جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

الشعبة :العلوم المالية و المحاسبة التخصص : التدقيق ومر اقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي

التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد قرارات المؤسسة

مقدمة من طرف الطالب :

- بن محمد نوال
- رفاعي أحلام صليحة

تحت إشراف المؤطر :

- عمر ابراهيمي

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مشرفا	قادري عبد القادر	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2019

إهداء

إلى قدوتي الأولى ، ونبراسي الذي ينير دربي ، إلى من أعطاني ولم يزل يعطيني بلا حدود ، إلى من رفعت رأسي عاليا افتخارا به " **أبي العزيز**"

أدامه الله ذخرا لي

إلى التي رآني قلبها قبل عينيها ، وحضنتني أحشاؤها قبل يديها ، إلى شجرتي التي لا تذبل ، إلى الظل الذي آوي إليه في كل حين " **أمي الحبيبة** "

حفظها الله

إلى الشموع التي تنير لي الطريق إخوتي **إيمان، شهر الدين، إلهام، إيناس، محمد سعيد، ولليليا** الذين شجعوني وواصلوا العطاء دون مقابل

وإلى رفيق دربي وسندي **داني محمد** أدامه الله سندا لي

إلى الجوهرة المضيئة والدرة المصونة واللؤلؤة المكنونة ، أختي الغالية **زينب صدوق**

لهم جميعا أهدي ثمرة جهدي ،،،

بن محمد نوال

إهداء

يا من احمل اسمك بكل فخر ، يا من أفتقدك منذ الصغر

يا من يرتعش قلبي لذكرك ،يا من أوعدتني لله أهديك هذا البحث « **أبي** »

الغالي رحمة الله عليك

إلى حكمتي.....وعلمي

إلى أدبي .....وحلمي

إلى طريقي.....الهداية

إلى ينبوع الصبر والتفائل و الأمل إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله « **أمي الغالية** »

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله ، إلى من أثروني على أنفسهم

إلى من علموني علم الحياة ، إلى من كانوا ملاذي وملجئي

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات « **أصدقائي** »

إلى من سأفتقدهم....وأتمنى أن يفتقدوني

إلى من جعلهم الله إخوتي بالله.... ومن أحببتهم بالله

رفاعي أحلام صليحة

شكر وعرفان

الحمد **لله** وحده عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته الذي أعاننا على إتمام هذه المذكرة وعلمنا ما لم نكن نعلم وكان فضله علينا عظيما،

فسبحانك لا نحصي الثناء عليك أنت كما أثنيت على نفسك، ونصلي وتسلم على صفوة أنبيائه سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وأوليائه

أتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الأستاذ إبراهيمي عمر الذي قبل الإشراف على هذا العمل عرفانا بالجهود التي بذلها في سبيل إنجاز هذه المذكرة

كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إعداد هذا البحث من قريب أو من بعيد و ساعدنا سواء بيده أو بلسانه أو بقلبه في إعداد هذه المذكرة

ولا يفوتنا في الأخير أن نتقدم إلى كافة زملائنا وزميلاتنا دفعة 2020 تخصص تدقيق محاسبي و مالي بالتمني لهم حياة موفقة بإذن الله.

الفهرس

كلمة واهداء	
فهرس المحتويات	
المقدمة	
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق	
تمهيد	**1**
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي	**2**
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	**2**
المطلب الثاني: مفهوم التدقيق	**4**
المطلب الثالث : أهمية و أهداف التدقيق	**5**
المبحث الثاني: أنواع التدقيق, وسائله وفروضه ومخاطره	**6**
المطلب الأول : أنواع التدقيق	**6**
المطلب الثاني : وسائل التدقيق	**14**
المطلب الثالث : فروض التدقيق	**22**
المطلب الرابع : مخاطر التدقيق	**23**
المبحث الثالث: معايير التدقيق	**30**
المطلب الأول: المعايير العامة	**30**
المطلب الثاني: معيار العمل الميداني	**36**
المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير	**41**
خلاصة الفصل الأول	**49**
الفصل الثاني: اتخاذ القرارات	
تمهيد	**50**
المبحث الأول: ماهية القرارات	**51**
المطلب الأول: مفهوم القرار	**51**
المطلب الثاني: أنواع القرارات	**52**
المطلب الثالث : خصائص اتخاذ القرارات و أهمية القرارات الادارية من الناحية العلمية والعملية	**55**
المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرارات	**58**
المطلب الأول : مفهوم عملية اتخاذ القرارات	**58**
المطلب الثاني : مراحل عملية اتخاذ القرار	**59**
المطلب الثالث: أساليب و ظروف اتخاذ القرار	**62**
المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ومساهمته في اتخاذ القرار	**66**

المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي ونشأته في الجزائر	**66**
المطلب الثاني: المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار	**66**
المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار	**73**
خلاصة الفصل الثاني	**75**
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة وحدة أغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم	
المبحث الأول: نبذة تاريخية لوحدة أغذية الأنعام	**77**
المطلب الأول : ماهية وحدة تغذية الأنعام	**77**
المطلب الثاني: تقديم هيكل المؤسسة	**79**
المطلب الثالث: الجانب الاستراتيجي لوحدة أغذية الأنعام و أهدافها و مبيعاتها	**82**
المبحث الثاني: منهجية سير عملية التدقيق المحاسبي دراسة ميدانية	**85**
المطلب الأول: منهجية سير عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة.	**85**
المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية لوحدة تغذية الأنعام	**92**
المطلب الثالث: منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام	**96**
خلاصة الفصل	**105**
الخاتمة	
قائمة المراجع	
قائمة الملاحق	
الملخص	

مقدمة

مقدمة :

إن التغير الذي شهدته المؤسسات من حيث نشاطها ووظائفها وأهدافها باعتبارها الوحدة الفعالة والنشطة في النسيج الاقتصادي، ما يفرض عليها ضمان التسيير الحسن وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، وحسن اختيار القرارات مهما كان نوعها والتي تمكنها من استغلال مختلف الوسائل المادية والبشرية استغلالا امثلا.

ولكي تتحكم المؤسسة في نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك ومن بين أهم هذه الوسائل التدقيق و كما يعرف بمصطلح آخر المراجعة, حيث ظهر هذا الأخير بعد ظهور النظام المحاسبي ومع كبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسييرومعه يظهر تخوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة وبمرور الزمن اصبح من المستحيل أن نجد المساهمين يشاركون في التسيير وذلك لما تتطلبه هذه الوظائف من كفاءات متخصصة بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها الإدارية فظهر التدقيق الذي يقوم به شخص محايد ومستقل سواء كان داخلي أو خارجي يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة أموالهم المستثمرة.

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

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

ومن خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي ومحاولة الإجابة عليه من خلال هذا البحث يمكن صياغته كالآتي :

ماهو التدقيق المحاسبي ومدى مساهمته في ترشيد القرارات المؤسسة الإقتصادية ؟

وللإجابة على هذا التساؤل يتطلب منا تجزئته إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو الإطار المفاهيمي لتدقيق الحسابات؟
- ما هو الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرارات؟
- ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات في الجزائر؟

الفرضيات :

وللإجابة على التساؤلات ننطلق من الفرضيات الأساسية التالية :

- ✓ يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي.
- ✓ يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها.
- ✓ يساهم التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات.

أسباب اختيار الموضوع :

- الرغبة الشخصية لأن التدقيق المحاسبي يعتبر كمرحلة نهائية في مجال الدراسات المحاسبية.
- نذكر للدارسين لعلم التدقيق بأنه علم قائم بذاته له أصول وقواعده ومفاهيمه وإجراءاته وهو يجمع أكثر من علم.
- حاجة المؤسسات الجزائرية التي شهدت تحولا جذريا في المحيط الاقتصادي لهذه الآلية بغية تحقيق الكفاءة في الإدارة.
- محاولة منا لإثراء المكتبة بمثل هذا النوع من المواضيع .

منهجية البحث :

تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة والإجابة على الإشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو المناسب لهذا النوع من الدراسات.

كما تم في الدراسة الميدانية الاستطلاع على مؤسسة وحدة أغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم.

أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث من أهمية موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في اتخاذ القرار,كونه يساعد على تجاوز الصعوبات والمشاكل التي تواجه المنظمات والإدارات ,والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المدقق الداخلي إيجادها, ومن الضروري إظهار عمل المدقق الداخلي ومهاراته كإحدى الوسائل الهامة والضرورية لتجاوز هذه الصعوبات.

الدراسات السابقة حول الموضوع :

هناك عدة دراسات سابقة تناولت هذا الموضوع ،منها :

1- قرش عبد السلام: دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار,مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستار في علوم التسيير تخصص فحص ومراقبة التسيير,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير,جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-2013.

حيث اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة إلى معرفة كيف تعمل المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة, ومدى تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية ومدى مساهمتها في اتخاذ القرارات , حيث تعتمد الشركة على وظيفة المراجعة الداخلية التي تساعدها على التحكم في إدارتها بشكل فعال ,فسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الاستراتيجية ,فكان بذلك للمراجعة الداخلية دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المؤسسة ,الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة.

2- نقاز احمد : دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار,مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير,تخصص مالية ومحاسبة جامعة الاغواط2007 .

حيث اهتم الباحث في هذه الدراسة إلى معرفة الطرق ووسائل المراجعة الداخلية التي من خلالها دعم وتفعيل القرارات داخل المؤسسة .

3- **شعبان لطفي** : المراجعة الداخلية مساهمتها ودورها في تحسن تسيير المؤسسة,مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2004.

حيث اهتم الباحث من خلال هذا البحث إلى معرفة كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسن تسيير المؤسسة من خلال سرد الطرق الحديثة للمراجعة الداخلية التي من خلالها يتم تحسن تسيير المؤسسة.

حدود البحث :

الحدود المكانية : تم اختيار مؤسسة وحدة حذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم

الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في (ماي 2020).

الحدود المتعلقة بالمستجوبين : تتمثل في أي مستجوب مطلع جيدا على المحاسبة.

المنهج المتبع والادوات المستخدمة:

تم اعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة والإجابة على الإشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات التي وضعناها وهو المناسب لهذا النوع من الدراسات.

صعوبات البحث:

وتكمن صعوبات البحث في ما يلي :.

- صعوبات الدخول الى بعض المؤسسات والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية,قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم.

محتوى البحث:

تم تقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول :

نعرض في الفصل الأول الاطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق,والفصل الثالث تطرقنا فيه إلى مسار تنفيذ عملية التدقيق.

أما الفصل الثاني فقد شمل هو الآخر اتخاذ القرارات حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية القرارات والمبحث الثاني إلى عملية اتخاذ القرارات والمبحث الثالث تطرقنا فيه إلى مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار .

أما الفصل الثالث تطرقنا إلى دراسة تطبيقية لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONAB ولاية مستغانم، تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين ، الأول : نبذة تاريخية حول وحدة تغذية الأنعام، والثاني : منهجية سير عملية التدقيق الداخلي ودراسة حالة ميدانية ومنهجية إنجاز المدقق الخارجي لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام – مستغانم-.

الفصل الأول

تمهيد :

يعتبر التـدقيق المحاسـبي ومراجعـة الحسـابات ميـدان شاسـع شـهد تطـورات كبيرة وبشـكل ملحـوظ ومتواصل أدت به إلى أن يحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على بعض العموميات والمفاهيم المتعارف عليها في هذا الميدان من خلال المباحث الواردة فيه وبشيء من التفصيل والتوضيح في المطلب التي تضمنتها هذه المباحث.

يعتبر التـدقيق المحاسـبي ومراجعـة الحسـابات ميـدان واسـع شـهدت تطـورا كبيرا وبشـكل ملحـوظ ومتواصل أدت به إلى أن يحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على بعض العموميات المتعارف عليها وذلك من أجل تحديد الإطار العام للموضوع كله وتناول جوانبه المختلفة في ثلاث مباحث انطلاقا من ماهية المواجهة في المبحث الأول التي تشمل التطور التاريخي كضرورة وخطوة لابد من المرور بها وكذا في المبحث الثاني أنواع التدقيق ووسائله, فروضه وخاطره وصولا إلى المبحث الثالث الذي يتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها.

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي :

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق:

يرجع تاريخ التدقيق إلى العصور القديمة, التي تمتد ما قبل الميلاد [1],حيث كانت العمليات التجارية صغيرة جدا بحيث كان الفرد قادر على تفقد أعماله بنفسه.[2]

ففي العصور الوسطى حيث كان يسود نظام الإقطاع, لم يكن للنشاط التجاري والصناعي أي أهمية تذكر, ولذلك فإن وحدة النشاط الاقتصادي التي كانت سائدة في ذلك الوقت هي الضيعة (قطعة أرض) التي يمتلكها النبلاء والأثرياء ,وبطبيعة الحال تتم عن طريق استدعاء القائمين بالعمل في هذه الضياع من قبل أشخاص ذوي سلطة عليهم ليقدمو تقريرا شفهيا عما قامو به.[3]

وتشير الوثائق التاريخية إلى أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المواجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة, وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها, أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه ,واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، وهكذا نجد أن كلمة مراجعة "Audit" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها « يستمع ».[4]

شهد التدقيق عدة تطورات كان لها أثر البالغ على تطورها, فقد ترتب على ظهور القيد المزدوج,التي وردت في الموسوعة الرياضية للعالم الإيطالي لوكا باشيلو 1494,وهو الاعتراف بضرورة وجود أنظمة محاسبية سليمة لمنع الأخطاء والغش.

فقد صاحب التطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي, فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين 15 و16 , والتطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات ,فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت,غير أن ظهور الثورة الصناعية في القرن 18 تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب, فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض عن المخاطرة بها, مما أدى إلى ظهور شركات الأموال وهذا أدى بدوره إلى انفصال تدريجيا الملكية عن التسيير.

1- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة1، منشورات الدار الأكاديمية، طرابلس،2011،ص34.

2- توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، طبعة 1 ، دار االكندي للنشر والتوزيع، أربد، الأردن،2000،ص11.

3- رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000،ص11

4- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة أوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999،ص1.

لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير,وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب ظهور المراجعة والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف متخصص يكون كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه.[1]

وباستجابة القوانين الإنجليزية للاعتقاد العام والرغبة في ضرورة إخضاع تصرفات مؤسسي الشركات ومديرها لرقابة طرف ثالث مستقل يقوم بفحص أعمالها, إبداء الرأي في نتيجة هذا الفحص, وذلك بصفة دورية في نهاية كل سنة مالية خصوصا بعد النمو الاقتصادي العظيم الذي شهدته بريطانيا وظهور الإنتاج الكبير, وتعاظم الثورة الصناعية, وانتشار شركات المساهمة, وانفصال الإدارة عن ملكية ,فقد نص قانون الشركات لسنة 1862م على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات, وان يتضمن تقريرهم الرأي الفني إذا كانت الميزانية قد أكمل شكلها القانوني, وتشمل جميع البيانات التي يطلبها القانون , وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا وصحيحا عن الحالة المالية للشركة' وجاء قانون الشركات لسنة 1900 ليجعل من عملية المراجعة عملية إلزامية لكل الشركات المساهمة في بريطانيا, وتضمن القانون بكفاءتهم مما أعطى دفعة قوية لتطوير مهنة المراجعة لقداعتبر هذا القانون بمثابة حجر الأساس أو العلامة البارزة في تاريخ تطور مهنة المراجعة.

في هذه المرحلة الزمنية من عمر المراجعة بتلك الأزمة التي عرفت في التاريخ بأزمة الكساد العظيم , التي سادت الأسواق المالية سنة 1929_1930م , أدى الى احتدام المنافسة بين المشروعات المختلفة , فكانت المشروعات الصغيرة والمتوسطة هي كبش الفداء فيها , حيث أعلنت الكثير منها إفلاسها , في حين لجأت طائفة أخرى منها إلى التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول, وزيادة الأرباح بشكل مغاير للحقيقة.

وفي ظل هذه الظروف لجأ المقرضون والمساهمون الذين تضررت مصالحهم جراء هذه التصرفات إلى القضاء لمساءلة كل من المحاسب والمراجع والإدارة ,وكثيرا ما كانت الأحكام تصدر لصالح هؤلاء المقرضين أو المساهمين , وأمام هذه التحديات أخذت المنظمات المهنية المحاسبية تعمل على فرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي من خلال تمتعها بالدور الطبيعي في توجيه العمل المحاسبي, ورفع الوعي المحاسبي في أوساط المجتمع , ومحاولة توحيد الممارسات المحاسبية العملية ،ووضع الضوابط لسلوك المهني, بحيث أصبح المحاسب يعتمد على توجهات مهنية عند معالجته لأي مشكلة تقابله في الحياة العملية دون الاكتفاء بتعليمات الإدارة التي يعما موظفا لديها في مجتمع مليء بالغش والتلاعب والاحتيال وكذلك الحال بالنسبة للمراجع ,

1- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،الطبعة3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،ص8(بتصرف).

ولعل من أهم أحداث هذه المرحلة إصدار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1954 تصور لمعايير المراجعة واعتبارها أساسا يحكم الممارسة العملية فيها.[1]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق :

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنها"عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعينة بنتائج التدقيق " 2.

أما منظمة العمل الفرنسي فعرفتها على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل, استنادا على معايير التقييم وتقدير المصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم". [3]
كما عرف Boynton التدقيق أنها "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة مرتبطة بتأكيدات الإدارة عن البيانات المالية للمنشاة, وتقييم هذه الأدلة بطريقة موضوعية من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ,ثم توصيل النتائج إلى الجهات ذات العلاقة".[4]

نلاحظ من خلال هذه التعاريف أنه توجد عناصر أساسية في عملية التدقيق :

- أن التدقيق عملية منتظمة تتم من خلال منهج يعتمد على التخطيط وفق برنامج محدد مسبقا يقوم بإعداده المدقق الخارجي المستقل.
- أن عملية التدقيق تعتمد على حصول المدقق الخارجي على الأدلة والقرائن المرتبطة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية للمنشأة قيد التدقيق.
- إن عملية التدقيق تعتمد على فحص الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الاتفاق بينها وبين تأكيدات الإدارة من جهة ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من جهة أخرى.
- أن عملية التدقيق تنتهي بإصدار تقرير نهائي يوضح نتائج هذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة نشاط خلال فترة محددة وإيصال هذا التقرير إلى الجهات المعنية التي تعتمد عليه.

1- نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص37-40 (بتصرف).

2- وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب : أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989، ص26.

3- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص9.

4- توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، مرجع سبق ذكره، ص15.

- أن تأكيدات الإدارة التي تقدمها الى المدقق الخارجي في شكل اقرارات(صريحة وغير صريحة) وقوائم مالية تمثل اعترافا من الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم هذه القوائم بشكل عادل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.[1]

المطلب الثالث : أهمية و أهداف التدقيق :

أهمية التدقيق : تنبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها, حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها,ومن هذه الفئات ما يلي :

1- إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة(من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.

2 – المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثمارهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

3- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة,منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك.

4- المقروضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة, بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم.[2]

- أهداف التدقيق :

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحققها من نشاط معين, وأهداف المراجعة كثيرة ومتعددة, وتطورها صاحب تطور المراجعة عبر الزمن, فقد كانت تهدف المراجعة في بدايتها إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتعزيز التي قد توجد في سجلات العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات, ثم أصبح من أهدافها القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية, ومع تطور المراجعة أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو ابداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية, كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015،ص ص 25-26.

2- المرجع نفسه، ص39.

والجدير بالذكر أن تطور أهداف المراجعة يرجع إلى القضاء الإنجليزية من خلال العبارة المشهورة للقاضي lopase عام 1896م والتي وصف فيها المراجع بأنه " كلب الحراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين ",حيث تشير هذه العبارة إلى الهدف الأساسي للمراجعة ليس اكتشاف الغش وإنما إظهار هذه الأخطاء والغش عند قيام المراجع بمهمته .

وقد أضيفت أهدافا عديدة للمراجعة في الوقت الحديث نذكر منها مايلي :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها على ما حققته من أهداف, ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول الى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تخفيض خطر المراجعة.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

المبحث الثاني: أنواع التدقيق, وسائله وفروضه :

المطلب الأول : أنواع التدقيق :

تنقسم عملية التدقيق الحسابات إلى عدة أنواع أو تبويبات ولذلك باختلاف الزاوية التي ينظر إليها وبالتالي نستطيع القول بأن للتدقيق أنواع متعددة فقد ينظر إليه من حيث الحدود ومدى الفحص وقد ينظر إليه من حيث التوقيت والاستقلال كما قد ينظر إليه من حيث الالتزام بالإضافة إلى زوايا أخرى مختلفة.

و بناءا على ما سبق يمكن توضيح هذه الزوايا في الفروع التالي

الفرع الأول: التدقيق من حيث الحدود :

ينقسم التدقيق من حيث الحدود إلى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي

أولا- التدقيق الكامل[1]:

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته.

ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة وتلك التي لا تعتمد على الرقابة الداخلية وهذا يعني أن المنشآت الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق ،فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته.

ثانيا - التدقيق الجزئي :

وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق المطلوب أو المجال ويراعى أن الجملة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي(رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق والهدف منه، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق .

أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي :

- الاتفاق على تدقيق العمليات من مقبوضات ومدفوعات.
- الاتفاق على تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة .
- الاتفاق على تدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط.
- الاتفاق على دراسة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها.

الفرع الثاني : التدقيق من حيث الوقت :

وينقسم إلى:

أولا- التدقيق النهائي :

يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لأن المدقق يبدأ عمله فقد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها ، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المنشأة ، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية :

1- أحمد حلمي جمعة، مدخل حديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص10-17.

أ – تأخر النتائج.

ب – حدوث ارتباك في مكتب المدقق.

ج – عمد اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.

د – عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.

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

ثانيا- التدقيق المستمر :

يعد التدقيق المستمر الذي يقوم به مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت ، وبمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية.

ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من المنشآت التي تقوم ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق وبالتالي تلاقي أو تقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب فضلا عن ذلك سرعة ارتكاب الأخطاء ولذلك يطلق عليه التدقيق المانع والمصحح في وقت واحد ، بالإضافة إلى ما تقدم فإن إتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي وأهمها تأخر النتائج التدقيق وارتباك الأعمال بمكتب المدقق ، وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أنه قد يبرز بعض العيوب أهمها :

أ – ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق.

ب – أنه تدقيق غير متصل.

ج – توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المنشأة.

ولكم يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مواعيد وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها ، وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أو يؤديها على أساس تفصيلي أو اختياري .

الفرع الرابع : التدقيق من حيث الاستقلال:

ينقسم التدقيق من حيث الاستقلال إلى :

أولا – التدقيق الداخلي[1]: وهو عملية الفحص المنتظم للعمليات 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 ورقابة تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها.

ثانيا- التدقيق الخارجي [2]: يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب لنوعية الفحص المطلوب منه وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة من خلال فترة معينة.

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

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

ب – كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعبات والغش كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية :

أ – وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير الوقت والجهد للمدقق فضلا عن كفاءة النظام المالي للتدقيق.

ب – أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.

وعلى الرغم من التشابه والتكامل بين التدقيقين الداخلي والخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازها فيما يلي :

- من حيث الهدف.
- من حيث العلاقة بالمنشأة.
- من حيث نطاق وحدود العمل

1 - إبراهيم زيتوني، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره، ص 63.

2 - د.أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 16-19

- من حيث التوقيت المناسب للأداء.
- من حيث المستهدفين.

وذلك كما يوضحها الجدول التالي :

الجدول رقم (02)

م	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	أ – تحقق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش ب – التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء لرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبة معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة .	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات التدقيق	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه قوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق
4	التوقيت المناسب للأداء	1 – يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية 2 – إختباريه وفقا لحجم المنشأة	1 – يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) 2-قد يكون كامل أو جزئي 3-إلزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدين	إدارة المنشأة	1 – قراء التقارير المالية 2 – أصحاب المصالح 3 – إدارة المنشأة

المصدر المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان،2000

الفرع الخامس: التدقيق من حيث الإلزام:

أولا – التدقيق الإلزامي : وهو التدقيق الذي تلتزم به المنشآت وفقا للقانون السائد (قانون الشركات ، قوانين الضرائب ، قانون الاستثمارات) ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتباعه وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن وبدون استثناء من ذلك ، يعن مؤسسو الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختباري).

ثانيا- التدقيق غير الإلزامي (الاختياري) : الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر تقرير القيام به إلى المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح ، لذلك فإن هذا التدقيق يناسب الشركات والمنشآت الفردية لأنه يفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مدقق عند تحديد أنظمة الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من مدقق عند طلب قروض فضلا عن الأمل في قبول الإقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.

الفرع السادس : من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات :

أولا – التدقيق الشامل " التفصيلي" [1] **:** وهو التدقيق الذي كان سائد في بداية عهد المهنة وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش والتلاعب ولذلك ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، وتجدر بنا الإشارة إلى أن هذا النوع قد شمل بالنسبة لجزء معين عمليات وقد يكون شامل بالنسبة لجميع العمليات وهذا وفق العقد المبرم بين المدقق وأصحاب المؤسسة.

ثانيا – التدقيق الإختباري [2] **:** يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع) ، حيث أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصحب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات ، لذلك تظهر لنا وبإجلاء أهمية الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة لم من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة،

1 - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق ، مرجع سبق ذكره، ص12 .

2 - محمد الشهامي ، مسعود صديقي ، المرجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان لمطبوعات الجامعية ، 2002، ص 29.

مادام المراجع يهدف من وراء فحص البيانات والسجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة فإنه لابد من القيام بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية :

- المعاينة على أساس التقدير.
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
- المعاينة الاستكشافية.

قد يكون الحكم الصادر عن المراجعة العينية ممثل لمفردات المجتمع وهذا راجع إلى المشاكل التالية :

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل.
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختبار العينة.
- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

الفرع السابع : أنواع التدقيق الأخرى :

أولا – التدقيق الإداري [1] : تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة أي على المدقق التأكد من أن أموال المشروع تصرف بشكل اقتصادي بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة بأقل تكلفة ممكنة و يتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية و من الرقابة المالية على التكلفة .

ثانيا – التدقيق الاجتماعي: إن التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة وأهدافها العامة اتجاه البلد الذي تعمل به ، فالشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الرفاهية الاجتماعية والصعبة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

ثالثا – التدقيق القانوني [2] :

ويقصد بها التأكد من أن المؤسسة تطبق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي تم إصدارها من قبل السلطات التشريعية أو التنفيذية في دولة ما مثل التأكد من أن شركات المساهمة في الجزائر تطبق قانون الشركات ، مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية عندما تندفعان للتأكد من أن عملية الصرف تمت وفق قانون الميزانية العامة للدولة و الأنظمة المعمول بها.

1 - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره، ص 21.

2 - محاضرات مقياس المراجعة ، فارس فيصل ، المركز الجامعي بالمدية ، 2006-1007

رابعا- تدقيق الأهداف :

ويقصد بها التحقق من أن أهداف المؤسسة المسطرة سابقا قد حققت بالفعل ميدانا بالنظر إلى هذا النوع تتأكد لنا الحقيقة الآتية أن هدف المراجعة لا يتحدد عند مستوى اكتشاف الأخطاء بل تتعدى ذلك لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفاعلية.

خامسا- التدقيق المستندي :

يتركز هذا النوع من مراجعة النواحي الشكلية والموضوعية للمستندات المؤدية للعمليات التجارية أي بعبارة أصح مراجعة البيانات الحسابية ، الجمع الطرح ، القسمة .

