتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها.

المبحث الأول : ماهية التدقيق

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تلك الصناعة.

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

المطلب الأول : مراحل تطور التدقيق ومفهومه

الفرع الأول : مراحل تطور التدقيق

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

1- بدأ تدقيق كمهنة غير منظمة يتوارثها الأبناء عن الأباء
2- بدأ التدقيق في مصر بصفة خاصة في صورة مراجعة حكومية لمصروفات الدولة وإراداتها مع نشأة الحكومة في مصر
3- كانت إيطاليا وإنجلترا موطنا لنطور المهنة في العصر الوسيط والحديث كان هذا طبيعا حيث واكب التدقيق في ذلك تطور المحاسبة في هذين البلدين ومن مظاهر التطور مايلي:

- تأسست أول جمعية للمحاسبة عام 1581م في فيينا ، وقد أطلق عليها كلية المحاسبة ، وكانت تطلب ثلاث سنوات تمرين عملي بجانب في امتحان الحصول على لقب خبير محاسب؛
- سجل 06 أشخاص أسمائهم في سجل المحاسبين في عام 1883 م؛
- عام 1990 م تأسس مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا.

4- بدأ الاهتمام بالتدقيق كعلم منذ انفتحت أول كلية للمحاسبة بإيطاليا وتأسس مجمع المحاسبين بإنجلترا ، وحيث بدأ الإهتمام بالأصول العلمية الممكنة في مجال المهنة[1].

وذا حاولنا التعرف على أهم مظاهر تطور المهنة في مصر يمكن أن نلاحظ مايلي :

- تأسيس جمعية المحاسبين 1936 ؛
- صدور قانون تنظيم المهنة رقم 3 لسنة 1951 م ؛
- صندوق قانون شركات المساهمة رقم 26 لسنة 1954 م ؛
- تأسيس نقابة المحاسبين والمدققين المصرية عام 1958 م؛
- إصدار دستور مهنة المحاسبة والتدقيق عام 1958م؛
- إنشاء جهاز المركزي للمحاسبات عام 1964 م؛

[1] مهيب الساعي ، وهيب عمور ، علم تدقيق الحسابات ، عنان ، صفاء للنشر والتوزيع 1991 ص 8 ، 9 ، 10

- إصدار القانون رقم 44 لسنة 1965م ثم القانون 144 لسنة 1988 م؛
- تأسيس نقابة التجاريين ونقابة المحاسبين والمدققين؛
- صدور قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 ؛
- صدور قانون شركات قطاع الأعمال 203 لسنة 1991م وفي هذا المجال الجامعي نجد أن الجامعات والمعاهد العليا قد اهتمت منذ نشأتها بتدريس أصول وأساليب التدقيق لطلابها مع تزايد الاهتمام بذلك على مر الوقت. ومن حيث تطور الأهداف يمكن القول بأن التدقيق قد مر في ذلك بمراحل ثلاث وراء كل منها أساليب ولكل منها نتائجها كمايلي:

المرحلة الأولى : مرحلة اكتشاف الأخطاء

في بادئ أمر الممارسة كان ينظر إلى التدقيق على أنه وسيلة ، الهدف منها اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر ، وأن مهمة المراقب الحسابات قاصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء واكتشافها ، بمعنى أن النظرة وقتها للأهداف الرقابة كانت تحددها من التحقق من الدقة الحسابة للدفاتر والسجلات وقد ساعد وجود هذا الهدف مايلي :

1- صغر حجم المنشأة وضالة عدد العمليات المالية
2- سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي
3- النظر إلى مراقب الحسابات على أن مهمته هي تعقب وتصحيح الأخطاء في الإجراءات المحاسبية وكان من نتيجة ذلك على التدقيق مايلي :
   - إتباع طريقة التفصيلي (الشامل)؛
   - التركيز على تحقيق ومراجعة عناصر المركز المالي ؛
   - مسؤولية مراقب الحسابات كانت مسؤولية مدنية اتجاه عمله هو صاحب المنشأة.

المرحلة الثانية : مرحلة إبداء الرأي في القوائم المالية[1].

كان للقضاء الإنجليزي الفضل في الإطار التحول في هذه المرحلة عندما قرر في بعض أحكامه الصادر عام 1897 م إن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر وأنه ليس مفروضا أن يكون جاسوسا أو بوليسيا سريا ، أن يقوم بعمله ويشك في كل ما يقدم إليه أو من يقدمون إليه البيانات والمعلومات التي يطلبها ، ومن هنا بدأ المدقق يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وقد ساعد على ظهور هذه المرحلة مايلي:

- أحكام القضاء خصوا القضاء الإنجليزي
- كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها

وكان من نتيجة ذلك على التدقيق مايلي :

[1] محمد السيد الناغي ، مراجعة إطار النظرية والممارسة ، بالمملكة النتحدة ، لوتسي 2002 ص 14

- ظهور أهمية المراقبة الداخلية كوسيلة للرقابة الداخلية؛
- الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال وظهور أهمية القوائم بجانب قائمة المركز المالي.

المرحلة الثالثة : مرحلة تعدد أهداف التدقيق (مسؤولية اجتماعية)

مع ازدياد الحاجة إلى المعلومات أكثر شمولا وذات نسبية أكبر من التدقيق وتقاريرها ، وكان لا مناص من أن يتسع نطاق التدقيق ومن ثمة أهداف بما يحقق مسؤولية الاجماعية المتعلقة عليها.

ويمكن تلخيص التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية عليها في جدول التالي :

شكل رقم (01-01) : التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
2000ق-1700م	الملاك ، الإمبراطور الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال ، حماية الأموال
1700م-1850م	الحكومة ، المحاكم التجارية ، المساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعله حماية الأصول
1850م-1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
1900م-1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940م-1990م	الحكومة ، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على نوعية النظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية والتدقيق
إبتداءا من 1990م	الحكومة ، هيأت أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش

المرجع : محمد سمير العبات ، عبد الله هلال ، الأسس العملية لمراجعة الحسبات الإسكندرية ، دار الجامعية 1999 ص58.

الفرع الثاني : تعريف التدقيق

التدقيق : بمعناه اللفظي AUDIT وهي مشتقة من كلمة اللاتني Audine ومعناه "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

- أما التدقيق : بمعناه المهني يعني عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية؛
- كما يمكن تعريف تدقيق الحسابات بأنه التحقق الإنتقادي المنتظم الأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه الدفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبة متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه لتقارير؛
- كما يقصد به أيضا فحص البيانات والمستندات وأنظمة الرقابة الداخلية والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد التدقيق فحصا إنتقاديا منظما بقصد الخروج في نهاية فترة زمنية معينة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل:

1- الفحص : وهو التأكد من حصة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها.
2- التحقيق : ويقصد به إمكانية لحكم على صلاحية القوائم المالية النهاية كتعبير سليم الأعمال المشروع عن فترة مالية معين.
3- التقرير : فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه[1].

الفرع الثالث: طرق التدقيق

أولا : الملاحظة : وتطبق في الحكم على صلاحية الطرق الحسابية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفائة نظام الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند قيام بعمليات الجرد الأصول المشروع لمختلفة.

[1] بن ناصر محفوظ أهمية التدقيق المحاسبي في مؤسسة اقتصادية تحت إشراف بن حليمة سليمة مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم التجارية خصص تدقيق محاسبي جامعة مستغانم ، 2011-2012 ص5

ثانيا : التفتيش : وتطبق في تدقيق التثبيتات المالية والأصول الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما يستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول والإرادات والمصاريف العادية وما يشابه ذلك من بنود.

ثالثا : التثبيت (التعزيز) : وتطبق للتاكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجة.

رابعا- المقارنة : تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات شبيهة أو معادلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكاملة وراء أي تغييرات هامة.

خامسا التحليل : طبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

سادسا الاحتساب : تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من عمل كاحتساب بضاعة أخرى المدة وأرصدة العملاء والمدفوعات مقدما والمستحقات وغيرها.

سابعا الاستفسار : تطبق على بيانات المشروع المعني وأمور والقضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة مثل الالتزامات والخطط المستقبلية والتوقيعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع ومن الجدير بالذكر إنه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع ومدى كفاية أنطمة الرقابة الداخلية هذا كما أن تطبيق الطرق المدكورة أنفا تمثل جزء ضروري من عملية التدقيق ويستغرق نصيبا من الجهة والوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق وقد تم في السنوات الأخيرة أيلاء الموضوع استعمال العينات الإحصاء هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة في العادة كالأرصدة الدائنة ويمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزيد في الأهمية مستقبلا إذا استعملت سريا مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق[1].

[1] خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية ، دار وائل عمان ص 14-15

المطلب الثاني : أهداف التدقيق ، أهمية وخصائصه.

يكتسي التدقيق أهمية بالغة لدى العديد من الأأطراف كما أنها تحقق أهداف مختلفة وذلك في ظل مجموعة من الخصائص المميزة له وفي هذا السياق سنبرز أهداف التدقيق ، أهمية وخصائصه.

الفرع الأول : الأهداف التدقيق

الأهداف الرئيسية :

1- التحقق من حصة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها
2- إبداء رأي محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

الأهداف الفرعية :

1- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات مناسبة
2- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة
3- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

الأهداف الحديثة أو المتطورة :

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية المجتمع[1]

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

أهمية التدقيق

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخص مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمشروع في إتخاد القرارات ورسم خططها المستقبيلية ، وخصوص.

اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيمايلي:

أولا : إدارة المشروع (المؤسسة) :تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكافة عالية ، والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد أساسيا على البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

[1] بن دادة أمينة أهمية التدقيق المحاسبي في إتخاد قرارات المؤسسة مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تحت اشراف بن شني يوسف ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة مستغانم 2012-2013

ثانيا – أهمية التدقيق للدائن والموردين : يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل المشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها القوة للمركز المالي للمؤسسة.

ثالثا – أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى تلعب البنوك ومؤسسات الإقراض دورا كبيرا في تمويل القصير الأجل للمؤسسات المقابلة احتياجاتها وتوسعاتها ، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليص فيه على درجة الخطر.[1]

الفرع الثالث : خصائص التدقيق

أولا – التدقيق عملية تعتمد على الفكر والمنطق لذلك فهو يعتبر نشاطا يجب التخطيط له مستقبل كما يجب أن تكون عملية التنفيذ بالأسلوب منهجي وليس بطريقة عشوائية.

ثانيا – ضرورة الحصول على أدلة وقرائن ويتم تقييمها بطريقة موضوعية ويعتبر ذلك جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة.

ثالثا- يشمل التدقيق على إبداء الرأي أو إصدار الحكم ومن ثمة فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي يتم استخدمها كأساس لتقييم وإصدار الحكم الشخصي ومن جملة هذه المعايير المبادئ المحاسبي المتعارف عليها التي تستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة.

رابعا – إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية وذلك فإن التدقيق يمثل وسيلة من وسائل الإتصال حيث يعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصالها إلى الجهات المعينة على التقرير الذي يتضمن رأي الفني المحايد.

[1] بوقابة زينب التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبية وتدقيق جامعة الجزائر 2010-2011 ص10

المطلب الثالث : أنواع التدقيق ومخاطره

الفرع الأول : أنواع التدقيق

تنقسم عملية التدقيق الحسابات إلى عدة أنواع أو تبوبيات وذلك بإختلاف الزاوية التي ينظر إليها وبالتالي نستطيع القول بان التدقيق أنواع متعددة فقد ينظر إليه من حيث الالتزام بالإضافة إلى زوايا أخرى مختلفة وبناءا على ماسبق توضح هذه الزوايا فيمايلي[1] :

أولا – التدقيق من حيث الحدود

ينقسم التدقيق من حيث الحدود إلى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي.

1- التدقيق الكامل : وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطار غير محدود للعمل الذي يؤدي ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معنية وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها وبتعيين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد على مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بعض النظر على نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختياراته.
2- التدقيق الجزئي : وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق المطلوب أو المجال ويراعي أن الجملة التي تعين المدقق هي التي تحدد عمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر.

وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلفة به ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة الارتباط) يبين حدود التدقيق والهدف منه ، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن خطوات التي اتبعت ونتائج التي توصل إليها كي ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق. ومن أمثلة التدقيق الجزئي:

- الاتفاق على التدقيق العمليات النتقدية من مقبوضات ومدفوعات؛
- الاتفاق على التدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة؛
- الاتفاق على التدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط؛
- الإتفاق على دراسة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها[2].

ثانيا – التدقيق من حيث الوقت :

1- التدقيق النهائي : يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغير والمتوسطة الحجم وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات

[1] بن دادة أمينة ، المرجع السابق ، ص09
[2] زيتوني ابراهيم الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة ليسانس معهد العلوم الاقتصادية سنة 2009 ص 20

بعد تدقيقها كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المنشأة بإضافة إلى تخفيض احتمالات التالية

أ- تأخر النتائج ؛

ب- حدوث ارتباك في مكتب المدقق ؛

ت- عدم اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب؛

ث- دعم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.

ترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق للحسابات وذلك لأن المدقق يلتزم بإنهاء عملية لتدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محدودة وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية لشركة واحدة أو متقاربة وكذلك نتيجة ضعف العمل في مكتب المدقق.

2- التدقيق المستمر: يعد التدقيق المستمر الذي يقوم به المدقق الحسابات بتردد على المنشآت من وقت لأخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت وبمعنى أخر يعد التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة أو غير ذلك فإن هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعد على التوسيع في عملية التدقيق وبالتالي تقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء.

ولذلك يطلق عليه التدقيق المانع والمصحح في وقت واحد ، بالإضافة إلى ماتقدم فإن أتباعه يؤدي بالقضاء على عيوب التدقيق النهائي وأهمها تأخر نتائج التدقيق وارتباك الأعمال بمكتب المدقق وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمرة إلا أنه قد يبرز بعض العيوب أهمها :

1- أرتباك العمل في المنشأة محل التدقيق؛

2- إنه تدقيق غير متصل ؛

3- توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المنشأة.

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مواعيد وكذلك استخدام الرموز والعلاقات للعمليات التي تم تدقيقها ، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها وما هو جدير بالذكر أن كل من المدقق النهائي والمستمر يمكن المدقق أن يؤديها على أساس تفصيلي أو اختيار.

ثالثا – التدقيق من حيث الاستقلال:

1- التدقيق الداخلي : هو عملية الفحص المنتظم لعمليات المؤسسة المسجلة في الدفاتر والسجلات بواسطة جهة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة وقد نشأ هذا النوع من التدقيق نظرا لكبر حجم

المؤسسات الأمر الذي استلزم وجود أداة وقاية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها[1].

2- التدقيق الخارجي : يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشآة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب نوعية الفحص المطلوب منهو ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة ويتضح من التفرقة السابقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي أن هناك أوجه تشابه يكن حصرها فيمايلي :

كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد التقارير مالية نافعة.

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

هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازتها فيمايلي:

- من حيث الهدف؛
- من حيث العلاقة بالمنشأة ؛
- من حيث نطاق وحدود العمل؛
- من حيث التوقيت المناسب للأداء ؛
- من حيث المستدفين.