سادسا – التدقيق الفني :

وهو النوع من المراجعة الذي يحاول البحث والتأكد و التحقق من أن المؤسسة تتجسد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بطريقة واعية ومحكمة ومقبولة مثلا التأكد من صحة النسب المعادلة للإهتلاك لقطاع الاحتياطات.

سابعا – تدقيق العمليات [1] :

هو الذي يشرح جميع النشاطات إذ له نتائج إيجابية وعلاوة على فحص الحسابات هدفه تحليل الأهداف الموضوعة وأبعادا وتخفيض الأضرار الناتجة عن الأخطار الممكنة في حدود إمكانيات المؤسسة وتحديد الأنشطة المناسبة مع إدراك وتقدير المناسب لها على أنه ذلك التدقيق المتطور الذي يتركب ويجمع بين التقدير الموضوعي وقياس الأدلة المتعلقة بالأعمال والأحداث الاقتصادية وفق تحليل هادف وإعلانه للمهتمين " تعريف الجمعية الأمريكية للمراجعة AAA

ثامنا – التدقيق المالي [1] : هو التدقيق الذي يهتم بالأحداث الاقتصادية والذي يتولى فحص الحسابات والدفاتر والذي يعمل على حماية الاستثمارات والمعاملات المحاسبية بالإيجاب.

1 - Henri bouquir ;Charles bècour ; xop-cit ; p 11-12.

المطلب الثاني: وسائل التدقيق :

لكي يدلي المراجع برأيه حول شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة للقوائم المالية لابد من إتباع منهجية كما سبق أن رأينا ولابد من توفر وسائل تقنية بواسطتها الوضعية ويجمع أدلة إثبات يبرر بها رأيه تتمثل تلك الوسائل في الفروع التالية [1] :

الفرع الأول : وسائل شرح وتقييم المر اقبة الداخلية : لقد سبق لنا تعريف المراقبة الداخلية على أنها مجموعة ضمانات متمثلة في طرق وإجراءات العمل المكتوبة وغير المكتوبة وتعليمات الإدارة الموجودة والمعمول بها على مستوى كل مصلحة من مصالح المؤسسة ، تلك الضمانات تساهم في التحكم فيها عن طريق الحفاظ على الذمة وحمايتها والسهر على الحفاظ على نوعية المعلومات ، المتدفقة وكذا تطبيق سياسات الإدارة عن طريق التعليمات بهدف تحسين الأداءات ولا يتسنى ذلك إلا إذا كان هناك مخطط تنظيمي ومستخدمون ذو كفاءة عالية وواعون مع وجود الوثائق اللازمة.

أولا – وصف الإجراءات المعمول بها : يقوم المراجع بالإطلاع على الإجراءات المكتوبة أو غير المكتوبة ويلخصها بإحدى الطريقتين :

إما إعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة une description narrative أو Mémorandum ، أي حوصلة كوصف عملية الشراء التي تقوم بها مصلحة الشراء لفائدة كل المصالح الطالبة، أو وصف تلك الإجراءات عن طريق ما يسمى بخرائط التتابع حيث يتم وصف تلك الإجراءات عن طريق أشكال تبين الوثائق المستعملة وكيفية انتقالها عبر المصالح كما يبين بصفة خاصة مختلف أنواع الرقابة التي تخضع لها من طرف موظفي تلك المصالح أثناء مرورها ومعرفة عيوب ومزايا ذلك (جمع أو عدم جمع وظائف متعارضة في شخص واحد قيمة مضافة أو وجودها نتيجة تدخل المتدخلين في العملية)

مثال: ملخص إجراءات البيع :

- تجمع طلبيات الزبائن على مستوى مصلحة الزبائن وتسجل بحسب وصولها.
- تتم دراسة مدى قدرة الزبون على الدفع لكل طلبية تعدى مبلغها ال 200000 دج.
- يتم إرسال 3 نسخ إلى مصلحة التسليم لتحضير وإرسال المنتجات.
- ترسل نسخة مؤشرة إلى المحاسبة لتحضير الفاتورة ونسخة أخرى تبقى في مصلحة الزبائن لمتابعة مختلف عمليات الإرسال.
- تعد مصلحة المحاسبة الفاتورة وترسل نسخة منها إلى مصلحة الزبائن لمراقبة كشف الشروط.

1 -Henri bouquir ;Charles bècour ; xop-cit ; p 11

ثانيا – تقييم الإجراءات المعمول بها : إن تقييم الإجراءات يعني القيام باختبارات الاستمرارية ، مادام أن المراجع قد قام بالاختبارات الفهم و وقف على نقاط الضعف ونقاط القوة لها ، عليه إذن تأكيد أو نفي تطبيق نقاط القوة باستمرار مما يضمن أو لا يضمن الحماية والحفاظ على الأصول ومصداقية ونوعية المعلومات المتدفقة الداخلة في المعلومات المالية المحتواة في الوثائق المالية فيما بعد وللقيام بذلك يستعمل المراجع وسيلتين : استمارة المراقبة الداخلية Questionnaire de contrôle interne التي تخص جملة أنواع الرقابة الواجب القيام بها قصد التأكد من نجاح الإجراءات ودليل التقييم guide d'évaluation الذي بواسطته يتم التأكد من تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف ما وراء كل مراقبة تضمنتها الإجراءات بصدد الدراسة [1].

مثال مبسط على الاستمارة :

1)- هل سندات الاستلام :

- تقارن مع السلع التي تم الحصول عليها ؟
- تقارن مع الطلبية.
- تحمل تأشيرة المخازن.

2)- هل يتم تدقيق فاتورة المورد من طرف مصلحة المحاسبة حسابيا ؟

- تقارن تلك الفاتورة مع سند الاستلام الممضى.
- مع شروط الموردين.

مثال مبسط على دليل التقييم :

1)- هل عمليات الاستلام تتطابق والطلبيات ؟ هذا يعني أن :

- هناك رقابات عند استقبال البضائع.
- هناك مقارنة بين الطلبيات وسندات الاستلام.

2)- هل عمليات الدفع للموردين مبررة؟ هذا يعني أن :

- هناك تدقيق تقوم به مصلحة المحاسبة (أو محاسبة الموردين في حالة وجودها) حول الفواتير.
- هناك مقارنة ما بين سندات الاستلام والفواتير.
- هناك الموافقة على سندات الاستلام.

1 - محمد بوتيس، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، إبن عكنون ، الجزائر، 2003، ص 84-102

الفرع الثاني: وسائل فحص الحسابات :

باعتبار المراجع المالي محترف يختار جملة من الطرق والوسائل تتماشى والأهداف المراد تحقيقها تمكنه فحث الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بقرائن هذه الطرق والوسائل هي :

أولا – المشاهدة العينية :

تعتبر المشاهدة العينية أنجح وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة ، وذلك فيما يخص المخزونات ، الاستثمارات ، الأوراق المالية والنقود ، بتعبير آخر ليس المقصود بها تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السير في الأخير باختبارات التدقيق الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة ينبغي أن توفر في تلك الإجراءات الشروط التالية :

- أن تكون مكتوبة.
- تحدد فيها أماكن التخزين، مكانا بمكان وتواريخ جردها.
- تهيأ الأماكن وأجنحة السلع تسهيلا لعملية الجرد وتفاديا للنسيان أو العد مرتين لسلع أحيانا أخرى.
- تعزل السلع فيما بينها ويفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزء المعطوب والميت إن وجد كما تفصل الكميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها .
- لابد من التعرف على السلع المملوكة لدى الغير.
- يتم تعيين فرق الجرد(فرقة أو فرقتين في الغالب) بأعضائها ومسؤولياتها وتحديد الوظائف والإشراف بكل وضوح.
- تتوقف حركات المخزونات أثناء عماية الجرد المادي وعملا على توقف العملية الإنتاجية وإتمام الإنتاج قيد الإنتاج يتم إخراج الكميات اللازمة من المواد قبل إنطلاق عملية العد تؤخذ تلك الكميات بعين الإعتبار وذلك تفاديا للنسيان من شمولية العملية في النهاية.
- لا بد أن تتضمن إجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لإحترام مبدأ الإستقلالية للدورات بحيث أن كل السلع التي وصلت من الموردين تم تسجيلها في المحاسبة وأن كل الإدخالات التي حدثت قبل إنطلاق عملية الجرد المادي لها فواتيرها.
- تقارن بطاقات الجرد وبما هو مسجل وذلك قبل إنطلاق حركات الجرد من جديد إن دور المراجع أثناء عملية الجرد المادي هو ملاحظة عمل فرق الجرد بهدف الوقوف على مدى إحترام الإجراءات ومدى جدية الأعضاء والوقوف على العيوب والصعوبات إن وجدت كما يقوم المراجع بإختبارات التحقق هو

بنفسه عن طريق العينات كأن يأخذ بطاقات ويتحقق ماديا من الكميات الظاهرة عليها أو يأخذ رموز السلع ويعد الكميات وهذا ليتأكد في نهاية الأمر أن تلك الكميات التي وجدها هي نفس الكميات الظاهرة في قوائم الجرد النهائية.

ثانيا – فحص الدفاتروالوثائق :

يتأكد المراجع أحيانا من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها والمستندات والوثائق المبررة لهامش مراقبة مخصصات اللإهتلاكات والمؤونات مراقبة كيفية إنتاج المؤسسة لعناصر لنفسها ، مراقبة فواتير الموردين لتبرير الأرصدة ونفقات أخرى ، مراقبة نفقات المستخدمين مع دفتر الأجور ، الكشوف وتصريحات الإدارة فيما يخص العاملين ...إلخ

ثالثا – المصادقات المباشرة :

إن حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة على المراجعة ولكي تكون كذلك فلطلبات المصادقة التي يرسلها المراقب لهؤلاء شروط منها إختيار عينة ممثلة وإرسال طلبات لمفرداتها مفردة بمفردة وتلقى الردود من طرف هذا الأخير مباشرة كما سبق القول.

رابعا – المراجعة القياسية والفحص التحليلي :

على المدقق القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها (أو عدمه) من دورة إلى أخرى فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.

إن طريقة القياس هذه تسمح للمراجع بالوقوف على الإتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وإنخفاض ديون الموردين ، وتدهور رأس المال العامل كما تسمح بتأكيد (أو نفي) صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجأة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون .

إن قياس وتحليل هذه التقنية يلجأ إليها المراقب في بداية المهمة لتوجيه عملية المراجعة التي يجب القيام بها كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات بعضها على الأقل إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

خامسا – تصريحات المسيرين :

يستفسر المراجع أثناء أداء مهمته على كثير من الأمور ويقدم له المسيرون و المسؤولون شروحا عديدة شفوية يدونها كي يرجع إليها عند الحاجة وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل وهذا كدليل أفضل وأقوى.

الفرع الثالث: تقنيات السبر:

هناك المجتمع الإحصائي وهناك العينة الممثلة لهذا المجتمع، كما لهذه الأخيرة شروط يجب توفرها عند الإختبار لتكون حقا ممثلة لمجتمعنا وإذا كانت كذلك فإن الباحث سيولي كل إهتمامه لدراسة دقيقة لمفرداتها وله أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله.

إن المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون ، الفواتير ، القيود المحاسبية ، أما العينة فهي إختبار مجموعة فواتير، مجموعة قيود لتكون مفرداتها في مثالنا هذا الفاتورة والقيد المحاسبي، تخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة وذلك حسب هدف المراجع وقد تعددت أنواع الرقابة فقد تراجع الفاتورة مراجعة حسابية أي التأكد من صحة العمليات الحسابية الظاهرة عليها (سعر الوحدة ، كميات الضريبة ، التخفيضات الممنوحة ...إلخ) وقد تراجع بمفرداتها وثائق أخرى وقد تراجع من حيث تسجيلها في الدفاتر كما قد تراجع من حيث التأكد من أنها تحمل تأثيرات وترخيص ، إن الفاتورة وكل مستند محاسبي تخضع إذن إلى مراجعة حسابية (دراسة العمليات الحسابية الظاهرة عليها) مراجعة مستندية (دراسة الناحية الشكلية في اليومية ...إلخ) ومراجعة قياسية (دراسة مقارنة) للمراجع الحرية عند إستعمال تقنيات السير في إتباع أو عدم إتباع الطرق الإحصائية في ذلك حسب الهدف و الأهداف التي يرغب الوصول إليها لكن في حالة إختيار الطرق الإحصائية المعقدة في الغالب عليه الإلمام بها ثم إتباع الخطوات التالية التي لا مفر منها.

أولا – تصور السبر :

عليه في هذه الخطوة تحديد الهدف والأهداف المراد تحقيقه لأن تحديد الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها ، هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) الذي يريد المدقق أن يتحقق من غيابه وعليه تحديد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب في تحقيقها ويختلف باختلاف تلك الأهداف فإذا كان هدفه التأكد من عدم المبالغة بالنقصان لعنصر الموردين فإن المتجمع في هذه الحالة ليس ميزان مراجعة الموردين لكل سندت الإستلام أو التسديدات التي تمت بعد تاريخ نهاية الدورة.

يتكون المجتمع الإحصائي كذلك من مفردات تتعدد أحيانا إذا أن عنصر الزبائن كمجتمع يتضمن عدة مفردات مثل الفاتورة أو القيد على المراجع حسب هدفه إختيار المقدرة المناسبة بأقل تكلفة ممكنة.

على المراجع من جهة أخرى تحديد درجة الثقة المرغوب فيها التي تتماشى والموضوع المراد دراسته، غير أنه كلما كانت درجة الثقة مرتفعة كلما كانت العينة الممثلة للمجتمع كبيرة ، وعليه تحديد معدل الخطأ المقبول ، أي تحديد الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول .

كما على المراقب أحيانا تقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السير تخص القيم وتحديد في هذه الحالة المفردات المهمة مما سيؤدي إلى إنخفاض حجم العينة.

ثانيا – إختيار العينة :

تختار العينة بثلاث طرق ، الطريقة الموجهة الشخصية حيث يختار المتدخل العينة حسب حد سنه الشخصي مما يتعارض مع الإحصاء ، والطريقة العشوائية حيث تعطى أرقام تسلسلية للمفردات وتختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية ، وطريقة السبر الترتيبي بحيث إنطلاقا من نقطة معينة تؤخذ المفردات المرتبة 25 أو 35 أو 55 مثلا.