وذلك كما يوضح الجدول التالي :

الجدول رقم (01-02) : المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	أ- تحقيق على كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش ب- التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للإسترشاد بها في رسم الخطط واتخاد القرارات وتنفيذها.	وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
نطاق حدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا

[1] أحمد حلمي جمعة ، مدخل حديث للتدقيق الحسابات ، دار الجامعة 2006 ، ص 16

	الداخلي كما أن طبيعة عمله يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختيارات لما لديه من وقت وإمكانية تساعده على تدقيق عمليات التدقيق	للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد والمعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه من قوانين منظمة المهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق
التوقيت المناسب للأداء	أ- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية ب- اختياري وفقا لحجم المنشأة	أ- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) ب- قد يكون كامل أو جزئي ت- إلزامية وفقا للقانون السائد
المستفيد	إدارة المنشأ	أ- قراءة لتقارير المالية ب- أصحاب المصالح ت- إدارة المنشأة

المرجع : محمد إبراهيم المدخل الحديث المدخل لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان 2000 ص94

رابعا – التدقيق من حيث الالتزام :

1- التدقيق الإلزامي : هو التدقيق الذي تلتزم به المنشأة وفقا للقانون السائد (قانون الشركات ، قانون الضرائب قانون الاستثمارات) ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه وفي حالة تعدد المدققين فأنهم مسؤولون بالتضامن وبدون استثناء من ذلك يعين مؤسسو المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختياري)
2- التدقيق غير الإلزامي (الاختياري) : الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر تبرير القيام به إلى المشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح ، لذلك فإن هذا التدقيق يناسب الشركات والمنشآت الفردية لأنه يقيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق عند تجديد أنصبة الشركات والمنشآت الفردية لأنه يقيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق عند تجديد أنصبة الشركاء المتضامنون عند الانضمام أو الانفصال وكذلك اطمئنان الشريك الموصى في

الحسابات لأنه غير مسموح له بتدخل في الإدارة بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة للمدقق عند طلب قروض فضلا عن الأمل في القبول من المنشأة.

خامسا – من حيث مدى الفحص أو حجم الاختيارات:

1- التدقيق الشامل (التفصيلي) : هو التدقيق الذي كان سائد في بداية المهنة وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء والغش والتلاعب وذلك سيؤدي إلى زيادة أعباء والتدقيق فضلا عن تعارضه مع عامل الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار ، تجدر بنا الإشارة إلى أن هذا النوع قد شمل بالنسبة إلى جزء معين من العمليات وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع العمليات وهذا وفقا للعقد المبرم بين المدقق وأصحاب المؤسسة.

2- التدقيق الإختياري : يستند هذا النوع على الإختبار لجزء من المفردات من كل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموعة المفردات (للمجتمع) حيث أن هذا النوع يتجلى هاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات وذلك بإجلاء أهمية الرقابة الداخلية في تحديد العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية أخرى تحديد مدة إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق ، مادام المدقق يهدف من وراء فحص البيانات والسجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة ، فإنه لا بد بمراجعة العينة المختارة في ضل هذا النوع وفق الخطط التالي:

- المعاينة على أساس التدقيق ؛
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض ؛
- المعاينة الاستكشافية ؛
- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل؛
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المتنسبة لاختيار العينة ؛
- الأخطاء الواردة عند عملية تقديم معلم المجتمع[1].

سادسا – أنواع التدقيق الأخرى : يوجد أنواع مختلفة من التدقيق نذكر مايلي :

- التدقيق الإداري؛
- التدقيق الإجتماعي؛
- التدقيق العمليات؛
- التدقيق المالي ؛

[1] محمد الشامي طاهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية 2002 ص29.

- التدقيق المحاسبي.

الفرع الثاني : فروض التدقيق

تعتبر الفروض التدقيق البداية لأي فكرة منظم في أغلب المجالات ، حيث يقوم التدقيق على جملة الفروض تتخد الإطار النظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة ، لذلك ستورد أهم الفروض التجريبية والتي يمكن للمؤسسة من خلالها مجابهة المشاكل التي قد تعترضها وكان لابد من إيجاد هذه الفروض لحلها والتي تتلاءم مع طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل ويمكن حصر هذه الفروض فيما يلي :

أولا – قابلية للفحص

يتمحور التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولود لها ، ينبع الفرض من المعايير المستخدمة كتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات من جهة أخرى تتمثل هذه المعايير فيمايلي[1] :

- ملائمة أي ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين؛
- قابلية الفحص وهذا يعني أداء قام به شخصين أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لا بد أن يصلا إلى النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها؛
- عدم التحيز في التسجيل ويقصد بها أن يكون المدقق عادلا عند تسجيله للحقائق ؛
- القابلية للقياس الكمي وهذا يجب أن تتصف به العمليات المحاسبية وتعني أنه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات محاسبية تعتبر النقود أكبر المقاييس الكمية شيوعا في ذلك وليس المقياس الوحيدةبين المدققين.

ثانيا : عدم وجود تعارض حتمي بين المصلحة التدقيق والإدارة حيث يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المدقق والإدارة من خلال إمداد الأخيرة بمعلومات تمت من طرف المدقق ، بغية اتخاد على أساسها قرارات صائبة والعكس ذلك بالنسبة إلى المدقق بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على الواقع وحقيقة تمثل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

ثالثا : خلو القوائم من أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادلة وتواطئية : يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المدقق على اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية وعدم مسؤولية عن طريق اكتشاف الأخطاء التلاعب التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير التدقيق المتفق عليها.

[1] محمد الشامي طاهر ، مسعود صديقي ، المرجع السابق ، ص 12-15

رابع : وجود نظام سليم للرقابة الداخلية للمؤسسة

خامسا : التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يقوم هذا الفرض على أن المعلومات قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المتفق عليها إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية ، وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي.

سادسا : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل يعبر هذا الفرض على العمليات التي قامت في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل والعكس صحيح لذا بات على المدقق في حالة العكسية بدل من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة المفروض في الفترات القادمة.

سابعا : مراقب لحسابات يزاول عمله كمدقق يقوم المدقق في هذا البند بعمله كمدقق للحسابات وذلك وفق ماتوضحع الاتفاقية المبرمة مابين المؤسسة والمدقق على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق على أن يلتزم بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من عملية[1].

الفرع الثالث : مخاطر التدقيق

إن المدقق يعتمد على جمع وتخطيط الأدلة والقرائن من أجل إعطاء رأي عادل وسليم حول القوائم المالية ولكنه قد يتأثر بمخاطر التدقيق وهذا الأخير يتأثر في التدقيق وقد حاولنا التوضيح في الفروع التالية :

أولا : مفهوم الخطر التدقيق رقم 39 لسنة 1981 م الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، حيث يعرف خطر التدقيق بأنه خطر الناتج عن فشل المدقق بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية رغم هذه القوائم تحتوي على تعريف جوهري ويشترط هذا التعريف بتعريف الأهمية النسبية.

تعرف الأهمية النسبية بأنها اوزن النسبي لحالات معنية من حذف وتحريف في المعلومات المحاسبية والذي مكن اختياره وعلى ضوء الظروف المحيطة التي أثرت في الحكم على الشخص العادي بشأن إمكانية إعتماد على هذه المعلومات بعد أن تعرضت للحذف والتحريف أوضح تعرضت للحدف والتحريف.

1- تشير أهمية النسبية إلى مدى طبيعة التعديل في البيان معين مما في ذلك الحذف المعلومات المالية في هذا البيان وأثر ذلك على قناعة الشخص العلمي في الاعتماد على البيانات نتيجة هذا التعديل.
2- يتوقع المدقق عند القيام بأعمال التدقيق في حدود معقولة الكشف عن تعديل في البيانات سواء كانت فردية أو جماعية ويقيم نوعية وما يكتشف بها ويلاحظ أن أهمية النسبية تتأثر بعوامل أخرى مثل الإجراءات القانونية أو الرسمية أو أرصدة الحسابات المنفردة من البيانات المختلفة هما يسبب مستويات مختلفة للمادية وفقا لطبيعة العلمية التي يتم تدقيقها.

[1] أحمد حلمي ، نفس المرجع السابق ، 25-26

3- يجب على المدقق أن يحل ماقد يكتشف من عمليات التعديل كما ونوعا عند ها تشير أهتماماته لأن هذه العمليات قد تشير أمورا أخرى ومن أمثلة تلك الأخطاء المكتشفة تكون مبالغها ضئيلة نسبيا إلا أنه قد ينتج عنها تأثير مادي على البيانات المالية أو الأخطاء في تطبيق سياسة محاسبي هو مثال واضح لتعديل الأثار المادية يجب على المدقق أخذ العناصر المادية التالية في الاعتبار:

- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق؛
- تقييم أثر التعديل على الحسابات ؛
- تقرير سلامة إعداد البيانات.

ويلاحظ على ماتقدم أن المعيار أوضح المجالات التي يجب أن تؤخذ فيها العناصر المادية في الحسبان بالإضافة إلى تحديد طبيعتها ومراعاة ذلك عند التخطيط لعملية التدقيق ثم التحليل لقيمة ونوعية ماقد يظهر من عمليات التعديل ولم يحدد المعيار الأساليب والإجراءات الواجب أم الممكن لمدقق الحسابات إتباعها في المجال أو طبيعة العوامل المؤثرة على التقدير وحصر مضمون الأهمية النسبية في عمليات التعديل في البيانات وذلك يمثل أهم العناصر وليس كلها[1].

ثانيا : مستويات مخاطر التدقيق

1. مخاطر التدقيق على المستوى البيانات المالية : يتم أخذ مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية بعين الاعتبار خلال مرحلة التخطيط لإجراءات التدقيق ، إذ يجب على المدقق في هذه المرحلة القيام بعملية شاملة من خلال تقييم مخاطر التدقيق في ضوء معرفته بأعمال العميل والقطاع الصناعي الذي يعمل فيه وإدارته والبيئة المحيط بالرقابة والعمليات ، وهي : هذا التقييم أساسا لتوفير المعلومات الأولية اللازمة للمنهج العام لمهنة التدقيق والاحتياجات المتعلقة بوظفي التدقيق ورسم الإطار العام الذي يتم بموجب تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات الإدارية أو على مستوى مجموعة من المعلومات وكجزء من التقييم الشامل للمخاطر يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى إمكانية وجود مشاكل عاملة مثل مشاكل السيولة أو الاستمرارية في المستقبل.
2. إمكانية التدقيق على المستوى أرصدة الحسابات ومجموعة المعاملات وبناءا على ذلك لا بد من تحديد مخاطر التدقيق على هذا الستوى مع أخذ بعين الاعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية[2].

[1] رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، المراجعة إطار النظرية المالية ، مرجع سبق ذكره ، ص142 -143
[2] زيتزني ابراهيم ، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي بالاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص85

ثالثا : أنواع مخاطر التدقيق

1- الخطر النوعي أو الخاص : هو الخطر الناتج عن الأنشطة والمحيط الداخلي فصلا عن بقية الأخطار اللأخرى الناتجة عن المحيط الخارجي بالإضافة إلى الأخطار الناتجة عن العمليات التي يقوم بها المسير الذي يحتل مكانته في نظام الرقابة الداخلية إذ يتعين على المدقق تحديد أهداف مهمته مسبقا.
2- مخاطر الرقابة الداخلية : إن من يقوم بصياغة القرار هم أفراد لهم أراء ولهم إمكانية الأخطاء كما أن إمكانيتهم للتقدير الكامل ناقصة فالمسير لا يستطيع استدراك والتغطية الكاملة تغير المحيط فإن الخطر يتغير إذ يجب دائما دائما التوفيق بين ما فعله دائما وما يجب فعله في الوقت المتأخر فهناك دائما منطقة للأخطار التي لا يمكن تغطيتها وهذا ما يعرف بخطر الرقابة الداخلية.
3- خطر التدقيق : هو الناتج عن عيب وهو الأكثر توترا وهذا ما إستدعى ذكره حيث أن المدقق يعمل ضمن مجال نسبي فهو يساهم في تخفيض منطقة خطر الرقابة الداخلية ولكنه لا يستطيع حذفها أو على مستوى مجموعة من المعاملات وكجزء من التقييم الشامل للمخاطر يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى إمكانية وجود مشاكل عامة مثل مشاكل السيولة أو الاستمرارية في المستقبل.

ويجدر بنا ملاحظة أن المعيار "19" قد أوضح المكونات الثلاثة لمخاطر التدقيق فيمايل[1]:

- مخاطر مرتبطة بالحسابات (مخاطر مادية يفترض حدوثها)
- مخاطر مراقبة (نظام الداخلية لا يمنع أو يصحح تلك الأخطاء)
- مخاطر عدم الاكتشاف (مخاطر أخطاء مادية غير مكتشفة من قبل المدقق).

المبحث الثاني : معايير التدقيق :

إن وجوب معايير من أهم المقومات الأساسية لأي مهمة من أجل أن يعمل الممارسون لها في إطار ويسرون على نهجها لتدقيق الحسابات مجموعة من المعايير المتعارف عليها وهي تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي المعايير العامة معايير الميدانية ومعايير إعداد التقرير

المطلب الأول : المعايير العامة والشخصية.

تهتم المعايير العامة للتدقيق بشخص المدقق الحسابات وذلك لمحورية الدور الذي يلعبه المدقق في عملية التدقيق فهو بلا شك يعتبر أهم المقومات الكيان المهني للتدقيق وتتمثل المعايير العامة للتدقيق فيما يلي:

- معيار تأهيل المدقق؛
- معيار الاستقلال المدقق ؛
- معيار العناية المهنية الملائمة للمدقق.

[1] عبدالفتاح الصحن ، رجب السيد راشد محمود ناجي الدرويش مرجع سبق ذكره ، ص24

الفرع الأول: معيار تأهيل المدقق محافظ الحسابات

يقتضى معيار الأول من المعايير العامة المتعلقة بتأهيل المدقق بأنه يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني والخبرة كمدقق وعلى الرغم من أن المعيار قد ركز مضمونه على جانب المتعلق بالتأهيل المهني للمدقق إلا أنه يفترض أن هناك مطلبا أساسيا قبل ذلك وهو تأهيل العلمي والمهني ولذلك يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمدقق يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية وهي:

- التأهيل العلمي؛
- التأهيل المهني؛
- التعليم المستمر.

تعريف محافظ الحسابات : عرف القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال 144 الموافق ل 27 أبريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مادته 27 ، يعرف يعد المحافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفته عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بفصة وانتظامية حسابات الشركة والهيئات المنصوص عليها في مادته الأولى أعلاه بموجب أحكام التشريع المعمول به.

أولا : التأهيل العلمي : المؤهلات والتي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث المعرفة في ثلاثة مجالات أساسية:

- معرفة معمقة في المحاسبة وتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق.
- معارف في إقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها ، مسيرتها ومحيطها الخارجي.

المعرفة الكافية في القانون الأعمار حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولية من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثير على صحة وانتظامية القوائم المالية.

ويعني هذا : المعرفة في القانون التجاري التشريعات ، الضريبيين القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية ومعرفة القانون المدني.

ثانيا : التأهيل المهني : أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمدقق فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسة المهنية ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حي يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من المشاكل ومتطلبات للممارسة المهنية وعلى الرغم من أن التأهيل هذا المدقق في مكاتب التدقيق يجب ألا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جدية فالتشغيل الإلكتروني للبيانات على سبيل المثال أصبح يمثل أحد المجالات التي يجب أن يلم بها مدقق الحسابات المالية جيدا وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

ثالثا : التعليم المستمر : يعني ضرورة التحاق المدقق بصورة اختيارية وإجبارية ببعض برامج التعليم المستمروذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية فالتعليم المستمر يتيح للمدقق التعرف على إحداث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي والتعرف على احداث التشريعات المؤثرة على تنظيم وممارسة المهنة والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات التدقيق ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث.

الفرع الثاني : معيار الاستقلالية :

يقتضي المعيار الثاني من المعايير العامة للتدقيق بأن جميع الأمور مرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق أو المدققين على استقلال في الظاهر والواقع ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية ونزاهة المدقق تتطلب ترفعه على قبول أو السعي إلى المنفعة يمكن أن تكون قيدا على سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجباتها المهنية بأمانة أما موضوعية المدقق فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلال إنجازه لعمله بجميع مراحله وتتبع أهمية هذا المعيار من مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحدد بمدى استقلال وحياد المدقق في إبداء الرأي فالإفراط ذا مصالح ومستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير من تم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد من الأحوال المالية للمشروع ومن ثم يلجأ المدقق الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة ولذالك يتعين على المدقق أن يبتعد عن تلك المواقف التي تثير الشكوك في درجة الحيادة أو الاستقلال الواجب توافرها ومن ثم التأثير على درجة الثقة ومدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره.

وقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستعمال المدقق وقد تحدت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

الإستقلال المادي : بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أخذ أفراد أسرته في المنشأة التي تقوم بمراجعة عملياتها وذلك من خلال الفترة التي تخضع للفحص والتي سيدلي برأيه عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها وهذا بطبيعة الحال بخلاف أتغاب المتفق عليها بمعنى ذلك أن المدقق الخارجي لن يكون من المساهمين أو الشركاء في الشركة التي تراجع حساباتها وأن تكون من بين العاملين فيها.

الاستقلال الذاتي أو الذهني : بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز للمشروع ويمكن تحقق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط ومن بينها إجراءات تعيين وعزل المدقق الخارجي وكيفية تحديد أتعابه وكل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المدقق بما يضعف أن يحقق الاستقلال الكامل للمدقق الخارجي بمجاله الأول والثاني ومن ثم الاستقلال ككل.

ومن ناحية أخرى فلقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المدقق هي :

أولا : الاستقلال في إعداد برامج التدقيق : ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برامج التدقيق من ناحية خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداءه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة ولا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المدقق أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

ثانيا : الاستقلال في مجال الفحص : ويعني ذلك بعد المدقق عن ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها :

1- حق المدقق الكامل في الإصدار والفحص لجميع السجلات ودفاتر المكاتب وفروع الشركة وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر ؛
2- التعاون المثمر والفعال بين المدقق وبين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء الاختيارات؛
3- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفرادات والمستندات التي تخضع للفحص؛
4- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي[1]

ثالثا : الاستقلال في مجال إعداد التقرير : ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشاف خلال عمليات الفحص أو التأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي على القوائم المالية الختامية ومن ثمة يمكن أن تتضمن عدة جوانب أهمها:

1- عدم وجود أي تدخل ووصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير
2- تجنب استبعاد العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمدقق والمرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير أخرى.
3- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد وذلك عند ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير التدقيق.
4- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يجدد المدقق محتويات التقرير عند إبداء الرأي عن القوائم المالية.

ولقد أمكن للبعض تصوير العلاقة بين مجال الفحص وكيفية إعداد التقرير من خلال القول " أنه إذا إختبرنا بما يجب أن يقوم به من فحص فسوف نخبرك بما يمكن أن تكتبه في تقريرنا وإذا أخبرتنا بماذا تريد أن نقوله في تقريرنا فسوف نخبرك بما يتعين علينا القيام به من فحص واختيارات هذه التفسيرات والقواعد في جوهرها عبارة عن مجموعة من المحظورات التي يجب أن يتجنبها المدقق هي تنطوي على :

[1] محمد سمير الصيان عبدالله هلال ، الأسس العلمية للمراجعة الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص73

- علاقة مالية معينة؛
- العلاقات التي ينظر فيها العامة للقائم بالتدقيق على أنه جزء من إدارة العميل وأحد موظفيه والمعاملات المالية التي يحظر على المدقق القيام بها مع عملية يمكن تمييزها إلى علاقات مالية مباشرة وعلاقات غير مباشرة وتنطوي العلاقات المالية التي يجب أن يتجنبها مدقق الحسابات في علاقته مع عملية على مايلي:
- ملكية مدقق الحسابات لأي استثمارات كبيرة أو ضغيرة في أسهم عملاء أثناء الارتباط المهني أو فترة إصدار الرأي في القوائم المالية؛
- حصول مدقق الحسابات على قرض من المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها ويستثنى من ذلك القرض الذي يحصل عليه مدقق الحسابات من عملاء من المؤسسات المالية إذا كانت تتم في إطار "إجراءات الاقتراض العادية ودون تمييز له في معدل الفادءة أو مدة الإقراض أو قيمة القسط فترة السماح ويستثنى من ذلك أيضا القروض قيلة القيمة أو المضمونة بالكامل أما العلاقات المالية غير المباشرة التي يجب أن يتجنبها مدقق الحسابات في علاقاته مع ما يلي؛
- بالعملاء ، فيمكن أن تنطوي على مايلي ؛
- وجود مصالح مالية كبيرة للمدقق الحسابات في إحدى الوحدات التي يديرها ؛
- وجود دعاوي قضائية مرفوعة فعلا أو وجود تهديد يرفعها بين العميل والمدقق.

أما فيما يتعلق في العلاقات التي يبدو فيها المدقق الحسابات كأنه جزء من إدارة العميل والتي يجب أن يتجنبها المدقق هي كالتالي:

- قبول المدقق كموظف لدى المنشأة بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- قيام والارتباط بأي خدمات حسابية أو ضريبية أو إدارية أو غيرها لمنشأة العميل[1].

المطلب الثاني : معايير العميل الميداني

يهتم معيار الفحص لميداني لوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عمليات التدقيق ومعايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للتدقيق تعتبر أكثر تحديا أو تشمل معايير ثلاثة معايير هي :

- التخطيط السليم للعمل للإشراف على نظام الرقابة الداخلية؛
- تقييم مدى إمكانية اعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- حصول المدقق على الأدلة الكافية والملائمة.

[1] عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد محمود ناجي درويش أصول المراجعة مرجع سبق ذكره ص 29-30

نظرا لأننا سوف نتناول هذه المعايير الثلاثة بالتفصيل في هذا المطلب سنتعرض لها باختصار بهدف التعريف بالخطوط العريضة لها.

أولا : معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين.

تنطوي عملية التدقيق بوصفها عملية منظمة على إنجاز مهام معينة في أوقات معينة وبواسطة أشخاص معينين وهو ما يتطلب التخطيط لها تخطيطا سليما ولذلك المعيار الأول.

الفحص الميداني يقضي بأنه : "تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم ويتطلب تحقيق هذا المعيار إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية :

1- اكتشاف بيئة التدقيق ووضع خطة العمل؛
2- تخصيص المساعدين على مهام الفحص؛
3- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم.

ثانيا : معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد الاختبارات المطلوبة والتي تحدد إطار التدقيق وعلى ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه ومدى الإجراءات التي يجب إتباعها وطبيعة ومدى عمق أدلة التدقي الواجب جمعها.

ومن المعروف عمل مدقق الحسابات فيما يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم والتقدير الشخصي لمدقق الحسابات وحتى يمكن ترشيد حكم المدقق الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية :

1. الانطلاق من برنامج مبدئي للتدقيق بعكس أعمال التدقيق التي يجب القيام بها بافتراض وجود نظام للرقابة الداخلية ومن خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل التدقيق يمكن تحديد مقومات الرقابة الداخلية غير المتوافرة والتي على ضوءها يتم تعديل برنامج التدقيق النهائي.
2. بفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق من عمل المدققين وبصفة خاصة إذا كان حجم عمليات منشأة العميل وذلك انطلاقا من حكم المجموعة أفضل من حكم الفرد ويجب في هذه الحالة توحيد أساليب والمعايير المستخدمة في الحكم على مدى جودة نظام الرقابة الداخلية.

3. بفضل قيام المدققين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم البعض وذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم.

- قد أثار تطبيق هذا امعيار جدلا مدى مسؤولية مدقق الحسابات عن إعداد التقرير نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل وفي هذا المجال أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المعيار رقم 20 والذي وجه فيه نظر مدقق الحسابات إلى أهمية إعداد تقرير يقدم إلى لجنة التدقيق بمنشأة العميل أو مجلس الإدارة أو بعض المنظمات الحكومية حينما يتطلب الأمر هذا ويجري العمل في الولايات المتحدة الأمريكية على أن يشير مدقق الحسابات في تقريره بالنسبة إلى البنوك إلى مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومن ناحية أخرى يتطلب لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية إبلاغها بأي قصور في النظام الرقابة الداخلية بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة كما تتطلب بعض الجهات الأمريكية ذلك أيضا.

ثالثا : معيار حصول على المدقق على الأدلة الكافية والملائمة.

يقضى المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه يجب الحصول على أدلة كافية ملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادفات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ، دليل التدقيق عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتوفير قرينة على سلامة (أو عدم سلامة) التصرفات والإجراءات بمنشأة العميل وذلك بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي المهني في مدى صدق وسلامة القوائم المالية محل الفحص ويمكن إلى حد ما التدقي على أنها عملية منظمة متكاملة لتجميع الأدلة.

يعتبر من قبيل أدلة التدقيق ذلك الفحص والتقييم الذي يجريه مدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية بمنشأة العميل لا للتأكد من إمكانية الاعتماد عليه ولكن مدقق الحسابات لا يمكنه الاعتماد فقط على نتيجة.

الفحص الذي يجريه في هذه الحالة فنظام الرقابة الداخلية قد يكون مثاليا من الناحية التصميم ولكنه غير منفذ بصورة كاملة في الواقع ، وهو ما يجعل النتائج التي تظهرها عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية قرينة للإثبات العكسي ولذلك فإنه يجب تدعيم هذه النتائج بمزيد من الأأدلة التي يتم الحصول عليها من بعض إجراءات الأخرى.

المطلب الثالث : معيار إعداد التقرير

سبق وأن أشرنا من قبل إلى أن التدقيق الخارجي يعتبر عملية اتصال متكاملة يمثل فيها التقرير أداة الاتصال التي تتحمل الرسالة الموجهة لمستخدمي هذا التقرير ويعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية المواجهة ، وعلى ضوء هذا يمكن أن تدور مناقشات وتتحدد مواقف وتتخذ قرارات ولذلك لم يكن غريبا أو يخصص مجمع للمحاسبين القانونيين الامريكي لموضوع التقرير أربع معايير وهي[1]

- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما
- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية
- معيار الملائمة والإفصاح في القوائم المالية
- معيار وحدة الرأي في القوائم المالية

الفرع الأول : معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

نبعث القواعد والمبادئ المحاسبية من الخبرة العلمية الطويلة في ميدان المحاسبة ولا يوجد حتى الأن اتفاق تام حول ما يعرف بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فهناك مبادئ متناقضة ورغم هذا تعتبر جميعا مقبولة قبولا عاما فاحتساب أقساط للامتلاك يتم بطرق عديدة ولكل طريقة منها نتائج مختلفة ولكنها تعتبر كلها مقبولة قبولا عاما وكذلك الحال بالنسبة لتقييم المخزون وتقييم تكلفة المبيعات حيث توجد عدة طرق للتقييم تعتبر مقبولة قبولا عاما رغم أنها تؤدي إلى نتائج مختلفة.

يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن إدار المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة ومن هذه القواعد ماهو متفق مايلي:

- تسجيل الأصول الثابتة بثمن التكلفة؛
- استهلاك الأصول الثابتة تستلزم طبيعتها ذلك بالقدر المناسب ؛
- الطريقة العامة لتقييم الموجود السلعي هي إما التكلفة أو السعر يجوز للمنشأة لظروف خاصة أن تتبع طريقة أخرى ويجب في جميع الحالات أن يبقى أساس التقويم ثابتا مدة بعد أخرى؛
- تحديد قيمة الذمم مع مراعاة تكوين المخصصات الواجبة؛
- إجراءات التسويات اللازمة بحيث يكون حسابات الإيرادات والمصروفات خاصة بالمدة الزمنية موضوع الدراسة في نطاق قواعد علم المحاسبة؛
- اعتبار المشروع مستمرا في ميزانية الاستغلال عند تحديد الريع وتقوم الأصول والخصوم إلا في حالات الخاصة التي تستدعي غير ذلك كالتصفية وانضمام شريك وغير ذلك؛
- إعداد الميزانية والحسابات الختامية على أساس أن قيمة النقد وهي وحدة القياس في المحاسبة ثابتة دوما؛

[1] محمد سمير الصيان ، عبدالله هلال نفس المرجع السابق ، ص95-98

- عدم أخذ رأي لم يتحقق في الحسبان مع تكوين المتخصصات الكافية لكل خسارة؛
- منتظر كما يراعي بالنسبة للمنشأة التي تقوم بأعمال طويلة الاجل أن تكون حصة المدة المالية في الأرباح التقديرية بنسبة ما تم من عمل مع ضرورة تكوين مخصص كاف للخسائر التي قد تنشأ في المستقبل.

الفرع الثاني : معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

يقضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ماغذ كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذ قورنت بالفترات السابقة.

والثابت في تطبيق المبادئ المحاسبية لازم لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع في نهاية الفترات المالية المختلفة ولذلك فإن المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير يضمن قابلية هذه القوائم للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة وعند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك سيستلزم من مراقب الحسابات بيان طبيعة التغيرات وأثرها على القوائم المالية ذلك لإن عدم الثبات يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإرادات والمصروفات للفترات المالية المختلفة مما يؤدي إلى إظهار نتائج مظلة ومن ثم نجد أن التطبيق السليم لمعيار الثبات يستلزم فهما واضحا من مراقب الحسابات للعلاقات بين الثبات والقبلية للمقارنة.

وبصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن :

- التغير المبادئ المحاسبية المستخدمة؛
- التغير في بعض الظروف المحيطة بالمشروع والتي تستلزم إجراء تغيرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة ؛
- التغير في بعض الضروف والتي ليس لها صلة بالمحاسبة.

الفرع الثالث : معيار ملائمة الإفصاح في القوائم المالية :

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط وإلا فيجب يشمل تقرير المراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي أي توضيحات إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الافصاح الملائم.

نظرا لتعدد الفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية فيجب أن تعد القوائم المالية بحيث لا تضلل أي فئة من هذه الفئات ورغم أن المحاسبين يحاولون بدل أقصى مجهود في عملية الإفصاح عن طريق ذكر التفصيلات التي تهم العديد من الملاحظات والجداول المرفقة التي تحتوي بيانات إضافية إلا أن موضوع الإفصاح لا يزال يحتاج إلى المزيد من الاهتمام ، فالقوائم المالية بوضفها أداة من أدوات الاتصال ورسالة يجب أن تخضع بالكامل عن مجموعة الحقائق التي من توجه إليهم وبالتالي فأي معلومات مظلة تحتوي عليها القوائم المالية سوف تؤدي حتما إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

ومن ناحية أخرى فإن الافصاح لا يستلزم بالضرورة استخدام التفصيلات الكثيرة بل أنه يتطلب التركيز عاى النواحي الجوهرية التي قد تخفيها التفصيلات الكثيرة يضاف إلى ذلك إن الملاحظات المطلوبة والمعقدة دون مبرر لها تؤدي إلى عدم الإفصاح بدلا من إبراز الوضوح المناسب في القوائم المالية فالإفصاح هو الوسيلة التي تربط بين دقة الفنية والقوائم المالية ذات البيانات والمعلومات المقيدة.

الفرع الرابع : معيار وحدة الرأي في القوائم المالية

يقضي المعيار الرابع من معايير التقرر بأنه "يجب أن يتضمن المدقق رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك عندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المدقق بقوائم المالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المدقق إن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها ويهدف هذا المعيار بصورة أساسية إلى منع سوء الفهم والتفسير للمسؤولية التي قبل المدقق أن يتحملها فور توقيعها على القوائم المالية محل الفحص وفي مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية محل الفحص يمكن لمدقق الحسابات أن يتبنى أحد مواقف أربعة.