ثالثا – إستغلال نتائج المر اقبة :

يتم إستغلال نتائج المراقبة بالقيام بنوعين من التحليل يقوم المتدخل بتحليل كمي للنتائج ليتأكد من أن الأخطاء والإنحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض والأهداف المسطرة كما يقوم بتحليل نوعي لكل الأخطاء والإنحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أو لا و كذلك فيما إذا كانت إرادية (متعمدة) أم لا.

على المراجع في النهاية إتخاذ قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله وفي هذه الحالة ما العمل ؟ القيام بإختبارات إضافية طلب تسوية الحسابات أم تدوين تحفظات أم رفض المصادقة .

الفرع الر ابع: المراجعة والمعلوماتية :

يساعد إنتشار المعلوماتية بصفة عامة ومعلوماتية التسيير بصفة خاصة المسير في لعب مختلف أدواره وخاصة دوره الأساسي كمتخذ القرارات ، والمدقق هو الآخر وجد نفسه مضطرا لدراسة مختلف النظم المعلوماتية والتطبيقات المختلفة وتقييم نظام المراقبة الداخلية بها للوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف للنظام ، وآثار ذلك على المعلومات المتدفقة والوثائق الصادرة ذات الطابع المالي والمحاسبي بصفة خاصة.

أولا – الأخطار الناتجة عن إستعمال المعلوماتية :

لقد أصبح إستعمال المعلوماتية كمن طرف المؤسسات مهما كان حجمها اليوم في تسيرها شيء مفرغ منه ، غير أن الأخطار المحتمل أن تتعرض لها المؤسسة نتيجة هذه الإستعمالات كبيرة ومن هذه الأخطار تذكر الأخطار المادية ، السرقة والتخريب ، التعطل وعدم السير الحسن ، الأخطاء الناتجة عن إدخال المعطيات في الحاسوب وإرسالها وإستغلالها بالإضافة إلى أخطار التصور ، التزوير و التخريب غير المادي ، أخطار إفشاء الأسرار والتلاعب بالمعلومات دون أن ننسى الأخطار الناتجة عن إضطرابات موظفي المصلحة ومغادرتهم المؤسسة نهائيا.

تلك الأخطار على المراجع عدم تجاهلها بل ينبغي عليه أخذها بعين الإعتبار عند التخطيط للمهمة وإنجازها.

ثانيا – المحيط القانوني الخاص بالمعلوماتية :

إن الأهمية الكبيرة والإنتشار السريع لنظام المعلوماتية وتفاديا لأخطاره السابقة الذكر ، أدى إلى إصدار قوانين وتنظيمات خاصة بالحاسب والمعلوماتية على المراجع الإلمام بها ، نذكر على سبيل المثال قانون المحاسبة وموقفه من المعلوماتية نصوص إدارة الضرائب المتعلقة بمراقبة المحاسبات المعلوماتية ، النظرية القانونية للفواتير المرسلة عن طريق الفاكس ، قانون حقوق الملكية الثقافية وقانون المعلوماتية والحريات بفرنسا.

ثالثا – العناصر المميزة للمؤسسة موضوع المراجعة :

على المراجع الإلمام بالسياسة المتبعة في المؤسسة التي يراجعها حول المعلوماتية وأخطار ذلك مثل كون المعلوماتية مركزية أو لامركزية جماعية أو شخصية قاعدة المعلومات والمعلوماتية للشيكات.

رابعا – مميزات نظام المراقبة الداخلية في محيط معلوماتي :

حتى يتمكن المدقق من إبداء رأي صائب وعادل حول المعلوماتية المالية والمحاسبية المتدفقة من مختلف المصالح عليه أن يولي الإهتمام اللازم لمصلحة المعلوماتية وأخذ نظرة دقيقة حول نظام مراقبتها الداخلية فيقدر جودة هذه المراقبة بقدر جودة المعلومات الصادرة .

خامسا – التشخيص على مستوى مصلحة المعلوماتية :

مهما كان قسم المعلوماتية على مستوى المؤسسة موضوع المراجعة (مصلحة ، دائرة ، ...إلخ) على المراقب القيام بتشخيص وذلك حتى تتضح له الصورة والإلمام بما يلي :

- ما هو التنظيم الداخلي للقسم (الخريطة التنظيمية ، وظائف وتوزيع ومهام ...الخ) ؟
- ما هو مستقبل المعلوماتية (الخطة العامة ومخطط المدى المتوسط والطويل ...الخ) ؟
- كيف تحضر وتنجز التطبيقات المعلوماتية (تحضير الطرق المتبعة منذ التصور ، الإختبارات ، النتائج ، المشاركات والعمل على إنجاح التغيير والوثائق ، إختبار البرامجيات ...إلخ) ؟
- كيف يمكن الدخول إلى النظام وماهي الضمانات المنقية والمادية لذلك (سياسة أمنية ، وسائل أمنية مادية والرقابة الموجودة عند الدخول إلى البرامج ، المعطيات والنظام ...إلخ) ؟
- ماهي الخطة الأمنية وهل هناك تأمين (خطة النجدة ، عقود التأمين ...) كيف يتم تسيير مستخدمي قسم المعلوماتية ؟

سادسا – تشخيص على مستوى التطبيقات : تزخر السوق اليوم ببرامجيات نموذجية وتطبيقات تكاد تغطي مختلف عمليات الإستغلال في المؤسسات ، تشتري وتكييف والنشاط أو يتم تصورها وإنجازها داخليا من هذه التطبيقات نذكر المشتريات ، الفوترة ، الخزينة ، تقييم المخزونات ، الإستثمارات ، الإهتلاكات والأجور يتأكد المتدخل بالنسبة لكل تطبيق من هذه التطبيقات من وجود العناصر التالية :

- مراقبة داخلية (دفتر الشروط، الوثائق ، شرح مختلف أنواع الرقابة التي يتوفر عليها التطبيقة).
- مختلف أنواع الرقابة حول المعلومات الداخلة والخارجة (صحيحة ، شاملة ، حقيقية).
- الرقابات التي تخص المصادقة على مختلف أنواع المعالجة التي تخضع لها المعلومات (صحيحة ، شاملة) .
- أمن ضمان سرية المعطيات.
- طريقة أو طرق المراجعة والتدقيق.

ولتفادي الأخطار المحتملة الوقوع وما تخلفه من آثار خاصة على المعلومات المالية على المراجع الإستعانة بخبير معلوماتي مما أدى إلى ظهور المراجع المعلوماتي (auditeur informatique) الخبير في المعلوماتية والخبير في المراجعة يحصل هذا الأخير على هذه الكفاءة المزدوجة بالممارسة في الميدان .

الفرع الخامس – ترتيب الملفات : إن حجم المعلومات على إختلاف أنواعها التي تجمعها فرقة المراجعة في إطار أداء مهمتها كبير نبغي ترتيبه وتنظيمه بطريقة تسمح لكل عضو من الأعضاء ولكل شخص راغب في الإطلاع عليها وترتب المعلومات في ملفين دائم وجاري يختلف محتواهما لاختلاف أهدافها ترتب الوثائق وتستعمل رموزا ومؤشرات داخل ملف تسمح بالعثور على المعلومات المرغوب فيها بسرعة كما تسمح بإظهار العلاقة فيما بينها في حالة وجودها (الوازنة ، الرزمانة ، الزمن الفعلي ، أوراق التوظيف المالية وإيراداتها ، الإقتراضات وفوائدها ، المؤونات ومخصصاتها ، إسترجاعاتها ، مع الإشارة إلى القوائم المالية الخاصة بها).

المطلب الثالث : قروض التدقيق [1] :

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

أولا – قابلية البيانات للفحص :

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

- ملائمة المعلومات أي ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين.
- قابلية الفحص وهذا يعني أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لابد أن يصلا إلى النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
- عدم التحيز في التسجيل ويقصد به أن يكون المدقق عادلا وموضوعيا عند تسجيله للحقائق.
- القابلية للقياس الكمي وهذا ما يجب أن تتصف مع المعلومات المحاسبية وتعني أنه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات حسابية وتعتبر النقود أكبر المقاييس الكمية شيوعا في ذلك وليس المقياس الوحيد بين المدققين.

ثانيا – عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة : حيث يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المراجع والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارات صائبة والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقية تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

ثالثا – خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية وتواطئية : يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة وعدم مسؤوليته عا إكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره ، ص 12-5 (بتصرف)

رابعا – وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا ، كما يجعل المراجعة إقتصادية وعملية تبنى المراجعة الإختيارية بدلا عن التفصيلية.

خامسا – التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

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

سادسا – العناصروالمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية فإنه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل والعكس صحيح لذا بات على المراجع في الحالة العكسية بدل من العناية المهنية لكشف مولطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة امروض في الفترات القادمة .

سابعا – راقب الحسابات يزاول عمله كمراجع (مدقق) فقط :

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

المطلب الرابع : مخاطر التدقيق :

إن المدقق يعتمد على جمع وتخطيط الأدلة والقرائن من أجل إعطاء رأي عادل وسليم حول القوائم المالية و لكنه قد يتأثر بمخاطر التدقيق وهذه الأخيرة تأثر في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وقد حاولنا أن نتناول بشيء من التوضيح في الفروع التالية:

الفرع الأول : مفهوم خطر المراجعة والأهمية النسبية :

وفقا لمعايري المراجعة رقم 39 لسنة 1981 م و 47 لسنة 1984م الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي حيث يعرف خطر المراجعة بأنه الخطر الناتج عن فشل المراجع بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية بطريقة ملائمة رغم أن هذه القوائم تحتوي على تعريف جوهري ويشرط هذا التعريف بتعريف الأهمية النسبية.

تعرف الأهمية النسبية بأنها الوزن النسبي لحالات معينة من حذف وتحريف في المعلومات المحاسبية والذي يمكن إختياره على ضوء الظروف المحيطة قد أثر في حكم الشخص العادي بشأن إمكانية إعتماده على هذه المعلومات بعد أن تعرضت للحذف والتحريف [1].

أوضح المعيار طبيعة الأهمية في العناصر التالية [2]:

أولا – تشير الأهمية النسبية إلى مدى وطبيعة التعديل في بيان معين بما في ذلك الحذف لمعلومات مالية في هذا البيان وأثر ذلك على قناعة الشخص العامي في الإعتماد على البيانات نتيجة هذا التعديل.

ثانيا – يتوقع المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة في حدود معقولة الكشف عن تعديل في البيانات سواء كانت فردية أو جماعية ويقيم قيمة ونوعية ما يكتشف منها.

ويلاحظ أن الأهمية النسبية تتأثر بعوامل أخرى مثل الإجراءات القانونية أو الرسمية أو أرصدة الحسابات المنفردة من البيانات المختلفة مما يسبب مستويات مختلفة للمادية وفقا لطبيعة العملية التي يتم مراجعتها.

ثالثا – يجب على المراجع أن يحلل ما قد يكتشفه من عمليات التعديل كما ونوعا عندما تثير إهتماماته لأن هذه العمليات قد تثير أمورا أخرى ومن أمثلة تلك الأخطاء المكتشفة وتكون مبالغتها ضئيلة نسبيا إلا أنه قد ينتج عنها تأثير مادي على البيانات المالية أو الأخطاء في تطبيق سياسة محاسبية هو مثال واضح للتعديل ذو الآثار المادية يجب على المراجع أخذ العناصر المادية في الإعتبار في الحالات التالية :

1. تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
2. تقييم أثر التعديل على الحسابات.
3. تقرير سلامة إعداد البيانات.

1 - رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999- 2000، ص 100

2- محمد السيد الناغي، المراجعة – إطار ونظرية وممارسة، مرجع سبق ذكره ، 142-143

ويلاحظ على ما تقدم أن المعيار أوضح المجالات التي يجب أن تأخذ فيها العناصر المادية في الحسبان بالإضافة إلى تحديد طبيعتها ومراعاة ذلك عند التخطيط لعملية المراجعة ثم التحليل لقيمة ونوعية ما قد يظهر من عمليات التعديل ولم يحدد المعيار الأساليب والإجراءات الواجب أم الممكن لمراجع الحسابات إتباعها في هذا المجال أو طبيعة العوامل المؤثرة على التقدير وحصر مضمون الأهمية النسبية في عمليات التعديل في البيانات وإذ ذلك يمثل أهم العناصر وليس كلها.

الفرع الثاني : مستويات مخاطر التدقيق [1] :

أولا – مخاطر التدقيق مستوى البيانات المالية :

يتم أخذ مخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية بعين الإعتبار 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 المحيطة بالرقابة والعمليات ويكون هذا التقييم أساسا لتوفير المعلومات الأولية اللازمة للمنهج العام لمهنة التدقيق و الإحتياجات المتعلقة بموظفي التدقيق ورسم الإطار العام الذي يتم بموجبه تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات الإدارية أو على مستوى مجموعة من المعاملات وكجزء من التقييم الشامل للمخاطر يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار مدى إمكانية وجود مشاكل عامة مثل مشاكل السيولة أو الإستمرارية في المستقبل.

ثانيا – مخاطرات التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات :

يتم توجيه معظم إجراءات التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعة المعاملات وبناء على ذلك لابد من تحديد مخاطر التدقيق على مستوى مع الأخذ بعين الإعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر التدقيق على مستوى البيانات المالية.

1- زيتوني إبراهيم ، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للإستثمارات في المؤسسة الإقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 85

الفرع الثالث : أنواع مخاطر التدقيق :

أولا _ الخطر النوعي أو الخاص[1] : وهو الخطر الناتج عن الأنشطة والمحيط الداخلي فضلا عن بقية الأخطار الأخرى الناتجة عن المحيط الخارجي بالإضافة إلى الأخطار الناتجة عن العمليات التي يقوم المسير الذي يحتل مكانته في نظام الرقابة الداخلية إذ يتعين على المدقق تحديد أهداف مهمته مسبقا.