- أولا : إبداء رأي نظيف وذلك عندما يرى المدقق أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بدون أي قيد أو شرط
- ثانيا : إبداء الرأي متحفظ وذلك عندما يرى مدقق الحسابات أن القوائم المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تخفيضات معينة يجب أن يكون قارئ هذه القوائم على علم بها ولذلك فإن المدقق عند إبداء رأيه في القوائم يستخدم اصطلاحات معينة للتعبير عن تحفظاته.
- ثالثا : إبداء رأي معاكس ولذلك عندما يرى مدقق الحسابات أن القوائم المالية ككل لا تعتبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بصورة عادلة وهذا الرأي يعتبر معاكس عند مقارنته بنوع الرأي المذكورة أولا وهي الرأي النظيف[1].
- رابعا : الامتناع عن إبداع الرأي وذلك عند ما يرفض المدقق لأساليب معنية رأي فني في القوائم محل الفحص ولا شك إبداء رأي معاكس في التنحي عن إبداء رأي في القوائم المالية محل الفحص يمكن أن يكون لها أثر خطير على المنشأة التي تخصها هذه القوائم المالية ولذلك فإن المدقق الحسابات يجب أن يكون لديه مبرراته القوية لإبداء هذا الرأي أو تبني هذا الموقف وعلى كل فإن الموقف الذي تبناه مدقق الحسابات يتوقف على مدى كل من :
  1. الفحص الذي قام به المدقق الحسابات
  2. إمكانية الحصول على معلومات ضرورية واللازمة لتكوين وإبداء الرأي
  3. التزام المنشأة عند إعداد قوائمها المالية بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

[1] عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش أصول التدقيق ، مرجع سبق ذكره ص 48

4. وعلى ضوء الظروف السائدة بالنسبة لكل حالة من الحالات الست المذكورة أنفا يحد مدقق الحسابات نوع الموقف الذي سيتبناه وبطبيعة الحال سوف يبدي مدقق الحسابات رأيا نظيفا في القوائم المالية محل الفحص إذا ما قورنت الظروف التالية:

عدم وجود رأي قيد من القيود من قبل العميل تحدد لمدقق الحسابات مدى الفحص الذي تقوم به أثناء عملية التدقيق ولذلك وكما في حالة عدم سماح العميل المدقق الحسابات وبالتحقيق من المخزون أو الحصول على مصادقات عن حسابات مدينة مهمة.

قام المدقق بجمع كل الأدلة الملائمة والكافية والحصول على كافة المعلومات الضرورية اللازمة لتكوين إبداء التزام المنشأة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما عند إعداد قوائمها المالية محل الفحص.

توافر الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، عدم وجود مظاهر بعدم التأكد فيما يتعلق ببعض الارتباطات المستقبلية وفي الواقع العلمي يمكن أن يواجه المدقق بعض المواقف التي تتمثل خروجا أو انحراف عن كل حالة من الحالات الخمس السابقة والتي تمثل متطلبات الرأي النظيف[1].

تعليق : على الرغم من أن معايير المواجهة المتعارف عليها يمكن أن تقدم إرشادات مفيدة للمدقق عند إنجازه لعملية التدقيق فإن هذه المعايير في ذات الوقت تتميز بأنها ذات إطار واسع وبدرجة تجعلها في حاجة إلى المزيد من التفسير وهو ما أدى إلى ظهور ما يعرف بنشرات الرأي والتفسير في التدقيق.

من ناحية أخرى توجد مشاكل خاصة لأنشطة معينة ذات طبيعة خاصة فإن معايير التدقيق المتعارف عليها تصبح غير كافية بمفردها لتقديم التوضيحات والإرشادات الملائمة في هذه الحالة عن عملية جمع الأدلة وهياكل ومضمون تقرير المدقق ولذلك فإن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أصدر قواعد إرشادية خاصة معينة بدلا من الاكتفاء بمعايير التدقيق المتعارف عليها مم سبق عرضه في المبحث من معايير يمكن عرضه بشكل مبسط في الجدول التالي:

جدول رقم (01-03) : معايير إعداد التقرير

المجال الرئيسي	المجال الفرعي للمعيار	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي وكفاءة المهنة	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو شخص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمدقق
	استقلال المدقق	في جميع الأمور المرتبط بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر
	عناية المهنية	يجب التخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم

[1] عبدالفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، مرجع سبق ذكره ص 53-55

معايير الفحص الميداني	تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية	يجب أن تجري دراية وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطلقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات التدقيق
	توفير أداة الكافية والملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة الاستعلام والمصادقة والمصادفات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.
	تخطيط العمل والإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم
معايير إعداد التقرير	توافق العرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	يجب أن يبن ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا لمبادئ المحاسبية المقبولة قبةلا عاما.
	الإتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبول قبولا عاما	يجب أن يوضع التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما المطبقة في الفترة المالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة
	وحدة الأراء	تقرير المدقق يجب أن يتضمن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الاشارة إلى عدم إمكانية ذلك عندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضع أسباب ذلك جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المدقق في القوائم المالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن فحص الذي قام به المدقق إ وجد درجة المسؤولية التي يتحملها.

المبحث الثالث : التدقيق الداخلي وعلقته بالتدقيق المحاسبي

في وقتنا الراهن أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليه في إتخاد القرارات فقد ابتدأ نطاق ضيق على مراجعة القيود والسجلات المالية ثم اتجه نحو المجالات التشغيلية والإدارية ويعتبر التدقيق الداخلي أحد فروع للرقابة الداخلية ويتمتع باحترام وثقة كل أدوات المؤسسة لما تقدمه من فحص شامل وتقييم موضوعي الأنشطة.

المطلب الأول : تعريف التدقيق الداخلي

هناك العديد من المفاهيم حول التدقيق الداخلي ، فقد عرفه مجمع المدققين الداخليين بالولاية المتحدة الأمريكية على أنه : وظيفة يؤديها موظفيين داخل المشروع ، تناول الفحص الانتقائي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية والتحقق من أن قومات الرقابة الداخلية سليمة والمعلومات سليمة ودقيقة.

وقد ركز هذا التعريف على أهمية الفحص الإنتقائي الذي يقوم به المدقق الداخلي إضافة إلى التأكد من إجراءات ومقومات الرقابة الداخلية.

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه : " التدقيق الداخلي هو وظيفة تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدة تماشي النظام ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدم الموارد بما يحقق الكفالة الإنتاجية القصوى".

وبتعريف أخر يعرف التدقيق الداخلي بأنه : "نشاط محايد موضوعي استشاري ومطمئن يهدف تقييم عمليات المنشأة وتحسينها ويساعد في تحقيق أهداف المنشأة عن طريق أسلوب منتظم لتقييم وتحسين فعالية اجراءات الرقابة.

ومن خلال المفاهيم السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تقوم على أساس فحص وتقييم المالية والتشغيلية داخل المؤسسة وتقديم النصح والإرشاد للمؤسسة.

المطلب الثاني : أهداف وأنواع التدقيق الداخلي

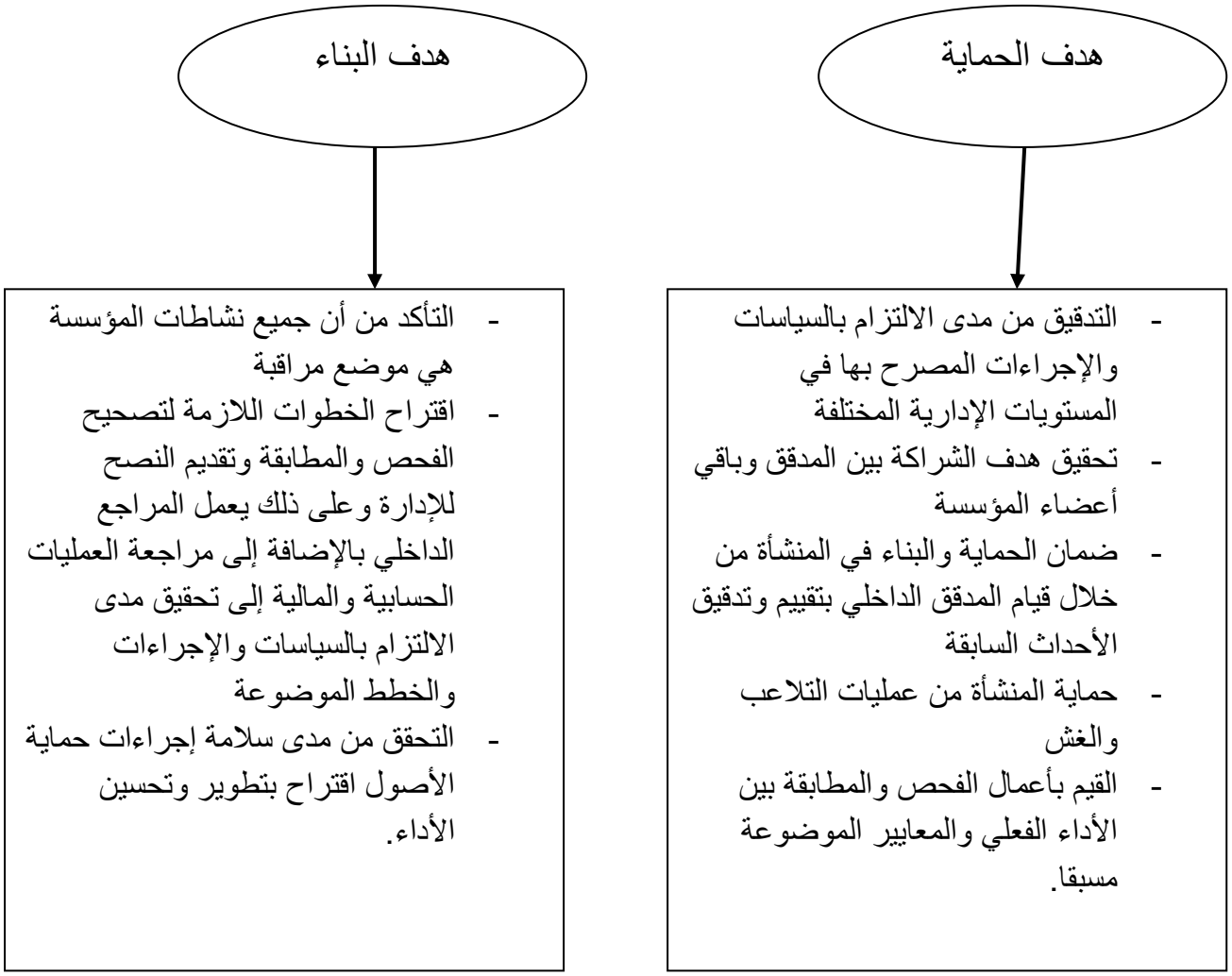
أولا : التدقيق الداخلي

لقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي من خلال زيادة أنشطة المؤسسة تضع مجموعة من الإجراءات والسياسات وتقوم بارسال الأفراد إلى التأكد من مدى إتباع تلك الإجراءات والسياسات وحمايتها من أي أنحراف.

ويسعى التدقيق الداخلي إلى التأكد من حصة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتمكن من الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات والمحافظة على الأموال المؤسسة وموجوداتها من

التلاعب والضياع وبصفة عامة يمكن تقسي أهداف التدقيق الداخلي إلى هدفين هما : هدف الحماية وهدف البناء

الشكل رقم (01-01) يوضح هدف التدقيق الداخلي:



المصدر: عبدالفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافري ، مرجع سبق ذكره ص109

ثانيا أنواع التدقيق الداخلي :

إن مجال التدقيق الداخلي واسع حيث أنه يوقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة ، كما أنه يعتمد على الفحص ومدى احترام القوانين والأنظمة وبالتالي ينقسم إلى تدقيق محاسبي وتدقيق عملياتي

1- التدقيق المحاسبي والمالي : لقد كا المفهوم التقليدي للتدقيق الداخلي مرتبطا بالمعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من دقتها وصحتها حتى يتسنى للإدارة الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية.

- يهدف المدقق الداخلي في إطار التدقيق المحاسبي المالي في فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب الوقوع في الأخطاء تتعلق بالتسيير، حيث يعتمد المدقق الداخلي على المعطيات التالية؛
- المحاسبة العامة : وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية في الميزانية العامة وجدول حسابات النتائج ... إلخ ؛
- المحاسبة التحليلية : يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من مدى صحة حسابات التكاليف والهوامش من خلال مكونات تلك الحسابات؛
- معطيات الموازنات التقديرية : تغير معطيات الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي ومن الموازنات المبيعات الإنتاج ...إلخ؛
- المعطيات الإحصائية : لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة؛
- التدقيق العملياتي (التشغيل الإداري) : يعتبر التدقيق العملياتي مصطلحا مرادفا للتدقيق الداخلي لكنه في الحقيقة يشكل جزء من التدقيق الداخلي ويعرف بأنه مراقبة تحقيق عملية تسييرية وحسن تطبيق إجراءات التسيير الداخلية[1].

فالتدقيق التشغيلي هو فحص مستمر لأوجه الأنشطة المالية والإدارية وتقييم الأهداف والخطط والإجراءات والهيكل التنظيمي ، وتقييم الأداء وأساليب الرقابة المالية والغدارية وفحص مدى انعكاس الأثار غير المالية على أوجه نشاط المؤسسة.

وبما أن الخطط الموضوعة بحاجة إلى تعديل من خلال تنظيم إداري متكامل ومتوازن وفي التدقيق الإداري فإن ما يتم التاكد منه هو أداء الأفراد العاملين في المؤسسة ، وفي هذا يقوم المدقق الداخلي بمعرفة السياسات المطبقة صياغة أحكامه من جهة ومن جهة ثانية يجب عليه أن يكون معرفة تامة بالميدان الواجب فحصه فالتدقيق التشغيلية تفرض هدف تسير الطرق المطبقة وتتطلب رقابات خاصة تهدف إلى فعالية ويعتبر التدقيق العملياتي إحدى نتائج تطور التدقيق الداخلي.

وللقيام بهذا التدقيق يتطلب الأمر من المدقق الداخلي معرفة السياسات المطبقة بهدف صياغة أحكامه بالإضافة إلى التطبيق الجيد لإجراءات التسيير فالتدقيق التشغيلي يفترض هذف تحسين الطرق المتبعة ويتطلب تصميم رقابات خاصة تهدف إلى فعاليات العمليات وكفائتها.

[1] Redhkhelassi « l'audit interne et audit opérationnel » édition huma alger . 2005 , p24

المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق المحاسبي

يتمثل الفرق بينهما في الهدف من إجراء الإختيارات حيث يتم في التدقيق المحاسبي التركيز على ما إن كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها بطريقة صحيحة بينما التدقيق الداخلي يركز على الفعالية والكفاءة بينما يشتركان في كتابة تقرير التدقيق الذي يوجه إلى الإدارة العليا ، وكما يتم كتابة التقرير موحد من طرف المدقق الداخلي يشمل الجوانب المحاسبية والغير محاسبية حيث يجب صياغة تقرير التدقيق الداخلي بعناية شديدة لأن هذا النوع من التقارير يتم استعماله من أجل اتخاد قرارات المؤسسة.

واختصار التدقيق الداخلي يقام به في المصلحة داخل المؤسسة حيث يخول له مهام التقييم وله عدة أنواع من بينها التدقيق المحاسبي الذي يسعى لتقييم لعمليات المحاسبية.