ثانيا – مخاطر الرقابة الداخلية : أن يقوم بصياغة القرار هم أفراد لهم أراء ولهم إمكانيات الأخطاء كما أن إمكانيتهم للتقدير الكامل ناقصة فالمسير لا يستطيع إستدراك والتغطية الكاملة فكلما تغير المحيط فإن الخطر يتغير إذ يجب دائما التوفيق بين ما يجب فعله دائما ويجب فعله في الوقت المتأخر فهناك دائما منطقة للأخطار التي لا يمكن تغطيتها أو سيئة التغطية وهذا ما يعرف بخطر الرقابة الداخلية.

ثالثا – خطر التدقيق : هو الناتج عن عيب وهو الأكثر توترا وهذا ما استدعى ذكره حيث أن المدقق يعمل ضمن مجال نسبي فهو يساهم في تخفيض منطقة خطر الرقابة الداخلية ولكنه لا يستطيع حذفها ويجدر بنا ملاحظة أن المعيار"19" قد أوضح المكونات الثلاثة لمخاطر المراجعة فيما يلي [2]:

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

وقد أوضح المعيار بخصوص مخاطر النوع الأول أن إحتمال وجود التعديل في حساب أو مجموعة عمليات تؤدي إلى الخطأ المادي ففي الشركات التي تزيد فيها أمور التقدير لعناصر أصولها أو مصروفاتها أو إيراداتها أو إلتزاماتها تكون أكثر عرضة لمثل هذه الأخطاء.

أما مخاطر النوع الثاني فقد أوضح أن عدم كفاية الرقابة الداخلية للكشف عن تعديل أو الخطأ المادي في وقته لذلك يجب على المراجع أن يقوم بفحص مهمة سلامة الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتنفيذ وفي غياب مثل هذا الفحص يجب على المراجع أن يفترض أن مخاطر المراجعة كبيرة.

وعن مخاطر النوع الثالث أوضح المعيار أن مخاطر عدم إكتشاف أي خطأ مادي أو مجموعة حسابات وفي بعض الأحيان تبقى حتى عند قيام المراجع بفحص الحسابات بالمعنى أو العمليات المعنية 100%.

ثم اختتم المعيار هذا العنصر بتوضيح العلاقة فيما بين مكونات مخاطر المراجعة ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي :

1 – Jaques renard,l'audit interne , maxima , paris, 2003,p 52- 53

2- محمود السيد الناغي، المراجعة – إطار ونظرية وممارسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 147

مخاطر النوع الأول والثاني موجودة بمعزل عن عملية المراجعة للبيانات المالية وذلك بغض النظر عن قيام بعملية مراجعة ومن ثمة لا يمكن للمراجع التحكم بهذين النوعين من المخاطر في الكشف عن الأخطاء ، أما فيما يخص العلاقة بين عناصر مخاطر المراجعة فيما يلي :

تقييم المراجع لمخاطر الرقابة يكون منخفضا (النوع الثاني)

عاليا متوسطا منخفضا

تقييم المراجع للمخاطر المرتبطة بالحسابات النوع الأول

عاليا	متوسطا	منخفضا
منخفضا	منخفضا	منخفضا
منخفضا	متوسطا	عاليا
متوسطا	عاليا	عاليا

ويتضح من هذا الجدول أن العلاقة عكسية بين درجة المخاطر المرتبطة بالحسابات ومخاطرة الرقابة من ناحية ومخاطر الكشف عن الأخطاء من أخرى وتوضيحا لذلك :

المخاطر المرتبطة بالحسابات عالية ومخاطر الرقابة عالية ← يجب الإبقاء على مخاطر الكشف عن الأخطاء (الثالث) بمستوى منخفض للسيطرة على مخاطر المراجعة ككل والحفاظ على مستوى منخفض مقبول لها

والعكس في حالة المخاطر المرتبطة بالحسابات منخفضة ومخاطر الرقابة مخفضة ⇦ عندئذ يمكن للمراجع أن يقبل مستوى أعلى في مخاطر الكشف عن الأخطاء وتبقى مخاطر المراجعة ككل فى مستوى منخفض ومقبول

هذه العلاقة تعتبر هامة في تحديد إجراءات الفحص وتوقيعها ومدى التوسع في تلك الإجراءات للوصول إلى مستوى مقبول في مخاطر الكشف عن الأخطاء.

الفرع الرابع : تطبيق مبادئ الأهمية النسبية ومخاطر عملية المراجعة :

أوضح المعيار في هذا العنصر ما يلي :

أولا – توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة وكلما رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر الراجعة والعكس صحيح وفي حالة إنخفاض مستوى الأهمية النسبية تزداد درجة المخاطرة عندئذ يمكن اتخاذ الإجراءات التالية :

أ – زيادة مدى إجراءات المراجعة.

ب – وضع إجراءات مراجعة أكثر فاعلية.

ج – القيام بإجراءات مراجعة معينة لتاريخ يقترب من تاريخ البيانات المالية.

ثانيا – عند التخطيط يتعين على المراجع أخذ الأخطاء المادية والأمور التي تؤدي إليها في الإعتبار وذلك بعد تكوين قناعة أولية للأهمية النسبية حول حسابات معينة أو مجموعة حسابات مثل المخزون أو الذمم وتقييم درجة المخاطر في الكشف عن الأخطاء المقبولة له وإستنادا إلى قناعته يجدد إجراءات المراجعة المناسبة.

ثالثا – الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة في تقييم أدلة الإثبات :

أوضح المعيار أهمية المقابلة بين التقييم الأهمية النسبية عند التخطيط وعند التطبيق في هذا العنصر وفي ذلك :

1 – عند إختلاف تقييم المراجع لمخاطر المراجعة عند التخطيط مع تأكد لديه عند التنفيذ من قناعة عندئذ يكون عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية للوصول إلى مستوى مخاطر الكشف عن الأخطاء كما ثم في مرحلة التخطيط.

2 – في حالة تقارب إجمالي الأخطاء غير المصححة التي إكتشفها المراجع مع المستوى الذي حدد المراجع للأهمية النسبية عندئذ عليه أن يقرر أنه ما أضيف للأخطاء إكتشفت تلك الأخطاء التي لا تزال غير مكتشفة سيؤدي إلى تجاوز في حدود الأهمية النسبية أم لا وبالتالي تحديد إجراءات الفحص الإضافية.

3 – عند قيام الإدارة بتصحيح ما ظهر للمراجع من أخطاء أثناء الفحص فعلى المراجع عندئذ وعند تكوين رأيه حول دلالة البيانات المالية أن يأخذ في الإعتبار مجموعة الأخطاء التي لم يتم تصحيحها.

4 – خلال عملية التخطيط للمراجعة يجب على المراجع تقييم المخاطر التي يمكن أن ترتبط بالبيانات المالية وأثر هذا التقييم على إحتمال مواجهة أمور أساسية في النقدية أو الإستمرار في المنشأة محل المراجعة.

5 – يجب على المراجع الإهتمام بمخاطر المراجعة عند المراجعة لأرصدة الحسابات أو مجموعة عمليات مع مراجعة أثر ذلك على دلالة البيانات المالية.

المبحث الثالث : معايير التدقيق :

إن وجوب وجود معايير من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة من أجل أن يعمل الممارسون لها في إطار و يسيرون على نهجها ولتدقيق الحسابات مجموعة من المعايير المتعارف عليها وهي تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي المعايير العامة، معايير إعداد التقرير.

المطلب الأول : المعايير العامة :

تهتم المعايير العامة للمراجعة بشخص مراجع الحسابات وذلك لمحورية الدور الذي يلعبه هذا المراجع في عملية المراجعة فهو بلا شك يعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة وتتمثل المعايير العامة للمراجعة فيما يلي :[1]

- معيار تأهيل المراجع.
- معيار إستقلال المراجع.
- معيار العناية المهنية الملائمة للمراجع.

الفرع الأول : معيار تأهيل المراجع : ويقضي المعيار الأول من المعايير العامة للمراجعة المتعلق بتأهيل المراجع بأنع " يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الغني والخبرة كمراجع " وعلى الرغم من أن المعيار قد ركز مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل المهني للمراجع إلا أنه يفترض أن هناك مطلبا أساسيا قبل ذلك وهو تأهيله العلمي والمهني ولذلك فإنه يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية وهي :

- التأهيل العلمي .
- التأهيل المهني.
- التأهيل المستمر .

أولا – التأهيل العلمي :

فمن حيث التأهيل العلمي يجب أن يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجالي المحاسبة والمراجعة من ناحية وفي بعض مجالات المعرفة الأخرى مثل مبادئ العلوم السلوكية والحسابات الأولية وبحوث العمليات والإحصاء من ناحية أخرى وذلك حتى يمكنه أداء الخدمات غير التقليدية التي تستند إليه بنفس الكفاءة التي يؤدي بها خدماته التقليدية وبطبيعة الحال يجب ألا يقتصر التأهيل العلمي للمراجع على مجرد الحصول على درجة بكالوريوس المحاسبة ولكن يجب أن يمتد التأهيل ليشمل إعداد بعض الدراسات العليا.

1- عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب أسيد راشد ، محمود ناجي رويش ، أصول المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 29

ثانيا – التأهيل المهني : أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمراجع فإنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام لأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية وعلى الرغم من أن التأهيل المهني الفني للمراجع يهتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة والمراجعة فإن القائمين على تأهيل هذا المراجع في مكاتب المراجعة والمحاسبة يجب أن لا 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 مراجع الحسابات إلماما جيدا وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

ثالثا : التعليم المستمر: أما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة إلتحاق المراجع بصورة إختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر وذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية فالتعليم المستمر يتيح للمراجع التعرف على أحدث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية و التعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي والتعرف على أحدث التشريعات المؤثرة على تنظيم وممارسة المهنة والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المراجعة ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى نواكب هذا الطلب المستحدث .

الفرع الثاني : معيار الإستقلال :

يقتضي المعيار الثاني من المعايير العامة للمراجعة بأنه " في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على إستقلال في الظاهر والواقع " ويرتبط الإستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية ونزاهة المراجع تتطلب ترفعه على قبول أو السعي إلى أي منفعة يمكن أن تكون قيدا على سلوكه تحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة أما موضوعية المراجع فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلال إنجازه لعملية المراجعة بجميع مراحلها.

وتتبع أهمية هذا المعيار من مدى الثقة ودرجة الإعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحدد بمدى إستقلال وحياد المراجع في إبداء الرأي فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير ومن ثم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن أحوال المالية للمشروع ومن ثم يلجأ المراجع الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الإستقلال حتى لا يفقده مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة ولذلك يتعين المراجع أن يبتعد عن تلك المواقف التي تشير الشكوك في درجة الحياد أو الإستقلال الواجب توافرها ومن ثم التأثير على درجة الثقة ومدى الإعتماد على الرأي الذي يصدره [1].

1- محمد سمير الصيان، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 73

وقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستعمال المراجع وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الإستقلال في مجالين :

الإستقلال المادي :

بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها وذلك خلال الفترة التي سيدلي برأيه عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها وهذا بطبيعة الحال بخلاف أتعابه المتفق عليها ومعنى ذلك أن المراجع الخارجي لن يكون ما المساهمين أو الشركاء في الشركة التي تراجع حساباتها أو أن يكون من بين العملين فيها.

الإستقلال الذاتي أو الذهني :

بمعنى إستقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط ومن بينها إجراءات تعيين وعزل المراجع الخارجي وكيفية تحديد أتعابه وكل ذلك يهدف عدم إستخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المراجع (مراقب الحسابات) بما يضعف من معيار الإستقلال المطلوب.

ومن الملاحظ أنه لكي تحافظ مهنة المحاسبة والمراجعة على دورها داخل المجتمع يجب أن تحقق الإستقلال الكامل للمراجع الخارجي بمجاليه الأول والثاني دون الفصل بينهما لأن فقدان أحدهما ولاشك يضعف أو قد يلغي المجال الثاني زمن ثم الإستقلال ككل.

ومن ناحية أخرى فلقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع و هي :

أولا- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة :

ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداءه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة ولاشك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

ثانيا – الإستقلال في مجال الفحص :

ويعني ذلك بعد المراجع عن ضغوط أو تدخل في عملية إختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها :

1. حق المراجع الكامل في الإطلاع والفحص لجميع السجلات ودفاتر المكاتب وفروع الشركة وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.
2. التعاون النثمر والفعال بين المراجع وبين العاملين بالشركة خلال عمليات والفحص وأداء الإختبارات.
3. عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون مراجعة أو فحص .
4. البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يأثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي

رابعا – الإستقلال في مجال إعداد تقرير :

ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محا الدراسة ومن ثمة يمكن أن تتضمن عدة جوانب أهمها :

1 – عدم وجود أي تدخل ووصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.

2 – تجنب إستبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع والمرفق مع القوائم المالي على الرقم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية .

3 – تجنب إستخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة

4 – عدو وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.

ولقد أمكن للبعض تصوير العلاقة بين مجال الفحص وكيفية إعداد التقرير ومن خلال القول " بأنه إذا أخبرتنا بما يجب أن تقوم به من فحص فسوف تخبرك بما يمكن أن تكتبه في تقريرنا وإذا أخبرتنا بماذا تريدأن نقوله في تقريرنا فسوف نخبرك بما يتعين علينا القيام به من فحص وإختبارات".

هذه التفسيرات والقواعد في جوهرها عبارة عن مجموعة من المحظورات التي يجب أن يتجنبها المراجع وهي تنطوي على[1] :

- علاقات مالية معينة.
- العلاقات التي ينظر فيها العامة للقائم بالمراجعة على أنه جزء من إدارة العميل أو حد موظفيه والمعاملات المالية التي يحظر على المراجع القيام بها مع عميله يمكن تمييزها إلى علاقات مالية مباشرة وعلاقات مالية غير مباشرة.

وتنطوي العلاقات المالية التي يجب أن يتجنبها مراجع الحسابات في علاقته مع عميله على ما يلي :

- ملكية مراجع الحسابات لأي إستثمارات كبيرة أو صغيرة القيمة في أسهم عملاءه أثناء فترة الإرتباط المهني أو فترة إصدار الرأي في القوائم المالية.
- حصول مراجع الحسابات على قرض من المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها ويستثنى من ذلك القروض التي يحصل عليها مراجع الحسابات من عملاءه من المؤسسات المالية إذا كانت تتم في إطار " إجراءات الإقتراض العادية " ودون تمييز له في معدل الفائدة أو مدة الإقراض أو قيمة القسط وفترة السماح ويستثنى من ذلك أيضا القروض قليلة القيمة والمضمونة بالكامل.

أما العلاقات المالية غير المباشرة التي يجب أن يتجنبها مراجع الحسابات في علاقته بعملائه فيمكن أن تنطوي على ما يلي :

- وجود مصالح مالية كبيرة لمراجع الحسابات في إحدى الوحدات التي يدورها يكون لهم مصالح مالية كبيرة في المنشأة التي يراجع حساباتها ومن أمثلة على ذلك إمتلاك المراجع لقدر مهم من أسهم البنك الذي يقرض منشأة العميل وإمتلاكه أيضا قدر مهم من أسهم أحد الصناديق التعاونية التي تشكل أسهم منشأة العميل جزءا من محفظة الإستثمارات المالية الخاصة هذا الصندوق.
- وجود دعاوى قضائية مرفوعة فعلا أو وجود تهديد برفعها فيما بين العميل والمراجع ويستثنى من ذلك الحالات التي تكون فيها القيمة المالية محل النزاع ضئيلة بالنسبة لكل المراجع وعميله.

1- عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد الراشد ، محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 32 – 33

أما فيما يتعلق بالعلاقات التي يبدو فيها مراجع الحسابات كأنه جزء من إدارة العميل أو أحد موظفيه والتي يجب أن يتجنبها المراجع فإنها يمكن أن تنطوي على ما يلي :

- قبول المراجع كموظف لدى المنشأة بصفة مباشرة أو غير مباشرة أي عمل من أعمال الإدارة.
- القيام أو الإرتباط بأي خدمات حسابية أو ضريبة أو إدارية أو غيرها لمنشأة العميل وذلك خلال فترة التكليف بأعمال المراجعة المهنية أو وقت إصدار الرأي في القوائم المالية الخاصة هذه المنشأة.

الفرع الثالث : بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني [1] :

ويقصد بالمعيار الثالث من المعايير العامة (الشخصية) إلتزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته المهنة ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الإختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.

ومن الملاحظ أنه لتحقيق الفائدة من هذا المعيار يتطلب الأمر التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوب إبراز المقصود من هذا المستوى سواء من حيث تحديد مسؤولية المراجع تجاه القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها والتي لم يكتشفها أو من حيث مدى ودرجة المهارة والخبرة في المراجع والتي تتخذ كأساس لتفسير هذا المعيار ومن الجهود التي بذلت في هذا الصدد ، تحديد مفهوم العناية التي عن طريقها سوف تؤدي المهام المطلوب من المراجع في ظل الظروف البيئية المتعددة.

وبالنسبة للزاوية الأولى فلقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توافرها في المراجع الحكيم أو الحذر والتي من بينها :

أولا - أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المكتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر لالآخرين ومن أمثلة ذلك التقييم الموضوعي لأنه الرقابة الداخلية للعميل.

ثانيا - أن يأخذ في الإعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث وذلك سواء عند التخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص فإذا حدث وإن واجهته بعض العناصر الغير عادية فمن المرغوب أن يفترض ضرورة أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحص العناصر.

1- محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 82 – 83

ثالثا - أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهر خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والذي قد يوضع خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المنشأة وينبع ذلك من رأي السائد في هذا المجال والذي يقول بأنه يفترض على الرجل الحكيم أن يقدم الحماية الخاصة بالنسبة للأنشطة أو الأفراد الذين ترتفع لديهم نسبة الخطر من خلال إرتفاع حدوث التلاعب أو الأخطاء.

رابعا - العمل على إزالة أية شكوك أو إستفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في أداء الرأي .

خامسا - يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال إكتشاف الأخطاء والتلاعب ولذلك يمكن القول بأن المراجع الحكيم لن يستطيع المحافظة على خبرته وكفاءته في مهنة تتصف بالديناميكية والنمو المستمر إلا من خلال الجهود المستمرة والدراسة الجادة في مجال المراجعة وأنواع المعرفة الأخرى ذات الإتصال.

سادسا - الإعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين على أن يتم ذلك من خلال أقتناع من المراجع بأهميته.

ولقد ذكرت الدراسات التي تناولت هذا الموضوع بأن المراجع الحكيم أو الحذر وهو ذلك الراجع المتوسط ومن الأفضل الرجوع إلى المفهوم القانوني للرجل العادي وتطبيقه في مجال المراجعة لتحديد مسؤولية المراجع المهنية.

المطلب الثاني : معيار العمل الميداني :

تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية المراجعة معايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة تعتبر أكثر تحديدا أو تشتمل معايير العمل الميداني على ثلاثة معايير وهي [1].

- التخطيط السليم للعمل والإشراف على نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة.

ونظرا لأننا سوف نتناول هذه المعايير الثلاثة بالتفصيل في مواقع لاحقة في هذا المطلب فإننا سنتعرض لها هنا باختصار بهدف التعريف بالخطوط العريضة لها.

1- عبد الفتاح أصحن ، محمود ناجي درويش ، رجب السيد راشد ، أصول المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 36

الفرع الأول : معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين :

تنطوي عملية المراجعة بوصفها عملية منظمة على إنجاز مهام معينة في توقيتات معينة وبواسطة أشخاص معينين وهو ما يتطلب التخطيط لها تخطيطا سليما ولذلك العيار الأول الفحص الميداني يقضي بأنه" يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم" ويتطلب تحقيق هذا المعيار إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية :

أولا – إكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل.

ثانيا – تخصيص المساعدين على مهام الفحص.

ثالثا – الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم.

أولا – إكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل : تتمثل بيئة المراجعة في العوامل المحيطة بمنشأة المراجعة خارجيا وداخليا وتؤثر – بصورة أخرى – على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتتمثل البيئة الداخلية في ظروف وخصائص منشأة المراجعة وكلاهما يمكن أن تفرض بعض القيود على المراجع عند تخطيطه وتنفيذه لعملية المراجعة.

ومراجع الحسابات قبل قيامة بالتخطيط لعملية المراجعة عليه أن يتفهم بداية المتغيرات البيئية التي تنطوي عليها كل من بيئة العميل وبيئة المنشأة المراجعة وأن يحاول تحديد تأثيراتها المتوقعة على خطة الفحص وإجراءاته ومن أمثلة هذه المتغيرات في منشأة العميل نجد الهيكل التنظيمي ، نوع النظام المحاسبي المطبق ، مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الوضع المالي والضريبي الراهن للعميل ، مؤشرات الربحية والكفاءة ، طبيعة النشاط ونوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل الشكل القانوني لمنشأة العميل ، حالة العلاقات السائدة بين الأفراد ومن أمثلة المتغيرات البيئية الخاصة بمنشأة المراجعة نذكر طاقة العمل المتاحة ونوعيتها ، أهداف مكتب المراجعة ، قيود الوقت والتكلفة والعائد ، معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.

ويساعد تخطيط عملية المراجعة على التوفيق بين الظروف البيئية لكل من منشأة العميل ومنشأة المراجعة ، وهو ما ينعكس في النهاية على التخصيص السليم لقوة العمل المتاحة لمنشأة المراجعة على المهام المختلفة وإنجازها في التوقيت المناسب وينعكس أيضا على تحقيق الإشراف السليم على المساعدين ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية والفحص والمراجعة المستندية وعمليات التحقق من الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع ويعبر عن خطة المراجعة بالنسبة لتلك الجوانب في برنامج ويتم متابعة تنفيذ ذلك البرنامج في أوراق العمل المختلفة.

ثانيا – تخصيص المساعدين على مهام الفحص : يتطلب معيار التخطيط السليم للعمل أن يقوم مراجع الحسابات بإعلام مساعديه على مهام الفحص التي اشتملت عليه خطة الراجعة ويتطلب التخصيص السليم للمساعدين على مهام الفحص المختلفة أن يحدد المراجع إحتياجات العمل من العنصر البشري ثم يقوم بعمل توصيف وحصر كمي وفني دقيق للمساعدين الموجودين فعلا بالمكتب ثم يحدد ما إذا كان هناك عجز في المساعدين ومقداره ونوعية الكفاءات المهنية المطلوب تدبيرها للوفاء بمتطلبات خطة وبرنامج المراجعة.

وبعد ذلك يقوم المراجع بتخصيص أو توزيع المساعدين على مهام الفحص ويحكمه هنا تعظيم أهداف المكتب والتي تشمل تحقيق مستوى ربح معين إنجاز مهام الفحص والمراجعة في توقيتها المخطط سلفا نحاسي العجز(أو الزيادة) غير الضرورية في مراجعي المكتب تدنية حالات عدم الإستقلال طاقة بعض المساعدين العمل على تنمية المساعدين مهنيا ومحاولة تدنية التكلفة الفعلية لعملية المراجعة وبما لا يخل بجودتها المهنية.

ويحكم المراجع في تحقيق الأهداف السابقة من توزيع مساعديه على مهام الفحص والمراجعة مجموعة من القيود أهمها الوقت المتاح الكلي لعملية المراجعة مسؤولية كل مساعد عن أداء مهمة معينة أو أكثر أولوية إنجاز مهام معينة قبل غيرها ، الحد الأقصى للزمن المقدر للإنتهاء من كل مهمة على حدود والقيود الفعلية أو المحتملة المفروضة على تدبير الموارد البشرية بالمكتب والمكاتب الأخرى التي يوجد بها أكثر من قسم للخدمات المهنية مثل مراجعة والضرائب والخدمات الإدارية يمكنها ترشيد قرارات تخصيص المساعدين على مهام المراجعة باستخدام بعض النماذج الخطية وبرمجة الأهداف ونماذج التحليل الشبكي.

ثالثا – الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم:

لا تنتهي مهمة تخطيط عملية المراجعة بمجرد تخصيص المساعدين على مهام الفحص ولكن يتطلب الأمر متابعة هؤلاء المساعدين على مهام الفحص والإشراف عليهم بصورة ملائمة للتأكد من تنفيذهم للمهام الموكلة إليهم.

ولذلك فإنه يجب على المسؤولين عن عملية التخطيط بمنشآت المراجعة وضع نظام ملائم لقياس وتقييم أداء مساعديهم لمتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام ويجب أن يقترن بوضع نظان لتقييم أداء المساعدين ، وجود نظام للحوافز بأشكالها المادية والمعنوية ويكون مرتبطا بكفاءة أداء المساعدين وسلوكهم العام داخل منشأة المراجعة ومع إدارة موظفي منشأة العميل.

ويجب على المراجع الحسابات مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه وفي هذا المجال يجب أن يأخذ في حسبانه مجموعة من الإعتبارات أهمها إشراك المساعدين أثناء أداء مهامهم مناقشة المساعدين في المشاكل الجوهرية الناتجة من الفحص وتبادل الرأي بشأن أهم الحلول العملية لها بناء وتشغيل قنوات إتصال رأسي وأفقي بين إدارة المكاتب والمراجعين وبين المراجعين وبعضهم البعض توفير فرص الترقي أمام المرؤوسين وشمولية معايير تقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء.

ولاشك أن مراعاة الإعتبارات السابقة عند الإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم سوف يزيد لديهم مستوى الدافعية والرضا عن العمل وهو ما يؤدي إلى تخفيض معدل دوران العمل لدى منشأة المراجعة معا وزيادة مستوى كفاءتهم المهنية أيضا وبطبيعة الحال سوف ينعكس ذلك كله على إرتفاع مستوى جودة عملية المراجعة.

الفرع الثاني : معيارتقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية :

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه " يجب دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للإعتماد عليها ولتحديد مدى الإختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار المراجعة " وعلى ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه ومدى الإجراءات التي يجب إتباعها وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

ومن المعروف عمل مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم والتقدير الشخصي لمراجع الحسابات وحتى يمكن ترشيد حكم مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الإعتبارات التالية :

أولا – الإنطلاق من برنامج مبدئي للمراجعة يعكس أعمال المراجعة التي يجب القيام بها بافتراض وجود نظام أمثل للرقابة الداخلية ومن خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل المراجعة يمكن تحديد مقومات الرقابة الداخلية غير المتوافرة والتي على ضوءها يتم تعديل برنامج المراجعة المبدئي.

ثانيا – بفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق من عمل من المراجعين وبصفة خاصة إذا كان حجم عمليات منشأة العميل وذلك إنطلاقا من حكم المجموعة أفضل من حكم ويجب في هذه الحالة توحيد الأساليب والمعايير المستخدمة في الحكم على مدى جودة نظام الرقابة الداخلية.

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

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

الفرع الثالث : معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة :

يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه " يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والإستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص " ودليل المراجعة عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص والملاحظة والإستعلام والمصادقات لتوفير قرينة على سلامة (أو عدم سلامة) التصرفات والإجراءات بنشأة العميل وذلك بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي المهني في مدى صدق وسلامة القوائم المالية محل الفحص ويمكن إلى حد ما النظر إلى المراجعة على أنها عملية منظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة.

ويعتبر من قبيل تجميع أدلة المراجعة ذلك الفحص والتقييم الذي يجريه مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية بمنشأة العميل للتأكد من إمكانية الإعتماد عليه ولكن مراجع الحسابات لا يمكنه الإعتماد فقط على نتيجة الفحص الذي يجريه في هذه الحالة فنظام الرقابة الداخلية قد يكون مثاليا من ناحية 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 بمويد من الأدلة التي يتم الحصول عليها من بعض إجراءات المراجعة الأخرى.