خلاصة

بناءا على ما سبق حاولنا أن يوضح الخطوط العريضة للتدقيق وذلك بإبراز عموميات التدقيق الواردة في هذا الفصل وهي بمثابة الدعائم لعملية التدقيق المحاسبي ومراجعة القوائم المالية والتي من شأنها أن يستجيب للمعايير المتعارف عليها وتحقيق الأهداف المرسومة العامة من جهة والأهداف العامة من جهة أخرى ولقد أصبح التدقيق يحظى بأهمية بالغة في ظل الظروف الاقتصادية الحالية ولذلك يجب على المدقق أن يتبع قواعد وخطوات لممارسة مهنة التدقيق وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني أهمية الرقابة الداخلية في التدقيق المحاسبي

تمهيد

إن استمرار ونجاح أي مؤسسة اقتصادية مرتبطة بمدى تحقيقها وكفائتها في تنفيذ سياستها ولأجل تجنب أي انحراف تلجأ إلى طرق محايدة لتقويمه ويتبع المدقق خطوات منتظمة من أجل إبدائه رأيه الفني المحايد بكل نزاهة واستقلالية انطلاقا من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية التي كانت لزيادة الاهتمام بها ما يبررها واعتمادا على مجموعة من الأدلة والقرائن حيث أن نظام الرقابة الداخلية والأدلة تجمد المعيار الثالث والثاني من المعايير الميدانية.

المبحث الأول : مراجعة حسابات المزانية والتسيير

سنتناول في هذا المبحث عملية لبنود حسابات الأصول الثابتة والمتداولة وحسابات الخصوم حيث يتم عرضها على النحو التالي :

المطلب الأول : مراجعة حسابات الأصول

الفرع الأول : مراجعة الأصول الثابتة

أولا : تعريف الأصول الثابتة : هي عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير منقولة ملموسة أو غير ملموسة يمتلكها المشروع بهدف استخدامها في نشاطه أو لتمكينه من القيام بنشاط ، وليس بهدف وتحقيق الربح من جراء ذلك يستفيد المشروع من خدمات هذه الأصول على فترات تزيد عن العام.

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

1- وضع ميزانية تقديرية لعمليات شراء الأصول الثابتة وكذلك الإضافات الرأسمالية لها
2- تخصيص سجل أو مجموعة من البطاقات لبيان جميع عناصر الثابتة المملوكة للمشروع مع ضرورة بيان المعلومات التفصيلية عن كل بند منها مثل تاريخ الشراء وتكلفة الشراء ...
3- القيام بجرد دوري لعناصر الأصول الثابتة ومطابقة نتائج الجرد مع ماهو مسجل في سجل بطاقات الأصول الثابتة.
4- الفصل التام بين المشرفين على استخدام الأصول الثابتة ، وبين من يقوم بالتسجيل في سجل أو بطاقات الأصول الثابتة.
5- ضرورة التأمين على الأصول الثابتة ضد الأخطار المختلفة التي تلحق بها مثل وإساءة الإستعمال.
6- إحكام الرقابة على قطع الغيار والأدوات والمهامات الصغيرة ووضع أسس سليمة لصرفها من المخازن لكي لا تتعرض للسرقة أو الضياع.

ثالثا: 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 الحسابي من وجود الأصول الثابتة
- التحقق من ملكية المشروع للأصول الثابتة

رابعا : إجراءات مراجعة الأصول الثابتة

التحقيق الحسابي من صحة أرقام الأصول الثابتة بالميزانية : على المدقق أن يطلب كشوفا بأرصدة مفردات الأصول الثابتة بشكل تفصيلي ثم يقوم بمقارنة بمجموعة أرصدة الأصول بالحسابات الإجمالي الخاص بدفتر الأستاذ العام بعد التأكد من صحة ترصيد كل حسابتها ، ومقارنة ذلك أيضا مع الأرقام الظاهرة بالميزانية على أن تظهر تلك الأصول الثابتة ويقصد بذلك أن يتأكد المدقق من ظهور الثابتة في الدفاتر بكلفتها التاريخية التي تتمثل في تكلفة الأصل مضافا إليه المصاريف الخاصة به مثل الرسوم الجمركية ومصاريف النقل والتركيب بالنسبة للآلات ، كما على المدقق أيضا التأكد من قيام المشروع باستهلاك هذه الأصول بشكل منتظم.

التحقق من وجود الأصول الثابتة : يتم التحقق من وجود الأصل الثابت عن طريق الجرد والتأكد من وجود الأصل فعلا والحالة التي يوجد عليها بالفعل ، كان يكون صالحا أو غير صالح للاستعمال ، ولا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن القيام بعملية جرد الأصول الثابتة حيث أن هذه العملية تعتبر مسؤولية إدارة المشروع إلا أن على المدقق القيام ببعض اختيارات التي تطمئنه على صحة وسلامة عملية الجرد ولتحقيق ذلك يقوم المدقق بالخطوات التالية :

أ- يطلب من الإدارة كشوفا تفصيلية ببنود الأصول الثابتة ، مبينا فيها تاريخ شراء الأصل وتكلفة الشراء وما طرأ عن الأصل من تغير خلال العام ويتم إعداد هذه الكشوف من قبل لجان فنية وتعتمد من إدارة المشروع ، وترفق بها شهادة من الإدارة تؤكد صحة البيانات الموضحة بهذه الكشوف وتمثيلها للحقيقة.

ب- يطابق المدقق بيانات الكشوف بما تم تسجيله في المستندات ودفاتر خصوصا البيانات الظاهرة بسجل أو بطاقات الأصول الثابتة.

التحقق من ملكية مشروع للأصول الثابتة : لا يعني وجود الأصل في المشروع امتلاك لهذا الأصل فقد يكون مستأجرا من الغير أو تم بيعه للغيري ولم يسلم إليه بعد ، لذا فإن الخطوة التالية بعد التحقيق من وجود الأصل هي التأكد من ملكية المشروع لهذا الأصل عن طريق الإطلاع على عقود مستندات ملكية الأصل كالعقارات والسيارات مثلا وكذلك متابعة ما طرأ على الأصول من تغيرات خلال الفترة المالية التي خضعة لعملية التدقيق.

التأكد من عدم وجود أية حقوق لغير على الأصل : على المدقق أن يطلب جميع الوثائق لوجود حقوق الغير على أي أصل من أصول الثابتة مثل الزمن أو حق الاستغلال ، وأن يتأكد من صحة وسلامة هذه الوثائق ومن صدروها من الجهات المختصة أو من الجهات التي تحفظ بهذه الأصول ضمانا لحقوقها على المشروع.

مراجعة الأصول المتداولة :

أولا تعريف الأصول المتداولة : في تلك الأصول التي تسوي الإدارة تحويلها إلى نقد واستعمالها في أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة

ثانيا : أهداف تدقيقها :

- التأكد من وجود الأصل المتداول في تاريخ إعداد الميزانية العامة
- التأكد من ملكية المنشأة للأصل وتحديد نوع الملكية
- التحقيق من صحة المعالجة المحاسبية أي الدقة الموضوعية في إثباتات والإظهار والتبويب.
- النقد في الصندوق بمعنى التأكد من أن النقدية المجودة فعلا في الخزينة تتطابق مع النقدية الموجودة في الدفاتر والسجلات.
- التأكد من الذمم المدنية للعملاء أي التأكد من جدية وقانونية المبالغ المقيدة في حسابات العملاء وكذلك التأكد من صحة الأرصدة العملاء
- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بالبنك والمثبتة بالدفاتر عن طريق مقارنتها مع العمليات الواردة في الكشف
- التوصل إلى الرصيد الصحيح الحقيقي الواجب وإظهاره في الميزانية العامة لمؤسسة وذلك عن طريق إعداد مذكرة وتوسية البنك وإجراءات التسويات بالدفاتر اللازمة[1].

المطلب الثاني : مراجعة حسابات الخصوم

الفرع الأول : مراجعة الأموال المملوكة

تضم هذه المجموعة مصادر التمويل الذاتية المملوكة لأصحاب المشروع وتشمل:

أولا : رأس المال المستثمر بمعرفة صاحب المشروع الفردي أو الحصص المقدمة من الشركاء في شركات الأشخاص أو قيمة الأسهم التي اكتتب فيها المساهمون في شركات أموال وأهمها شركات المساهمة.

- أهداف التدقيق : على المدقق هذا البند مراعاة مايلي :

التأكد من صحة رصيد رأس المال وأنه يطابق الرقم الظاهر بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية السابقة يتبع ماحدث من زيادة أو تخفيض على رأس المال خلال افترة وإطلاع على المستندات المؤيدة للتأكد

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص103

من صحة وسلامة هذه التغيرات فحص حساب لأرباح والخسائر بهذف التأكد من صحة الأرباح التي ستؤدي إلى زيادة رأس المال أو صحة الخسائر التي ستؤدي إلى تخفيض رأس المال.

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 الاكتتاب والتخصيص وقدار رأس المال المرجع والمكتتب فيه ونوع الأسهم المكونة لرأسا لمال، هذا بالنسبة لشركات المساهمة.

ثانيا : الاحتياطات التي تم حجزها من الأرباح لتدعيم المركز المالي للمشروع أو لمقابلة سياسات إدارية حكومية معنية مثل الاحتياطي الإجباري ، الاحتياط الإختياري وغيرها.

- إجراءات مراجعة الاحتياطي الإجباري على المدقق القيام بمايلي :

- التأكد من حجز الاحتياطي القانوني بنسبة 10% من صافي الأرباح حتى يصل هذا الاحتياطي إلى 25% من رأس المال (يختلف باختلاف القانون)
- في حالة حدوث زيادة أو نقص في رأس المال يجب التأكد من أن الشركة قد عالجت التغيرات التي تطرأ على الإحتياطي الإجباري حسب النصوص القانونية والنظام الداخلي للشركة.
- في حالة قيام الشركة باقتطاع نسبة أعلى من 10% أو زيادة الاحتياطي عن 25% من رأس المال ، يقوم المدقق بالتأكد من أن هناك قرار من مجلس الإدارة بذلك يتم هذا عن طريق الإطلاع على نص قرار مجلس الإدارة.

يقوم المدقق بالتأكد من عدم استخدام الإحتياطي الإجباري لتوزيع الأرباح على المساهمين وذلك بالرجوع إلى قائمة توزيع الأرباح والخسائر وحساب الاحتياطي الإجباري يقوم المدقق بالتأكد من أن الشركات ذات الامتياز لا تخالف الأنظمة الداخلية عندما تستخدم.

- إجراءات مراجعة الإحتياطي الاختياري : على المدقق القيام بالإجراءات التالية :

التأكد من النسبة التي حجزت من الأرباح كاحتياطي اختياري لا تزيد على النسبة القانونية من الأرباح ويقوم بهذه العملية عن طريق فحص حساب الأرباح والخسائر وقائمة توزيع الأرباح والخسائر وحساب الاحتياطي الاختياري وهذا يتطلب الرجوع إلى قانون الشركات ونظام الداخلي وقرارات مجلس الإدارة هذا الشأن التأكد من أن مجموعة الاحتياطات الاختيارية لم يتعدى الحد الأعلى كنسبة من رأس المال على ضرورة الانتباه إلى أي زيادة وتخفيض في رأس المال مما قد يؤثر على مبلغ الاحتياطي ويتم ذلك بالرجوع إلى قائمة الأرباح والخسائر وحسابات الإحتياطات الاختيارية.

ثالثا : الأرباح غير الموزعة والمرحلة من سنوات سابقة تتمثل في حقوق أصحاب المشروع كما ذكرنا سابقا في مجموعة من البنود تتمثل في رأس المال والإحتياطات والأرباح غير الموزعة والمرحلة من سنوات سابقة وتتمثل أهداف تدقيق هذه البنود بشكل عام فيمايلي :

التأكد من قانونية جميع العمليات التي أثرت على أي بند منها:

التأكد من صحة أرقام هذه البنود في الدفاتر وأن مسمياتها تعبر تعبيرا حققيا عن طبيعة كل بند منها[2].

مراجعة الديون طويلة الأجل وقصيرة الأجل :

أولا: مراجعة ديون طويلة الأجل : وهذه الإلتزامات التي يقوم المشروع بتسديدها خلال عدة أعوام وأفضل مثال على ذلك القروض طويلة الأجل ، التي يعقدها المشروع مع البنوك ومؤسسات الاقراض المتخصصة وإسناد القرض الذي يعتبر قرضا طويل الأجل يتم الحصول عليه بالاكتتباب العام أو الخاص ، بالإجراءات نص عليها قانون الشركات.

- مراجعة الديون طويلة الأجل : يقوم المشروع بالإقتراض طويلة الأجل في بعض الحالات كمصدر تمويل خارجي لتمويل عملية التوسيع أو الشراء الأصول الثانية ، على أن يتم تسديد إقراض وفوائد خلال عدة سنوات.
- إجراءات تدقيق القروض طويلة الأجل : منها

- التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي تمت عند القرض ، ومن اعتماد ذلك من شخص أو جهة مسؤولة الإطلاع على العقد الموقع من جهة المقرضة للبنك للتعرف على شروط مثل قيمة القرض ومدته وسعر الفائدة وطريقة التسديد ومواعيدها وغير ذلك؛
- التاكد من وجود أو عدم وجود رهن أو ضمان معين لهذا القرض وفي حالة وجود هذا الرهن أو الضمان على المدقق أن يتأكد من التقارير المرفقة بقائمة المركز المالي قد أشارت إلى ذلك صراحة؛
- تدقق القيود الخاصة باستلام القرض ودفع فوائد وتسديد أقساطه والمستندات المؤيدة لها؛
- الحصول على مصادقة من صحة المقرضة ، يبين فيها قيمة القرض وماتم تسديده منه والرصيد الباقي؛
- التأكد من تطبيق المشروع للشروط الواردة في القرض بدقة والتحري عن أسباب أي اختلاف.

[2] محمد الفيومي محمد علاء الدين محمد الدميري ، أيمن أحمد ، شتيوي دراسات متقدمة في المراجعة ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 225-230

حدث في هذا المجال وكذلك من صحة ظهور أرصدة هذه القروضفي قائمة المركز المالي في نهاية العام ضمن بند الالتزامات طويل الأجل[3].

ثانيا : مراجعة ديون قصيرة الأجل : الذمم الدائنة أو الدائنون هم عبارة عن مجموعة من أرصدة الحسابات الشخصية الدائنة تظهر في دفاتر المشروع غالبا نتيجة لعمليات الشراء على الحساب ويتم تخصيص دفتر أستاذ مساعدة لتحليل حسابك هذه المجموعة على أن تخصص لها حساب إجمالي بدفتر الأستاذ إجراءات تدقيق الدائنين.

على المدقق أن يطلب من الإدارة تزويد بنسخ من كشوف تبيين أرصدة الدائنين أو الموردين في نهاية السنة المالية.

مطابقة بيانات هذه الكشوف مع مجموع أرصدة الموردين بدفتر الأستاذ المساعدة دائنين والتحري عن الأسباب الاختلاف.

مقارنة مجموع أرصدة هذه الكشوف بمجموعة أرصدة الموردين بدفتر الأستاذ المساعدة ومع الحساب الإجمالي لها بدفتر الأستاذ العام.

تدقيق اختياري لمستندات عمليات الشراء الأجل ومرد وديتها وعمليات التسديد للموردين وأورق الدفع الصادرة والشيكات ومقارنة ذلك بما تم تسجيله في حساب الموردين بدفتر الأستاذ المساعد.

الحصول على مصادقة من الموردين عن صحة أرصدة حسابات مع الظاهرة بدفاتر المشروع والتحري عن أسباب الاختلاف.

تتبع التغيرات التي تطرأ على أرصدة الموردين بعد نهاية السنة المالية فقد يظهر فيها ما يؤيد صحة أرصدة الموردين أو ما يقي ذلك.

المطلب الثالث : مراجعة حسابات التسيير

مراجعة الإيرادات :

- أولا : الرقابة الداخلية على المبيعات :

تعتبر المبيعات (سواء للسلع أو الخدمات) المرجع الرئيسي لإيرادات في أي مشروع لذلك يجب التأكيد من وجود إجراءات رقابية داخلية محكمة على مبيعات وجميع ما يتصل بها من عمليات ومن بين الأهداف:

[3] محمد بوتين ، نفس المرجع السابق ، ص 24

1- أولا : إن كل الطلبات المستلمة من العملاء قد سجلت وحفظت في ملفات خاصة

2- ثانيا : إن كل عملية بيع بالأجل على الحساب يجب قد صادق عليها شخص سؤول بذلك قبل إتمام عملية شحن السلع أو سداد الخدمات.

3- ثالثا : أن يقوم قسم الحسابات بإرسال مطالب العملاء في الموعد المحدد على أن تحتوي المطالب على المبالغ المستحق والواجدب الدفع

4- رابعا : إن الإيراد المستلم من العملاء (مدفوعات من المدنين) قد سجل وأودع المصرف أولا بأول

5- خامسا : هناك تقارير دورية لبيان نشاط المبيعات اليومي أو الأسبوعي لإيراد المتحصل.

- ثانيا : أهداف وإجراءات مراجع الإيرادات : وفيما يلي سنعرض الأهداف التي يرمي إليها المدقق من وراء تحقيق الإيرادات مع بيان الإجراءات التي يستخدمها لتحقيق الأهداف.

أ- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الخاص بالمبيعات ولتحقيق ذلك يتبع الآتي:

1. فحص عينة من العمليات مستندينا أو حسابيا من أول قيدها في اليومية ومرورا بترحيلها إلى الحسابات وصولا إلى ترصيدها.
2. تتبع العمليات النقدية إلى شروط المبيعات وذلك تسجيل النقدية أولى المستندات المؤدية لعملية البيع مثل إيصالات البيع النقدي.
3. تتبع المبيعات الآجلة إلى لإشعارات الصادرة من قسم الائتمان وإلى الإيصالات البيع الصادرة من قسم الحسابات.
4. فحص واختيار نظام الترقيم التسلسلي لإيصالات البيع وكذلك كشوف الإيصالات (الصادرة)
5. اختيار الحد الفاصل للمبيعات وخاصة المبيعات التي تمت في نهاية الفترة وذلك لتلاقي إدخال مبيعات فترة معنية في فترة أخرى.

ب- التحقق من رصيد الإيرادات ، المبيعات ، وتيار مدى الثبات في تصنيف وتبويب البنود تسجيل العمليات المختلفة للإيرادات يعمل كالأتي:

1) اختيار التبويب السليم للإيرادات والتحقق من أن الإيرادات الخاصة بالنشاط المتعاد قد فصلت عن تلك الخاصة بالنشاط غي المعتاد.
2) التحري عن الأسباب وراء التغيرات الكبيرة في رقم المبيعات من فترة لأخرى إن وجدت.
3) البحث والاستقصاء عن أية بنود غريبة تكون قد أدرجت ضمن الإيرادات والتحقق من نشأتها.

ت- التأكد من أن جميع الإيرادات التي سجلت قد حققت ، أكتسبت ، فعلا حيث أن كثيرا من الشركات تتعالى في بند الإيرادات بهدف تحسين نتائج أعمالها وبالتالي مركزها المالي ، ولذلك يجب على المراجع التحقق من سياسة الشركة بخصوص نقطة تحقق الإيرادات والتي هي نقطة البيع والتأكد من ثبات التطبيق.

الفرع الثاني : مراجعة المصروفات

أولا : الرقابة الداخلية على المصروفات

1- أن المصروفات قد سجلت وبوبت على أساس المسؤولية أو الوظائف أو أي أساس أخر بشرط ثباته
2- أن هناك مقارنة دورية بين المصروفات الفعلية وبالمعيارية
3- أن كل المصروفات مؤدية بمستندات مصادق عليها.

ثانيا : أهداف إجراءات التحقق من المصروفات :

فيمايلي بعض الأهداف التي يرمي إليها من وراء تحقق من المصروفات وكذلك إجراءات التحقق لوصول إلى هذه الأهداف :

أ. التحقق من صحة تسجيل المصروفات بالدفاتر ولتحقيق ذلك يتبع الأتي :
1- المراجعة المستندية والحسابية لعينة من المصروفات من أول إثباتها في اليوميات المختلفة إلى ترحيلها وترصيدها في الحسابات الخاصة بها.
2- اختيار وفحص قيود الخاصة بتكلفة المبيعات ومقارنة بأوامر الشحن الصادرة حيالها
3- اختيار وفحص كيفية احتساب تكلفة العمل وتتبع الاستقطاعات حتة الوصول إلى صافي المدفوع
4- التأكد من صحة القيود المحاسبية المتعلقة بخصم المسموح به وذلك بمواجعة مدفوعات العملاء مع مراعاة مدى الائتمان الممنوحة.
5- التأكد من وجود تطبيق سياسة واضحة للتفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية واختيار مدى الثبات في تطبيقها.

ب- التحقق من أرصدة حسابات الظاهرة بقائمة الدخل ولتحقق ذلك يتبع الأتي :
1. اختيار مدى ثبات في تبويب وتصنيف المصروفات المختلفة
2. التحري عن أسباب الاختلافات الكبيرة ، إن وجدت في أرصدة بعض المصروفات من فترة لأخرى
3. التحري عن أسباب الانحرافات بين المصروفات الفعلية والمصروفات المعيارية.

ت- التحقق من تطبيق مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات وذلك بإتباع الأتي :
1. تحديد ومعرفة الحد الفاصل للمبيعات وذلك للتحقق من صحة مدى الإيراد
2. تحديد ومعرفة الحد الفاصل للمشتريات وذلك للتحقق من صحة التسجيل المصروفات الخاصة بالفترة تحت التدقيق.
3. البحث عن أي التزامات لم تثبت بالدفاتر وذلك باستخدام نفس الإجراءات التي سبق ذكرها

4. اختيار وفحص حسابات الأصول الثابتة للتحقق من أنه ليس هناك مصروفات قد رسمت والتي كان من المفروض اعتبارها مصروفات إدارية لنفس الفترة

ث- التحقق من أن هناك سياسة واضحة وثابتة لتفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط غير العادي وغير المتكرر[4]

المبحث الثالث : التدقيق وعملية اتخاد القرار

المطلب الأول : تعريف عملية اتخاذ القرارات وأهميته

أولا : تعريف عملية اتخاذ القرار

يعرف الدكتور عبدالغفار حنفي عملية اتخاذ القرارات بأنها "عملية إختيار بديل من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هذف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة[5].

أما الدكتور نادرة أيوب فتعرفها بأنها "العملية التي تبنى على الدراسة والتفكير الموضعي للوصول إلى قرار معين الاختيار بين البدائل"[6]

ويحدد برنارد مفهوم عملية اتخاد القرار بأنها "عملية تقوم على الاختيار المدرك للغيات التي تكون في الغاب استجابات أو توماتكية أو رد فعل مباشر"

في حين نجد أن الدكتور مصطفى أبو بكر وزميله يعرفان القرارات بأنه "مرحلة خاصة بتقييم المنافع النسبية مجموعة من البدائل المتاحة بحيث يختار البديل الأمثل لتنفيذه ، أو هو عبارة عن البديل الأمثل الذي يتم اختياره من بين عدد من البدائل الممكنة والذي يؤدي إلى تعظيم النتائج المرغوب فيها"[7]

من خلال التعاريف السابقة لانرى اختلاف كبيرا في تعريف عملية اتخاذ القرارات إلا أن ما يلفت انتباهنا هو الفرق الموجود بين تعريف القرار وتعريف اتخاذ القرارات وهذا ما تؤكده الدكتورة نادرة أيوب بقولها "يعني مفهوم القرار بأنه الاختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر ، أما عملية اتخاذ القرار هي فتشير إلى العملية التيتبنى على الدراسة والتفكير الموضعي للوصول إلى قرار معين أي إختيار للبدائل"

[4] محمد الفيومي محمد علاء الدين محمد الدميري ، أيمن أحمد ، شتيوي ، نفس المرجع السابق ، ص 230 -235
[5] عبدالغفار حنفي ، التنظيم ، وأدارة الأعمال ، 2006 ص 96
[6] نادرة أيوب ، مرجع سبق ذكره ، ص4-10
[7] أحمد نور فتحي السواري ، المحاسبة الإدارية لاتخاد القرار ، دار الجامعة 2004 ص 23

ولهذ ينبغي أن يكون واضحا أن عملية اتخاذ القرار هي عملية تمتد في الماضي والحاضر والمستقبل وذلك لأن التركيز على الناحية الأخيرة فيها والمتعلقة بالاختيار بين البدائل يقود إلى مفهوم خاطئ للقرار ويتجاهل العملية الطويلة والمعقدة التي تنطوي على الاستكشاف والتحليل وغيرها والتي تسبق عملية المفاضلة الأخيرة ثم إن استقراء ماسبق منالتعاريف يدلنا على حقيقة أن القرار يستلزم توفر عناصر معينة حتى يمكن القول بأن هناك قرار، وهذه العناصر هي عملية إختيار، وجود بديلين على الأقل متمايزين وجود غاية أو هذف يراد الوصول إليه.

ثانيا : أهمية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرار نقطة البدء بالنسبة لجميع النشاطات والفعاليات اليومية في حياة المؤسسات ولأن التوقف على اتخاذها يؤدي إلى شلل العمل والنشاط وتراجع المؤسسة ومن هنا اعتبرت عملية اتخاذ القرار جوهر العملية الإدارية ، وأنها العمل الغالب للمدراء ، ونظرا لذلك فإن نجح المؤسسة يتوقف إلى حد كبير على قدرة وكفاءة متخدي قرارات سليمة ومناسبة.

كما أن هذه العملية الصحيحة تحتاج إلى قدرات فنية وعملية ، وتزداد هذه العملية أهمية وصعوبة وتعقيدات بإزدياد حجم المؤسسات وضخامة وتعدد أهدافها ومهامها ، وارتباط تلك المهام بمصالح المجتمع. وبالتالي فإن أساسية ومحورية عملية اتخاذ القرارات تتجلى من خلال تكاملها مع الوظائف الإدارية المختلفة فنجد مثلا أن التخطيط لا يتم إلا باتخاذ القرار الأول وهو : نخطط ثم نتخذ القرارات الذي يهتم بتحديد مايلي :

- الأهداف من التخطيط الواجب تحقيقها
- الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف
- طريقة تنفيذ الأعمال وتحديد النشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف
- مكان وزمان تنفيذ الخطط

ولذلك تعد عملية اتخاذ القرارات عملية هامة ومكملة لوظيفة التخطيط

أما بالنسبة للتنظيم فإنه يتطلب مجموعة أخرى من القرارات لمعالجة بعض المشاكل الأساسية من بينها قرارات تبين :

- نوع السلطة التي تمنح لكل منصب إداري (تنفيذية ، وظيفية ، استشارية) ؛
- درجة تعويض السلطة (المركزية ، اللامركزية) ؛

- المسؤولية وأسس توزيع العمل والمناصب؛
- العلاقات بين الأقسام والادارات؛
- خطوط الاتصال بين مختلف أجزاء المؤسسة؛
- وغيرها من الأمور التي يفصل فيها عن طريق عملية اتخاذ القرارات.

ويرى أن وظيفة التوجيه أيضا لها علاقة وثيقة واعتمادية بعملية اتخاذ القرار فتخذ سلسلة من القرارات الإدارية التي تبين مالي:

- الأسلوب الأفضل في التوجيه واصدار الأوامر والتعليمات؛
- الوسائل المستخدمة في التحفيز (مادية ، معنوية ، الإثنين معا) ؛
- طرق الإشراف المتبعة.

وكل ما من شأنه القضاء على التضارب بين مصالح العاملين والإدارية وبين العمال فيما بينهم وكذا ما يساعد على متابعة سير العمل والاشراف عليه.

كما لا يمكن أن تتم وظيفة الرقابة دون اتخاذ مجموعة من القرارات والتي تتعلق بتوضيح مايلي :

- النشاطات التي تخضع للرقابة ؛
- أنواع ومعايير الرقابة ؛
- نوع المعلومات المطلوبة للرقابة؛
- الوقت المناسب لتصحيح الانحرافات.

فكل هذه الوظائف لا يتحقق وجودها وتنفيذها إلا إذ تم اتخاذ قرارات بشأنها وجميع النشاطات الأخرى المتعلقة بها وهذا ما يجعلنا نهتم بهذه العملية بشكل يدعم المجتمع والمؤسسة معا.

المطلب الثاني : مراحل اتخاذ القرار.

تقسم عملية اتخاذ القرارات إلى سبعة نحاول شرحها في الأتي ، وهذه المراحل هي :

- المرحلة الأولى : إكتشاف المشكلة وإدراكها :تواجه الإدارة بشكل يومي الكثير من الحالات التي يختلف فيها مستوى التنفيذ المحقق من مستوى المرغوب في تحقيقه ، وقد تحدث طوارئ لم تكن في الحسابات تماما وتظهر المشاكل أساسا نتيجة وجود أوضاع غير المرغوب فيها:

ولكون أن المشاكل قد تكون في البداية غير ملموسة وليس لها أثر مادي يتوقف التعرف على قدرة الفرد وادراكه لوجودها وتميزها والمقارنة بين ما يجب أن يكون وبين ما هو كائن فعلا ، وفي هذا المجال تلعب الرقابة دورا أساسيا في الإكتشاف الانحرافات بنوعيها (الايجابية والسلبية) والمشاكل والمواقف غير المتوقعة في الوقت المناسب وذلك لكي يستطيع معالجتها في أسرع وقت ممكن وقبل تفاقمها بعد تحديد أبعادها الزمنية والمكانية وكذا أسبابها الزمنية وكذا أسبابها.

المرحلة الثانية : تشخيص طبيعة المشكلة :

بعد التأكد من وجود المشكلة لا بد من تشخيصها عن طريق توصيفها أولا بواسطة ومكانها وحدودها وحجمها ووقتها ثم القيام ثانية بدارية وتحليل وتفسير المشكلة ثم وضع تصورات وأفاق علاج هذه المشكلة وحلها بطريقة عملية صحيحة أيضا يجب أن نتعرف على احتمال وجود مشاكل أخرى جانبية ليتم أخذها بعين الاعتبار حتى يكون القرار شامل للمشكلة ، بعد هذا يتم تحديد الأهداف التي ينبغي تحقيقها من جراء اتخاذ القرار ولكي يستطيع الاداري الوصول إلى تحديد الطبيعة المشكل بشكل جيد ، عليه أن يجيب عن الأسئلة التالية :

- مانوع المشكلة ؟
- كيف نشأت ؟
- متى وأين وقعت ماهي النقاط الهامة والجوهرية فيها؟
- ماهو الوقت الملائم لحل المشكلة ؟
- ماهي المشاكل المترتبة على عدم حلها في الوقت المناسب؟
- ماهي المعلومات الازمة وما هو مصدرها ؟

المرحلة الثالثة : جمع المعلومات اللازمة : تعتبر عملية تجميع المعلومات الحقائق والمعلومات من الأمور الحيوية عند اتخاذ القرارات ، فالقرارات لإتتخذ في فراغ أو جهل معلوماتي ، على المدير أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة وعليه أن يتأكد تماما من صحة المعلومات كما عليه أن يحدد المعلومات الاضافية التي تلزم كيفية الحصول عليها ويجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار امكانية عدم استفادة من جميع البيانات والمعلومات التي تم تجميعها إما بسبب عدم الارتباط بعضها بالمشكلة موضوع البحث ، وبالتالي العمل على اسبعادها ، أو عدم دقة بعضها وصلاحية وبالتالي أخذ الحذر من استعمالها.