وتتمثل أهمية إلتزام المرجع بهذا المعيار في أن فشله في جمع الأدلة الكافية والملائمة يمكن أن تزيد من إحتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر المراجعة والمتمثل في إمكانية إبداء رأي فني غير صحيح فنتيجة لعدم كفاية الأدلة وملائمتها يمكن أن يقبل مراجع الحسابات القوائم المالية على أنها صادقة وسليمة ويبدي فيها رأيا إيجابيا وذلك على الرغم من إحتوائها على أخطاء جوهرية والعكس صحيح حيث من المحتمل أن يرفض مراجع الحسابات القوائم المالية وهي سليمة وحتى يمكن إستخدام دليل المراجعة كقرينة لإثبات صحة العمليات والتصرفات والإجراءات والقوائم المالية فإنه يجب أن يتميز بخاصيتي الكفاية والملائمة

ويقصد بملائمة الدليل توافقه مع العنصر الذي يجمع بخصوصه وإحتواءه على قدر مفيد من المعلومات التي يمكن أن تساعد مستخدمي الدليل على إستنباط بعض الدلالات والمؤشرات بخصوص حالة العنصر الذي يخصه هذا الدليل ، فلا يمكن على سبيل المثال إستخدام مستند مطموس المعالم أو أية كشط أو تعديل كدليل على إتمام عملية معينة حيث أنه في هذه الحالة لن يوفر المعلومات الملائمة لتكوين رأي حول صحة هذه العملية وتوافر خاصية الملائمة في الدليل يعتبر شرطا ضروريا ولكنه غير كاف فدليل المراجعة الكافي هو ذلك الدليل الذي يكون – في ظل قيود معينة – مقنعا للمراجع بدرجة كافية عند تكوينه لرأي معين بخصوص العنصر الذي يقوم بتجميع الأدلة حوله ولذلك فإن المراجع قد يحتاج إلى تجميع أكثر من دليل حول العنصر الواحد حتى تتوفر لديه الإقناع الكافي بحالة هذا العنصر فأرصدة حسابات العملاء بدفاتر المنشأة وردود العملاء على المصادقات الذي يرسلها لهم المراجع يمكن إعتبارها أدلة ملائمة للتحقق من سلامة رقم العملاء في الميزانية العمومية للمنشأة وذلك على أساس وجود توافق بين الأدلة والغرض المستخدمة فيه إلا أن المصادقات تعتبر أكثر كفاية بالمقارنة بالأرصدة الدفترية لهؤلاء العملاء فهذه المصادقات تزيد من مستوى ثقة المراجع بشأن صحة أرصدة هؤلاء العملاء.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك مستويات متعددة لكفاية الأدلة وقد يضطر مراجع الحسابات في بعض الأحيان إلى الأخذ ببعض الأدلة التي تعتبر بالنسبة لأدلة أخرى غير كافية فعلى سبيل المثال بالنسبة للتحقق من أرصدة العملاء يمكن إعتبار الرصيد الدفتري لحساباتهم بدفاتر المنشأة دليلا كافيا في حالة عدم وجود رد من العملاء على المصادقات التي أرسلت لهم من قبل مراجع الحسابات وذلك على الرغم من كون هذه الأرصدة المفترية أقل كفاية من المصادقات.

ويجب على المراجع عند قيامه بجمع الأدلة الملائمة والكافية أن يأخذ في حساباته بعض القيود التي يمكن أن تأثر على إختياره وتقييمه لهذه الأدلة وذلك مثل قيود الوقت والجهد والتكلفة اللازمة لتجميع الأدلة الملائمة والكافية وكذلك الأهمية النسبية للعملية أو العنصر الذي يتم بشأنه تجميع الأدلة كما يجب على المراجع أيضا أن يزيد من مستوى ثقة في الأدلة وكذلك من خلال التركيز على صدق مصدر الدليل وخبرته فتحديد مدى ملائمة الدليل وكفايته تعتبر في النهاية مسألة حكم شخصي من قبل المراجع.

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير:

سبق وأشرنا من قبل إلى أن المراجعة الخارجية تعتبر عملية إتصال متكاملة يمثل فيها التقرير أداة الإتصال التي تحمل الرسالة الموجهة لمستخدمي هذا التقرير ويعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة وعلى ضوؤه يمكن أن تدور مناقشات وتتحدد مواقف وتتخذ قرارات ولذلك لم يكن غريبا أو يخصص مجمع الحاسبين القانونيين الأمريكي لموضوع التقرير أربع معايير وهي :

- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- معيار الإتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- معيار ملائمة الإفصاح في القوائم المالية.
- معيار وحدة الرأي في القوائم المالي.

الفرع الأول : معيار التو افق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما :

نبعث القواعد والمبادئ المحاسبية من الخبرة العلمية الطويلة في ميدان المحاسبة ولا يوجد حتى الآن إتفاق تام حول ما يعرف بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فهناك مبادئ متناقضة ورغم هذا تعتبر جميعا مقبولة قبولا عاما فاحتساب أقساط للإهتلاك 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 وتعتبر مقبولا قبولا عاما رغم أنها تؤدي إلى نتائج مختلفة [1].

وعلى مراقب الحسابات أن يتحقق من أن إدارة المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة ومن هذه القواعد ما هو القواعد وما هو متفق عليه ومنها ما يلي :

أولا – تسجيل الأصول الثابتة بثمن التكلفة.

ثانيا – استهلاك الأصول الثابتة تستلزم طبيعتها ذلك بالقدر المناسب.

1- محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 95

ثالثا – الطرقة العامة لتقويم الموجود السلعي هي إما التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل ويجوز للمنشأة لظروف خاصة أن تتبع طريقة أخرى ويجب في جميع الحالات أن يبقى أساس التقويم ثابتا مدة بعد أخرى.

رابعا - تحديد قيمة الذمم مع مراعاة تكوين المخصصات الواجبة.

خامسا - إجراء التسويقات اللازمة بحيث تكون حسابات الإيرادات والمصروفات خاصة بالمدة الزمنية موضوع الدراسة في نطاق قواعد علم المحاسبة.

سادسا - إعتبار المشروع مستمرا في ميزانية الإستغلال عند تحديد الريع وتقوم الأصول والخصوم إلا في الحالات الخاصة التي تستدعي غير ذلك كالتصفية وإنضمام شريك وغير ذلك.

سابعا - إعداد الميزانية والحسابات الختامية على أساس أن قيمة النقد وهي وحدة القياس في المحاسبة ثابتة دوما.

ثامنا - عدم أخذ أي ربع لم يتحقق في الحسبان مع تكوين المخصصات الكافية لكل خسارة منتظرة كما يراعي بالنسبة للمنشآت التي تقوم لأعمال طويلة الأجل 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 :

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

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

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

أولا: التغير في المبادئ المحاسبية.

ثانيا: التغير في بعض الظروف المحيطة بالمشروع والتي تستلزم إجراء تغيرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.

ثالثا: التغير في بعض الظروف والتي ليس لها صلة بالمحاسبة.

والنوع الأول فقط من التغيرات هو الذي يؤثر على معيار الثبات وعلى ذلك فإن هذه التغيرات فقط والتي لها تأثير هام على القوائم المالية ينبغي أن ينص عليها مراقب الحسابات في تقريره فيما يختص برأيه في الثبات أما التغيرات في المجموعة الثانية والثالثة والتي لها تأثير هام نسبيا على القوائم المالية فلا تكون موضع تعقيب أو تعليق من المراقب في تقريره ومع ذلك فإن الأمر يستلزم الإفصاح عنها في شكل ملاحظات أو مذكرات مرفقة بالقوائم المالية.

الفرع الثالث : معيار ملائمة الإفصاح في القوائم المالية :

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط وإلا فيجب أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا لذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي الملائم.

ونظرا لتعدد الفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية فيجب أن تعد القوائم المالية بحيث لا تضلل أي فئة من هذه الفئات ورغم أن المحاسبين يحاولون بذل أقصى مجهود لعملية اللإفصاح عن طريق ذكر التفصيلات التي تهم مستخدم القوائم المالية وإستخدام مصطلحات بسيطة ومناسبة مع التعبيرات الوصفية وكذا إستخدام العديد من الملاحظات والجداول المرفقة التي تحتوي بيانات إضافة إلا أن موضوع الإفصاح لا يزال يحتاج إلى مزيد من الإهتمام فالقوائم المالية بوصفها أداة من أدوات الإتصال ورسالة يجب أن تخضع بالكامل عن مجموعة الحقائق التي تهم من توجه إليهم وبالتالي فأي معلومات مضللة تحتوي عليها القوائم المالية سوف تؤدي حتما إلى إتخاذ قرارات غير سليمة.

ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح لا يستلزم بالضرورة إستخدام التفصيلات الكثيرة بل أنه يتطلب التركيز على النواحي الجوهرية التي قد نخفيها التفصيلات الكثيرة يضاف إلى ذلك أن الملاحظات المطلوبة والمعقدة دون مبرر لها تؤدي إلى عدم الإفصاح بدلا من إبراز الوضوح المناسب في القوائم المالية فالإفصاح هو الوسيلة التي تربط بين الدقة الفنية والقوائم المالية ذات البيانات والمعلومات المفيدة.

الفرع الرابع : معياروحدة الرأي في القوائم المالية :

يقضي المعيار الرابع من معايير التقرير بأنه " يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها إسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع – إن وجد – ودرجة المسؤولية التي يتحملها " ويهدف هذا المعيار بصورة أساسية إلى منع سوء الفهم والتفسير للمسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها فور توقيعه على القوائم المالية محا الفحص وفي مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية محل الفحص وفي مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية يمكن لمراجع الحسابات أن يتبنى أحد مواقف أربعة [1].

1- عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 48 – 80

أولا - إبداء رأي نظيف وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بدون أي قيد أو شرط.

ثانيا - إبداء رأي متحفظ وذلك عندما يرى مراجع الحسابات أن القوائم المالية محل الفحص تعبر – في مجملها – عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تحفظات معينة يجب أن يكون قارئ هذه القوائم على علم بها ولذلك فإن المراجع عند إبداء رأيه في هذه القوائم يستخدم إصطلاحات معينة للتعبير عن تحفظاته فهو يجب عليه استخدام اصطلاح باستثناء except for .

ثالثا- إبداء رأي معاكس وذلك عندما يرى مراجع الحسابات أن القواتم المالية ككل لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بصورة عادلة وهذا الرأي يعتبر معاكس عند مقارنته بنوع الرأي المذكورة أولا وهي الرأي النظيف.

رابعا - الإمتناع عن إبداء الرأي وذلك عندما يرفض المراجع – لأساليب معينة – إبداء رأي فني في القوائم المالية محل الفحص ولا شك أن إبداء رأي معاكس أو التنحي عن إبداء رأي في القوائم المالية محل الفحص يمكن أن يكون لهما أثر خطير على المنشأة التي تخصها هذه القوائم – ولذلك فإن مراجع الحسابات يجب أن يكون لديه مبرراته القوية لإبداء هذا الرأي أو تبني هذا الموقف وعلى كل فإن الموقف الذي يتبناه مراجع الحسابات يتوقف على مدى كل من :

1. الفحص الذي قام به مراجع الحسابات.
2. إمكانية الحصول على معلومات ضرورية واللازمة لتكوين وإبداء الرأي.
3. إلتزام المنشأة عند عدد قوائمها المالية بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
4. الإتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
5. وجود مظاهر لعدم التأكد غير العادي لا يمكن تقديرها بدرجة معقولة.
6. إستقلال المراجع في الواقع والظاهر.

وعلى ضوء الظروف السائدة بالنسبة لكل حالة من الحالات الست المذكورة آنفا يحدد مراجع الحسابات نوع الموقف الذي سيتبناه وبطبيعة الحال سوف يبدي مراجع الحسابات رأيا نظيفا في القوائم المالية محل الفحص إذا ما توفرت الظروف التالية:

عدم وجود أي عقود من قبل العميل تحدد لمراجع الحسابات مدى الفحص الذي يقوم به أثناء عملية المراجعة وذلك وكما في حالة عدم سماح العميل لمراجعة الحسابات بالتحقق من المخزون أو بالحصول على مصادقات عن حسابات مدينة مهمة.

أ. قيام المراجع بجمع كل الأدلة الملائمة والكافية والحصول على كافة المعلومات الضرورية اللازمة لتكوين وإبداء الرأي.

ب. إلتزام المنشأة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما عند إعداد قوائمها المالية محل الفحص.

ت. توافر الإتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ث. عدم وجود مظاهر بعدم التأكد فيما يتعلق ببعض الإرتباطات المستقبلية.

وفي الواقع العملي يمكن أن يواجه المراجع بعض المواقف التي تمثل خروجا أو إنحرافا عن كل حالة من الحالات الخمس السابقة والتي تمثل متطلبات الرأي النظيف.

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

من ناحية أخرى توجد مشاكل خاصة لأنشطة معينة ذات طبيعة خاصة فإن معايير المراجعة المتعارف عليها يصبح غير كافية بمفردها لتقديم التوضيحات والإرشادات الملائمة في هذه الحالة عن عملية جمع الأدلة وهيكل ومضمون تقرير المراجع ولذلك فإن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أصدر قواعد إرشادية خاصة لصناعات معينة بدلا من الإكتفاء بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ومما سبق عرضه في المبحث من معايير يمكن عرضه بشكل مبسط في الجدول التالي :

جدول رقم (03) جدول يوضح معايير المراجعة المتعارف عليها :

المجال الرئيسي	المجال الفرعي للمعيار	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي والكفاءة العلمية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجع
	إستقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع(أو المراجعون)على الإستقلال الذهني والإستقلال في المظهر
	العناية المهنية	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم
معايير الفحص الميداني	تخطيط العمل و الإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم
	تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية	يجب أن تجرى دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للإعتماد عليها ولتحديد مدى الإختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة
	توفير الأداة الكافية والملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والإستعلام والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص
معايير	توافق عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	يجب أن يبين ما إذاكانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما
	الإتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	يجب أن يوضع التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة
	وحدة الآراء	تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضع أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها إسم المراجع بقوائم المالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع أن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن ، محمد رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص 25.