المرحلة الرابعة : طرح الحلول والبدائل :

يقصد بالبدائل تلك التصرفات أو الحلول التي تساعد على الاقلاع عن الانحراف أو القضاء نهائيا على المشكلة ويعد البديل الوسيلة الموجودة أمام الإدارة لحل المشكلة وتحقيق الأهداف المطلوبة ، فبعد تحديد طبيعة المشكلة بشكل سليم وتحديد جميع أبعادها وتحليل البيانات التي جمعت بشأن المشكلة ، يصبح بالإمكان تخيل الحلول المبدئية ، حيث أن البديل يتصف بقدرته على تحقيق بعض الأهداف التي يسعى متخذ القرار إليها وأن يكون ضمن حدود الموارد المادية والبشرية المتاحة لمتخذ القرار وأن وجود إحدى هاتين الصفتين دون الأخرى ينفى عنه صفة البديل. وتتطلب عملية طرح البدائل بعض الأساليب من بينها:

- الفريق لمتنوع الخلفية : ويقوم هذا الأسلوب على تشكيل فريق عمل من أفراد ذوي خليفات متنوعة لعرض مشكلة القرار عليهم ، واشترط الخلفيات المختلفة يساعدنا في طرح مختلف بإختلاف الأفراد ووجهات نظرهم ، بحيث تدرس المشكلة من كل جانب.
- جلسة الفكرة لإبتكاري : وهي طريقة يجمع فيها مجموعة من الأفراد ذوي كفاءات ثم تعمل على ، إثار حماسهم الفكري لإبداء الحلول وإبداء أرائهم بكل حرية. هذا مع الأخذ بعين الاعتبار كل القيود على متخذ القرار والتي تحد من إيجاد بدائل لكثيرة تحقق الأهداف المطلوبة[8].

المرحلة الخامسة : تقييم البدائل المتاحة :

بعد أن تتضح للمدير بدائل للمدير بدائل وجب عليه بعد ذلك إجراء تقييم لكل الحلول البديلة ، أي تحديد العيوب والمزايا المتوقعة لكل بديل ونجد أن هذه المرحلة تتطلب القدرة على التنبؤ بحوادث المستقبل لأن المزايا والعيوب لا تظهر إلا في المستقبل وتتطلب هذه المرحلة أيضا وضع معايير يقوم على أساسها كل بديل وهناك عدة معايير موضوعية لتقييم والمتمثلة فيمايلي :

[8] نادرة أيوب ، مرجع سق ذكره ص 58-59

إمكانية تنفيذ البديل : أي مدى توفر الموارد المادية والبشرية والطبيعية اللازمة لتنفيذ البديل المقترح ومن حيث سهولة وصعوبة التنفيذ.

- أثار البديل على المؤسسة والمجتمع : أي ماهي الأثار المادية والنفسية التي يخافها تنفيذ هذا البديل على العمال والمتعاملين وعلى قيم المؤسسة.
- إمكانية إعادة النظر في البديل وتعديله : أي هل هناك فرصة لإعادة النظر وتعديل القرار بعد تنفيذه والزمن وظهور خلل معين.
- المستغرق في التنفيذ البديل : فيجب أن ينفد البديل خلال فترة زمنية محددة وإلا تفاقمت وزادت المشكلة.
- عدم ترك مشاكل أخرى من جراء تنفيد القرار: البديل الجيد هو الذي يقضي على المشكلة تماما ولا يختلف مشاكل أخرى
- المرحلة السادسة : اختيار البديل الأمثل : بما أن المدير قام بمقارنة الإيجابيات والسلبيات والبدائل فإن الخطة التالية هي إختيار أفضل حل وهناك خمسة معايير لإختيار أفضل حل وهي :

أ. المخاطرة : حيث أن المدير يجب عليه أن يقدر مخاطر التصرف الذي يختاره وفي المكاسب المتوقعة لذا فيجب أن تكون نسبة لمكسب أكبر من نسبة المخاطر.

ب. الإقتصادية في الجهد : حيث ينبغي أن نختار أي الحلول يمكن أن تعطى أفضل نتيجة بأقل جهد

ت. التوقيت : فإذا كان الوقت يتسم بأنه عاجل فإن على البديل أن يكون سهلا وسريعا[9].

ث. قيود الموارد : يجب أن نختار البديل والذي يتفق مع وجود الإمكانية المادية والبشرية اللازمة للتنفيذ مثل المهارات وأموال.

ج. إختيار البديل : والذي ينسجم مع المؤسسة ، أهدافها سياستها وفلسفتها ، ويحقق لها مجموعة من العوامل الإستراتجية التي تحدد من طرف الإدارة.

المرحلة السابعة : تنفيذ القرارات ومتابعة التنفيذ: إن عملية إتخاذ القرار لا ينتهي بإنتهاء مرحلة إختيار الحل الأمثل بل تمتد حتى وضع القرار موضع التنفيذ أي تحويله إلى عمل فعال ، ويجب أن يرفق التنفيذ بالمتابعة ويتم التنفيذ عبر خطوات عليها وهي :

- صياغة وإعلان القرار؛
- إختيار التوقيت السليم لإنطلاق التنفيذ ؛
- إختيار المنفذين ومراحل التنفيذ وتخصيص الموارد اللازمة لذلك ؛

[9] نادرة أيوب ، مرجع سبق كره ، ص 60-63

- تحديد إجراءات وقائية لمنع إنحرافات[10].

المطلب الثالث : التدقيق الداخلي وعملية اتخاد القرار

التدقيق الداخلي هو وظيفة حتمية لجميع المؤسسات الإقتصادية حيث يساعد على اتخاذ القرار وذلك باتباع المدقق لمنهجية تمكنه من إلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية ، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية التدقيق للنصح والإرشاد وهذا ما يساعد في إتخاذ القرار[11].

[10] بن أدة أمينة أهمية التدقيق المحاسبي في إتخاذ القرارات المؤسسة جامعة عبدالحميد إبن باديس مستغانم 2012-2013 ص 77

[11] شدري معمر سعاد ، المراجعة الداخلية في تقييم الأداء مؤسسة اقتصادية راسلة ماجيستر في علوم التسيير ، جامعة بومرداس 2008-2009 ص102.

الخلاصة :

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن التدقيق الداخلي يعمل على حماية أصول المؤسسة وأموالها وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف الإدارة من خلال قيام المدقق الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالاستعانة بمجموعة من الوسائل وفق مراحل وصولا إلى التقييم النهائي لها بإعطاء نصائح للمؤسسة وتعاليق للعمليالت المحاسبية والمالية.

وبعبارة أخرى فإن التدقيق المحاسبي يتأكد من وجود وفعالية نظام الرقابة الداخلية خاصة وأن المدقق المحاسبي يقوم بالدرجة الأولى بفحص ومراجعة القوائم المالية ، حيث أن صدق القوائم المالية يتأثر بمدى فعالية الرقابة الداخلية ، فالمدقق المحاسبي بتأكد من قوة فعالية الرقابة الداخلية فإنه يساعد على التحقق من القوائم المالية أكثر ارتياحا.

الفصل الثالث إعداد تقرير حول ملبنة سيدي سعادة

المبحث الأول : عموميات حول الملبنة سيدي سعادة

سنقوم بهذا المبحث عن تقديم لمحة تارخية وتقديم عموميات حول الملبنة سيدي سعادة

المطلب الأول : لمحة تاريخية حولة ملبنة سيدي سعادة

تأسست بمجمع الحليب في الحقبة الاستعمار بالتحديد في الأربعينات حيث قرر مجموعة من منتجي الحليب من المعمرين وعددهم 150 منتجا إنشاء مؤسسة جماعية لإنتاج الحليب سنة 1948 ، رأسمالها 9000.00 فرنك فرنسي قديما وطاقتها الإنتاجية 420.000 لتر يوميا.

عرفت هذه المنشأة بتعاونية حليب وهران وبعدها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته في سنة 1970 وفي 1981/12/12 وفي إطار تركيب المؤسسات الوطنية بمرسوم رقم 354/81 أنشئ الديوان ويضم وحدات منتشرة عبر الغرب الوطني للحليب ومشتقاته وهي :

وهران ، سيدي بلعباس ، تيارت ، تلمسان ، بشار ، معسكر ، ووحدة غيليزان ومن ناحية أخر إنشاء OROLAIT في الشرق ويظم : باتنة ، عنابة ، سطيف ، قسنطينة ، ORLACO حظيرة.

وفي الوسط يضع وحدات بئر خادم ، بني تامو بالبليدة ، عاريب بعين الدفلى ، ذارع بن خدة بتيزي وزو ووحدة بجاية وفي سنة 1990 وظلت المؤسسة في الإستقلالية من ناحية التسيير والتمويل وفي سنة 1999 ثم حل كل المديريات العامة الجهوية وأدمجت كل الوحدات في إطار ما يسمى المجمع الصناعي لإنتاج الحليب ومشتقاته مقر الرئيسي الجزائر ومن أهداف الجميع مايلي :

1- تنفيذ السياسة الوطنية في إنتاج الحليب
2- المساهمة في تطوير الإنتاج الوطني
3- نوعية مربى المواشي وتشجيع النشاطات التعاونية

المطلب الثاني : تقديم ملينة سيدي سعادة

تقديم الملبنة تقع سيدي سعادة جنوب مدينة يلل بالقرب من طريق الوطني رقم 04 ولاية غيليزان ، وهو مشروع بداته في إطار مخططاتها التطويرية النهائية لتحقيق المنافسة بين المؤسسات الوطنية ونظيرتها الأجنبية من بين هذه المؤسسات

LAVAL , ALFA OUEST , ENRI , TRACTE MENT , HENT , HYDRO OROLAIT

- بطاقة فنية عن المؤسسة : منطقة النفوذ والتعامل : ولاية غليزان
  - مساحة : 14 هكتار ؛
  - طبيعة العمل : إنتاجية وتجارية ؛
  - رأسمال المؤسسة: 00. 000 800 114 1 دينار ؛
  - عدد العمال : 214 عامل ؛
  - صيغة النقل : جميع وسائل النقل ؛
  - تاريخ النشأة : 1992 ؛
  - الوضع القانوني للملينة : المجمع عمومية اقتصادية ثم تحولت إلى شركة ذات أسهم في أفريل 2001 ؛
  - النظام الأساسي للمجع ؛
  - OROLAIT من 1981/12/12 إلى 2006/12/31 وحدة ؛
  - SPO LAITERIE SIDI SSADA إبتداء من 2007/01/01 ؛

عدد المصالح : المديرية العامة (نيابة المحاسبة والمالية)

- الإدارة العامة (الوسل العامة) ؛
- المخبر ؛
- الصيانة ؛
- مصلحة الإنتاج ؛
- مصلحة التجارة ؛
- مصلحة الإستقبال (الحليب الخام) ؛
- Agro eleurge ؛
- مصلحة بادية التربية ؛

- مصلحة الأمن ؛
- مصلحة التخزين ؛
- مصلحة التموين.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي العام للملبنة

شكل رقم (03-01) الهيكل التنظيمي العام للملبنة سيدي سعادة

المصدر وثائق من المؤسسة

إنطلاقا من الشكل يتم توضيح مايلي

1. مديرية الوحدة : من مهامه متابعة سياسة الإنتاج ، البيع التمويني ، التنسيق أو توفيق من توجهات المديرية العامة ومن مسؤولياتها:

- تشرف على تعيين ، الترقية ، طرد العمال.
- همزة وصل بين الدوائر
- تسطير برنامج الوحدة وأهدافها.
- تسيير وتوجيه رؤساء المصالح المساعدتهم على تنفيذ المهام ومن مهامها:

✓ إرسال واستقبال الرسائل والفاكس
✓ استقبال المكالمات الهاتفية الموجهة إلى المدير
✓ تحديد وترتيب المواعيد

2. مكتب مراقبة التسيير: ومن مهامه :

- مراقبة التكاليف والحصص الاقتصادية والمالية
- استعمال الوسائل في ميدان نشاط الوحدة

3. خلية النظافة والأمن : ومن مهامها :

- الأمن على الوحدة ووسائل العامل
- تأمين الصيانة والمحافظة على الوسائل.
- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحتملة

4. المخبر: مهامه :

- تحليل الحليب ومدى صلاحيته والتأكيد من المقادير
- تحليل ومعالجة الحليب الطبيعي
- مراقبة وتحليل المادة المستهلكة قبل وبعد أن تصبح منتجات تامة

المطلب الرابع : أهداف ملبنة سيدي سعادة

تعمل ملبنة سيدي سعادة على الإنتاج والتسويق للحليب ومشتقاته على مستوى الولاية وخارجها على وجه الخصوص : فرماج ، كمومبار ، وحليب مبستر والذي يعتبر من المواد الأساسية وذات فوائد كثيرة والذي يعرف طلبا متزايدا نظرا لفوائدها واتساع مشتقاته.

أما الهدف الرئيسي يتمثل في :

تحقيق الربح : يعتبر الربح من أهم المعايير الدالة على صحة المؤسسة تطر إلى حاجة المؤسسة إلى أموال من أجل تحقيق الاستمرارية في النشاط والنمو. تحقيق متطلبات المجتمع : إن تحقيق المؤسسة للنتائج المسطرة بمراحلها عبر بيع الإنتاج المادي (السلع) وتغطية تكاليفها فهي بذلك تحقق متطلبات المجتمع وعليه يمكن القول أن المؤسسة تحقق هدفين في نفس الوقت تحقق طلبات المجتمع (المستهلكين وتحقق الربح.

ضمان مستوى مقبول من الأجور مقابل مجهوداتهم وهو ما يسمح بتحسين مستوى معيشة العمال.

المبحث الثاني : خطوت اعدد التقرير

المطلب الأول : ميثاق الدقيق الداخلي

ميثاق التدقيق (charte d'audit) هو وثيقة رسمية لمؤسسة ملبنة سيدي سعادة ينص على السلطة المؤسسة من هذا النشاط كما يحدد موقف المدقق الداخلي ويسمح بالوصول إلى الوثائق اللازمة والأشخاص لتنفيذ المهام ويحدد نطاق أنشطة المراجعة الداخلية للحسابات ، حيث تمت الموافقة على هذه الوثيقة من قبل رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي.

ويحتوي هذا الميثاق على

- تحديد مواقع المدقق الداخلي الذي تم تعيينه من قبل المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة
- المتمصة بمعنى المنصية المتيعة من طرف المدقق لاعتراف بمعايير وأخلاقيات المهنة : معايير التدقيق الداخلي (معيار التأهيل والأداء) ، قواعد وسلوك المدقق الداخلي.

المطلب الثاني : مخطط التدقيق

مخطط التدقيق (plan d'audit) هو خطة يضعها المدقق الداخلي للمؤسسة وفقا لمبادئ الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي يعتبر أداة لتحديد مواقع المخاطر ويوضح كل البعثات الممكن تحقيقها خلال 03 سنوات ويعتبر أمر ضروري بسبب رئيسي هو تطبيق بسيط للمبادئ الأساسية للرقابة ويشمل المهام التالية:

- المراجعة المحاسبة والمالية.
- تقييم الرقابة الداخلية.

وعليه أخذنا من هذا المخطط الجدول الزمني لمراجعة أعمال مديرية المحاسبة والمالية سيتم تنفيذ هذه المهمة من قبل المدقق المالي والمحاسبي تحت إشراف المدير العام

من 01 جانفي 2016 إلى 02 مارس 2016

- مراجعة مختلفة القوائم المالية ؛
- تدقيق العقود (المراجعة قيود شراء) ؛
- مراجعة إجراءات منع العقود وتقييم الرقابة الداخلية والتحقيق من التطبيق الصحيح الأحكام الواردة في إجراء منع العقود؛
- فحص تحركات المخزن ؛
- تقييم نوعية العمل المتجر ؛
- تقييم المؤشرات المالية والمحاسبية وإعداد التقارير؛
- مراجعة حسابات نشاط الميناء للسنوات المالية (تحليل تطور نشاط الميناء) تحديد القيود وسبيل معالجتها ؛
- تقييم تنظيم العمل والموارد للملبنة ؛
- مراجعة كفاءة الموظفين الرقابة الداخلية ؛
- مراجعة البيانات المالية والمركز المالي لعام 2016 ؛
- تحليل الذمم المدينة والدائنة وعرضها بشكل صحيح؛
- مراقبة الاحتياط لسنة 2015 ؛
- مراجعة الجرد المادي وتقيمه وفقا لمعايير التقييم المتفق عليها أي إجراءات.

المبحث الثالث : إجراءات مقارنة لميزانية سنة 2015-2016 للملبنة سيدي سعادة

المطلب الأول إعداد مقارنة لميزانية 2015-2016

جدول رقم (03-01) مقارنة أصول الملبنة لسنة 2015-2016

الأصول	2015	2016	النسبة
الأصول الثابتة غ تجارية			
فارق الشراء			
التثبيتات غير المالية	1328141	946570	0.71
التثبيتات المادية	1045005421	866660885	0.82
التثبيتات الجاري إنجازها	950000	950000	1
التثبيتات المالية	3420500	123499800	36.10
مجموع الأصول غير الجارية	1051059945	992057255	0.94
أصول جارية			
المخزنات الجاري إنجازها	276013981	465904805	1.69
الزبائن	182934318	234995376	1.28
الضرائب	1097086	3313197	3.01
المدينون الآخرون	604741117	113463003	1.87
الموجودات ومايماثلها			
أموال الأصول الجارية	115173538	153939456	1.33
المجموع الأصول الجارية	636693043	9716515838	1.52
المجموع العام للأصول	1686752989	1963673094	1.16

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

أهم الملاحظان من خلال فرق بين الأصول 2015-2016

الأصول غير الجارية :

1. تثبيتات المادية تتمثل في الأرضي والمباني وتثبيتات بشكل امتياز ، نلاحظ زيادة بنسبة 17% أي زيادة قيمة الأراضي والمباني.
2. تثبيتات الجارية إنجازها نلاحظ نسبة ثابنة تتمثل في المشاريع الجارية إنجازها أي قيد الإنجاز
3. التثبيتات المالية : تتمثل في القروض حيث نلاحظ انخفاظ بسبب قدره الملبنة على تسديد ديونها

الأصول الجارية :

1- المخزونات الجارية إنجازها نلاحظ زيادة بنسبة 68% يسبب زيادة القيمة المخزون
2- الزبائن نلاحظ زيادة بنسبة 58% بسبب نوعية المنتوج وإعادة مراجعة السعر
3- الضرائب نلاحظ زيادة المشاريع أي ارتفاع قيمة الضريبة
4- أموال الخزينة نلاحظ زيادة بنسبة 33% يسبب ارتفاع قيمة الصندوق أو الودائع.

جدول رقم (03-02) : مقارنة خصوم الملبنة لسنة 2015-2016

الخصوم	2015	2016	النسبة
رؤوس أموال الخاصة			
رأس المال الصادر أو حساب الأشغال	1114800000	1114800000	
العلاوات والاحتياطات	115985716	115985716	
النتيجة الصافية	22350198	48794780	18.2
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى	6744034	15606164	31.2
مجموع رؤوس الأموال	1246391880	1295186661	03.1
الخصوم الغير جارية			
قروض وديون المالية	6473009	129168209	93.19
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا			
مجموع الخصوم الغير جارية	6473099	129168209	93.19

الخصوم جارية			
الموردون	211825784	290687192	37.1
الضرائب	12871221	23122191	79.1
الديون الأخرى	190354409	225508840	18.1
خزينة الخصوم	18836593		
مجموع الخصوم الجارية	433888009	539318223	24.1
المجموع العام للخصوم	168672989	1963673094	64.11

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

أهم الملاحظان من خلال فرق بين الخصوم 2015-2016 مايلي

رؤوس الأموال :

1- النتيجة الصافية نلاحظ الزيادة بسبب الفرق بين المنتوجات والأعباء أي توافق الربح
2- رؤوس الأموال الخاصة نلاحظ زيادة وهذا راجع لزيادة الفائدة من المساهمين

الخصوم الغير الجارية

1. نلاحظ زيادة نسبة الديون بسبب عدم التوسع في المشاريع أو عدم التوسع في أموالها الخاصة

الخصوم الجارية

1. الضرائب : نلاحظ انخفاض بسبب تسديد قيمة الضرائب.

المطلب الثاني : المقارنة جدول حسابات النتائج TCR لسنتي 2015-2016

جدول رقم (03-03) مقارنة جدول حسابات النتائج TCR لسنتي 2015-2016

البيانات	2015	2016	النسبة
المبيعات والمنتجات الملحقة	2259173809	2796308291	1.23
تغييرات المخزونات المنتجات	1958026	3385605	1.72
إعانات الأشغال	38937973	15827738	0.40
1. إنتاج السنة المالية	2296153756	2815521635	1.22
مشتريات مستهلكة	1939226217	2445145354	1.26
الخدمات الخارجية والإستهلاكات أخرى	84377283	144708275	1.71
2. استهلاك السنة المالية	2023603500	2589853629	1.27
3. القيمة المضافة للأشغال (1-2)	272550256	225668006	0.82
أعباء المستخدمين	109772457	125819624	1.14
الضرائب والرسوم المدفوعات المماثلة	31583911	39466820	1.24
4. إجمالي فائض الأشغال	131193887	60381560	0.46
المنتجات العملياتية الأخرى	14957898	126783629	8.47
الأعباء العملياتية الأخرى	4603774	8305250	1.80
مخصصات الإستهلاك والمؤونات وخسائر القيمة	103694392	88009884	0.84
5. النتيجة العملياتية	37853619	90850054	2.40
المنتوجات المالية	6625705	2615159	0.39
الأعباء المالية	15687977	27704615	1.76
6. النتيجة المالية	9062271	25089456	2.77
7. النتيجة المالية قبل الضرائب (5+6)	28791347	65760597	2.22
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	4261663	16609934	3.89
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	2179486	355883	0.16
مجموع منتجات الأنشطة العادية	2317737360	2944920424	1.27
مجموعة أعباء الأنشطة العادية	2295387161	2896125643	1.35
8. النتيجة الصافية والأنشطة العادية	22350198	488794780	2.18
9. صافي نتيجة السنة المالية	22350198	488794780	2.18

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الفرق بين السنتين 2015-2016 مايلي

1. المبيعات والمنتوجات الملحقة نلاحظ زيادة 23% وذلك لزيادة النشاطات الملحقة ، والمنتوجات المستعملة لصالح المستخدمين والإيجار وخاصة النوعية وانتشار منتجات الملبنة على مستوى الواسع
2. الخدمات الخارجية نلاحظ زيادة في ذلك بسبب إعادة مراجعة السعر
3. الضرائب والرسوم نلاحظ في الإرتفاع 24% وهذا الراجع إلى الزيادة المتعلقة بالمدفوعات لتغطية النفقات العمومية
4. مصاريف المستخدمين نلاحظ زيادة بسبب كثرة عدد العمال
5. صافي نتيجة المالية نلاحظ زيادة وذلك ما حققته المؤسسة من أرباح خلال تلك السنة المالية.

المطلب الثالث : النتائج المتوصل إليها بعد مراجعة الأعمال المحاسبية

في إطار هذه المهمة قمنا بمراجعة أعمال مديرية المحاسبة والمالية :

من خلال عملية التشخيص التي قمنا بها ترقبنا بعض الإيجابيات والسلبيات والتي كانت على النحول التالي:

- عدم وجود رقابة صارمة للسجلات المحاسبية
- الافتقار إلى التواصل والتنسيق بين مديرية المحاسبية المالية وبين الإدارات الأخرى
- فقدان التدقيق النقدي للمؤسسة
- انعدام إطارات متخصصة في مجال التدقيق المحاسبي والإعتماد على بعض الطرق لبسيطة في تدقيق الحسابات

التوصيات المقترحة :

- المراقبة الروتينية للوثائق المتداولة على المستوى مديرية المحاسبة والمالية
- إعادة تأهيل بنية المحاسبة التحليلية
- مراقبة العمليات النقدية من خلال الوثائق المالية
- لابد من وجود تعاون بين مختلف أقسام المؤسسة ليس فقط من الجانب الخدماتي بل من الجانب المعلوماتي لدفع من كفائتها.

خلاصة

من خلال الدراسة التطبيقية التي فمنا بها والمتعلقة بالتدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ملبنة سيدي سعادة كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقق من مراحل التدقيق والتأكد من مراجعة الحسابات لتتمكن من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية من خلال قوائمها مثل الميزانية ، جدول حسابات النتائج لإعتمادها في إعداد تقرير نهائي يضم النتائج التي توصلت إليها جراء عملية التدقيق للنصح والإرشاد.

الخاتمة

العامة

عرف التدقيق انتعاشا وانتشارا في الوقت الحالي كنتيجة للتطور الإقتصادي الذي يعرفه سوق المال والأعمال اليوم، حيث تشهد طلبا متزايد سواء من الأطراف داخلية من ملاك مسيريه ، مساهمين ...إلخ ، أو أطراف خارجية من بنوك ، موردون ، عملاء إدارة الضرائب ...إلخ وذلك من أجل الحصول على ثمرة التدقيق والمتمثلة في الرأي الفني المحايد الذي يصدره مدقق الحسابات عن عدالة القوائم المالية ومدى تصويرها للمركز المالي وتشخيصها لنتيجة الدورة من خلال الدراسة النظرية التي قمنا بها لموضوع أهميته التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في إتخاذ قرارات وخاصة المهمة منها وذلك من خلال معرفة مختصرة وشاملة حول القوائم المالية المصادق عليها من طرف محايد ألا وهو "المدقق" أما بنسبة للدراسة الميدانية التي قمنا بما على مستوى ملبنة سيدي سعادة لاحظنا أن المؤسسة تتميز بمجموعة من نقاط قوة وتعاني بعض نقاط ضعف ووصلنا إلى بعض الاقتراحات والتوصيات التي كنا تراصا ضروية لسد الثغرات وقد تم عرضها في الفصل التطبيقي وذلك محاولة منا لإعطائها الجانب التنظيمي كنتيجة لعملية المراجعة التي أجريناها.

نتائج اختبار الفرضيات :

- توصلنا إلى نتائج البحث وكانت على النحو الأتي :

الفرضية الأولى : توصلنا أن التدقيق الداخلي وظيفة تابعة للإدارة وضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية من أجل اتخاذ القرارات لدى الإدارة العليا لا بد من مجموعة من المعايير التي يجب على المدقق إتباعها من أجل أن يؤدي مهمته على أحسن وجه.

الفرضية الثاني : المدقق الداخلي يقوم على تقييم نظام الداخلية من خلال مراحل محددة تبدأ بتقييم كيفية تصميم هذا النظام من طرف الإدارة وصولا إلى التقييم النهائي له ومعرفة فعاليته وقوته للوصول في الأخير إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف فيه وإبداء الرأي حوله

نتائج الدراسة :

بناءا على ماورد في دراسة تم الوصول إلى النتائج التالية :

- لابد على المدقق من إتباع منهجية تمكنه من الإتمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها ، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المدقق على الأدلة والقارئة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء التدقيق.

- تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على نتائج القوائم المالية المركز المالي والمحاسبي
- إن التدقيق المحاسبي جزء من التدقيق الداخلي يعتمد على المعطيات المحاسبية العامة المحاسبية التحليلية ، الموازنات التقديرية ، وكذا المعطيات الإحصائية ، تهدف إلى فحص ومراجعة القوائم المالية السجلات العمليات للتأكد من الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتقديم النصح والإرشاد إلى الإدارة العليا.

النتائج المتعلقة بالدراسات الميدانية :

- يتضمن تقرير المدقق المحاسبي في الملبنة أهم الملاحظات والنصائح المقدمة إلى الإدارة العليا فيما يخص الوضع المالي للمؤسسة والعمل على تحسينه ويقدم موحد لخلية التدقيق الداخلي يتضمن الجوانب المالية والمحاسبية وغيرها للمؤسسة.
- من خلال دراستنا لملبنة سيدي سعادة توصلنا إلى أن تقرير التدقيق المحاسبي يمكن أن يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء حكمة ورأيه الفني المحايد حولا مدى صدق وعدالة القوائم المالية وبالتالي هناك تكامل بين عمل لجنة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.

إقتراحات :

- ضرورة وجود الإفصاح الكافي عن المعلومات الصادقة والمعبرة على الوضع المالي للمؤسسة ، بغرض رسم سياسات مستقبلية مساعدة على إتخاذ قرارات مختلفة من طرف الإدارة المالية
- الاهتمام بالتدقيق المحاسبي وتفعيل دوره على الوجه الذي يسمح بجعله أداة تقدم معلومة مالية موثوقة منها قصد توجيه رؤوس الأموال لإستمارات الناجحة والمجدية أكثر.

أفاق الموضوع :

- إنحصر بحتنا في أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات كيف يمكنه أن يساعد في إتخاذ القرارات ولكن يبقى المجال مفتوحا لتناول مواضيع أخرى في هذا المجال.
- مساهمة المراجعة في القطاع البنوك لمواجهة الإختلاسات المالية
- كيفية استخدام التدقيق كوسيلة من الوسائل التحقيق الجمركي
- أما الأن ونحن نكتب السطور الأخيرة من هذا الموضوع نرجو من الله عز وجل وأن يوفقنا ولو بقدر قليل من في الإلمام بجوانبه من خلال دراستنا المتواضعة ، فإن أصبنا فلنا أجر العمل والإجتهاد وإن أخفقنا فيكون لنا أجر العمل ، وما التوفيق إلا بالله عليه توكلنا.

قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

- الكتب

- أحمد نور فتحي السواري ، المحاسبة الإدارية لاتخاد القرار ، دار الجامعة 2004.
- أمين السيد أحمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات القانوني
- طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، "المراجعة وتدقق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية، الجزائر ، 2005
- عبدالغفار حنفي ، التنظيم ، وأدارة الأعمال ، 2006
- عبدالفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السواري ، المراقبة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة ، مصر ، 2004
- محمد إبراهيم ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان 2000
- محمد السيد الناغي ، مراجعة إطار النظرية والممارسة ، بالمملكة النتحدة ، لوتسي 2002
- محمد الشامي طاهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية 2002
- محمد الفيومي محمد علاء الدين محمد الدميري ، أيمن أحمد ، شتيوي دراسات متقدمة في المراجعة ، الإسكندرية ، 2008
- محمد سمير الصيان عبدالله هلال ، الأسس العلمية للمراجعة الحسابات ، دار الجامعة الإسكندرية ، 2007.
- مهيب الساعي ، وهيب عمور ، علم تدقيق الحسابات ، صفاء للنشر والتوزيع، عنان ، 2006

- الأطروحات والرسائل الجامعية :

- بن دادة أمينة أهمية التدقيق المحاسبي في إتخاد قرارات المؤسسة مذكرة لنيل شهادة الماستر معهد العلوم الاقتصادي ، مستغانم 2013
- بن ناصر محفوظ أهمية التدقيق المحاسبي في مؤسسة اقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماستر كلية العلوم التجارية خصص تدقيق محاسبي جامعة مستغانم ، 2011-2012
- بوقابة زينب التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبية وتدقيق جامعة الجزائر 2011-2010
- زيتوني إبراهيم الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للإستثمارات في مؤسسة إقتصادية مذكرة لنيل شهادة الماستر معهد العلوم الإقتصادية الجزائر
- شدري معمر سعاد ، المراجعة الداخلية في تقييم الأداء مؤسسة اقتصادية راسلة ماجيستر في علوم التسيير ، جامعة بومرداس 2008-2009

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

- Redhkhelassi « l'audit interne et audit opérationnel » édition huma alger . 2005