خلاصة:

بناءا على ما سبق حاولنا أن نوضح الخطوط العريضة للتدقيق وذلك بإبراز عموميات التدقيق الواردة في هذا الفصل وهي بمثابة الدعائم لعملية التدقيق المحاسبي ومراجعة القوائم المالية والتي من شأنها أن تستجيب للمعايير المتعارف عليها وتحقيق للأهداف المرسومة من طرف المراجع من جهة والأهداف العامة للتدقيق من جهة ثانية.

ولقد أصبح التدقيق يحظى بأهمية بالغة في ظل الظروف الإقتصادية الحالية ولذلك يجب على المراجع أن يتبع قواعد وخطرات ممارسة مهنة المراجعة وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تمهيد :

من المرجح أن قيام المسيرين باتخاذ القرارات المتعلقة بأعمالهم في المؤسسات التي يسيرونها والتي تعتبر محور نشاطهم, يجب على هذه القرارات أن تستند إلى دعائم أساسية من أجل تحقيق أفضل الأهداف للمؤسسة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى مفهوم القرار وأنواعه وخصائصه وأهميته كما نتطرق إلى مفهوم عملية اتخاذ القرارات ومراحل اتخاذها وأساليبها وظروف اتخاذها وأيضا نماذج ونظريات القرار والعوامل المؤثرة فيه كما سنبرز أيضا العلاقة بين التدقيق الداخلي واتخاذ القرار.

المبحث الأول : ماهية القرارات :

تعتبر عملية اتخاذ القرار من بين العمليات التنظيمية الهامة والتي تعكس عموما طبيعة إدارة المشروعات و المؤسسات الاجتماعية وتكشف أكثر ميكانيزمات البناء الداخلي الإداري الذي يوجد داخل الوحدات العامة من المؤسسة أو المشروع لذلك يجب علينا أن نتوصل إلى بعض المفاهيم حول القرار.

المطلب الأول : مفهوم القرار :

هناك تعاريف متعددة لمعنى القرار الإداري وضعها مفكرو الإدارة, وأن جميعها يؤكد على أن القرار الإداري يقوم على عملية المفاضلة, وبشكل واعي ومدرك,بين مجموعة بدائل, وأول حلول (على الأقل بديلين أو أكثر) متاحة لمتخذ القرار لاختيار واحد منها باعتبار(نسب تحقيق وسيلة الهدف أو الأهداف التي يبتغيها متخذ القرار).

وفي أحيان معينة قد يكون القرار رافضا لكل المبادئ والحلول المتاحة للاختيار وعدم القيام بأي عمل محدد ومن ثم يكون القرار هو الإقرار, والسبب الذي يدفع المدير إلى عدم اختيار قرار وبما يعود إلى أحد أمرين هما :

1- عدم تبيين أو وضوح كل البدائل المتاحة لاختيار المفاضلة.

2- عدم الرغبة في اختيار بديل محدد تفاديا للالتزام أو الارتباط بعمل قد يؤدي إلى ضرر بمصالح متخذ القرار.

ويطلق على هذا النوع من القرارات السلبية ويعتقد بأنها من صفات الدير الكفء الذي يدرك المواقف التي تدفع به إلى عدم اتخاذ قرار معين بصددها.[1]

وهو العزم أو التصميم الإداري على قول أو فعل مبني على اختيار حر لتصرف أو مسلك ما والقرار هو الخيار بين أمرين لا ثالث لهما,ففي الحالة الثانية تغلب الحتمية على الإدارة الحرة واختيار البدائل الممكنة في حالة الأولى يقال قرار على ما يختار بحرية ويكون قابلا لتنفيذ بدائل موضوعية.[2] فالقرار هو اختيار طريق أو سبيل معين للوصول إلى هدف مرغوب ويحدده البعض بأنه اختيار واع للتصرف وللتفكير بطريقة معينة في إطار مجموعة متاحة من الظروف .

1- منعم زمزير الموسعي: مفهوم القرار بحوث وعمليات مدخل على اتخاذ القرارات, دار وائل للنشر,الاردن'2009,ص13

2- منى عطية خزام خليل:الادارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية والخدمة الاجتماعية,كلية الخدمة الاجتماعية جامعة حلوان,2009م,ص 90.

القرار في المفاهيم الدارجة في الأوساط العامة لمنظمات الأعمال بأنه, تعبير عن إرادة أو رغبة معينة لدى شخص معين (مادي أو معنوي) حيث يتم الإعلان عن ذلك بشكل شفهي أو مكتوب من أجل بلوغ هدف معين ،ويفترض في هذه الحالة توافر البدائل والاختبارات اللازمة لبلوغ ما يصبو إليه متخذ القرار من أهداف أن القرار بشكل عام يتم اتخاذه من قبل الشخص المادي أو المعنوي وفق اتجاهين هما:

1- الاتجاه المستند إلى تدخل حالة التمعن والحساب والتفكير و الإدراك الواعي,

2- الإتجاه الذي يستند إلى موقف لا شعوري تلقائي وعفوي.[1]

المطلب الثاني: أنواع القرارات :

يمكننا تصنيف القرارات الكتابية :

1- تصنيف القرارات حسب (H.SIMON) :

ميز (H.SIMON) بين نوعين أساسيين من أنواع القرار هما:

قرارات مبرمجة وقرارات غير مبرمجة كما يلي:

أ – قرارات مبرمجة (Programme Décidions) : تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة وغالبا ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها ومن السهل تحديد البدائل فيها, ويوجد تأكد نسبي بشأن البدائل المختارة, وهي قرارات متكررة وروتينية ومحددة جيدا ولها اجراءات معروفة ومحددة مسبقا للتعامل معها.[2]

ب – قرارات غير مبرمجة (Nom Programme Décisions) : عادة ما تظهر الحاجة لاتخاذها عندما تواجه المؤسسة المشكلة لأول مرة ولا توجد خبرات مسبقة بكيفية حلها ففي هذا النوع عادة ما يصحب تجميع معلومات كافية عنها . ولا توجد معايير واضحة لتقييم البدائل.[3]

والاختيار بينهما, ولذلك فان الظروف التي تسود هذه الحالة هي ظروف عدم التأكد بشأن بدائل نتائج التصرفات البديلة, ونتيجة لهذه الخصائص, فان كل قرار يتم وضعه لمتطلبات وظروف وخصائص المشكلة,ولا يوجد انماط موحدة لحل هذا النوع من المشكلات, ويمكن لمتخذ القرار في هذه الحالة استخدام حكمه الشخصي وتقييمه ورؤيته للمشكلة , وهي قراراتغير متكررة وكل منها له طبيعته المميزة وغالبا ما تكون على درجة من الأهمية, والتمييز بين النوعين من القرارات وموضحة في الجدول التالي:

1- مؤيد الفضل,المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الادارية المثلى,دار اليازوري ,الأردن,2010م,ص 30.

2 - شهرزاد محمد شهاب,القدرة على اتخاذ القرار وعلاقتها بمركز الضبط,دار صفاء,ط 1 ,عمان, 2010,ص 49.

3 - حسين بالعجوز, مدخل لنظرية القرار,جامعة محمد بضياف, الجزائر,سنة 2010م,ص ص 101

جدول رقم (2-1) : تصنيفات القرارات

أساسيات التفرقة	قرارات مبرمجة	قرارات غير مبرمجة
طبيعتها	روتينية و متكررة	غير منتظمة وغير متكررة
معايير الحكم فيها	واضحة	يمكن استخدام الحكم الشخصي
تحديد البدائل	سهلة	تتسم بنوع من الصعوبة
ظروف اتخاذ القرار	تاكد	عدم التأكد النسبي
الاجراءات	محددة	غير محددة مسبقا
المعلومات	متوفرة	قليلة جدا وغير كافية
ادوات الحل	الطرق الكمية وبرامج الحاسوب الجاهزة	الخبرة,برامج الحاسوب المتطورة

المصدر: حسين بالعجوز، مرجع سبق ذكره، ص ص 101-102.

2- تصنيف القرارات حسب نوع المشاركة :

يميز بين القرارات وفقا لنوع المشاركين في اتخاذ القرار:

أ- فهناك القرارات الفردية Individuel Décision وهي قرارات يقوم باتخاذها مسير واحد Single Manger.

ب- قرارات تنظيمية Organisationnel Décision وهي تلك التي يشارك فيها العديد من متخذي القرار.[1]

3- قرارات حسب المستويات الادارية :

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

أ- القرارات الاستراتيجية Stratégique Décision.

ب – القرارات الادارية Managérial Décision .

ج – القرارات التشغيلية Opérationnel Décision .

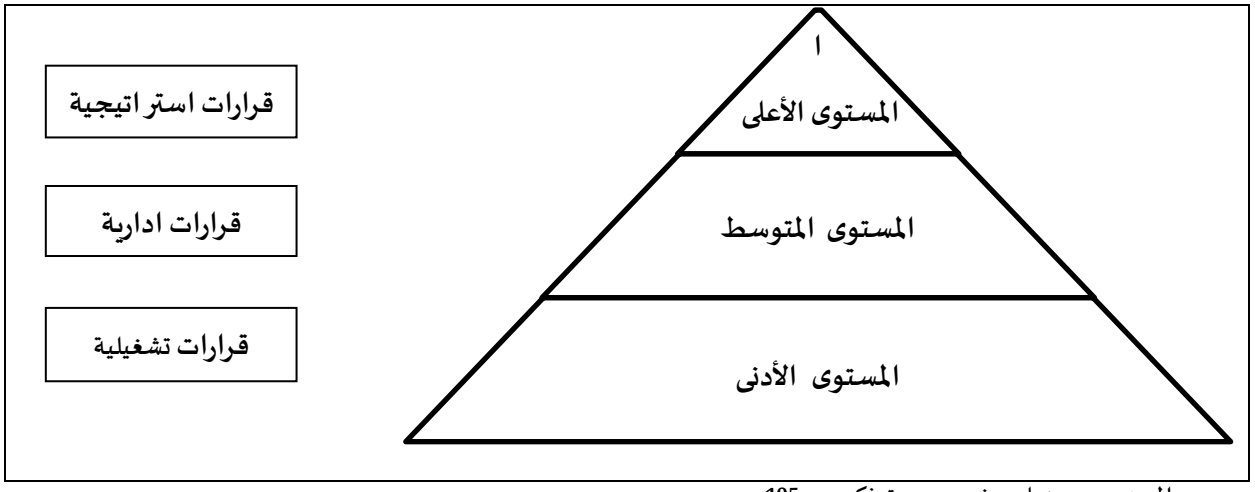
أ - القرارات الاستراتيجية : هي قرارات تأخذ على مستوى قمة الهيكل التنظيمي بواسطة الادارة العليا في المؤسسة, وهي قرارات تغطى مدى زمني طويل مقارنة بالقرارات السابقة وتتعلق القرارات الاستراتيجية بالوضع التنافسي للمؤسسة في السوق, وفي اغتنام الفرص وتجنب مخاطر البيئة كما تهتم القرارات الاستراتيجية بتحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها والسياسات التي تحكم عمليات التوزيع والاستخدام بهذه الموارد....الخ.

1 - حسين بلعجوز, مرجع سبق ذكره, ص 102.

ب – القرارات الادارية : فهي قرارات تأخذ على مستوى اداري أعلى مما تأخذ فيه القرارات التشغيلية, فعند هذا المستوى يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكيد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها ولا توجد في هذا النوع من القرارات اجراءات معروفة مسبقا يجب اتباعها ولكن متخذ القرار يقوم بتجميع المعومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة وأن يستخدم حكمه الشخصي ورصيده من الخبرة في اختيار البدائل في هذه الحالة يتم اتخاذ القرارات في ظروف تتسم بعدم تأكد نسبي أي مخاطرة.[1]

ج – القرارات التشغيلية : هي القرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا والمتعلقة بالعمليات التشغيلية للمؤسسة,وهي أقرب لاتباع تعليمات وارشادات منها الى اختيار البدائل وعادة تكون متعلقة بالتأكد من المهام والأنشطة التي قد تم تنفيذها بكفاءة عالية , ويأخذ هذا النوع من القرارات في ظل ظروف تأكد تام ونتائجها معروفة مسبقا مثل تعطل في خط الانتاج وما يحتاجه من تصليحه من الاجراءات نمطية والشكل الثاني بين أنواع القرارات المتخذة على كل مستوى تنظيمي(اداري).[2]

شكل رقم (2 – 1) أنواع القرارات في المستوى الاداري



المصدر: حسين بلعجوز, مرجع سبق ذكره, ص 105.

1 - حسين بلعجوز,مرجع سبق ذكره , ص ص 102-104.

2 - حسين بلعجوز, مرجع سبق ذكره,ص 105.

المطلب الثالث: خصائص اتخاذ القرارات و أهمية القرارات الادارية من الناحية العلمية والعملية :

أوضح أنشوف Ansoff خصائص القرارات من خلال التصنيف التالي :

1 – القرارات الاستر اتيجية التي تتخذ من قبل الادارة العليا: مثل :

أ – قرارات اختيار مزيج السلعة السوق التي تساعد على تعظيم معدل العائد على الاستثمار.

ب - قرارات تخصيص الموارد على استخداماتها البديلة أو الخاصة بالفرص المرتبطة بالسلعة والسوق.

ج – قرارات التنويع.

د – قرارات اختيار توقيت أزمنة البدء في التوسع غير المتكرر.

وتتصف القرارات الستراتيجية بأنها غير متكررة كما أنها تحظى بدرجة عالية من المركزية في اتخاذها .

2 – القرارات التنظيمية الادارية : وهي قرارات التي تتصف بالتكرار اذا قارنا بالمسابقة وتصدر عن الادارة الوسطى ومن أمثلتها ما يلي :

أ – القرارات الخاصة باجراءات توزيع الموارد على استخداماتها البديلة .

ب – القرارات الخاصة بتنظيم الموارد وتملكها وتنميتها .

ج – القرارات التنظيمية المتعلقة بتنظيم المعلومات وتحديد الحريات و الصلاحيات المخولة للأفراد (السلطة) وكذلك المسؤولين .

د – القرارت الخاصة بخطوات تنفيذ وتدفق الاعمال والانشطة وتوزيع الخدمات والتسهيلات بين الاقسام والوحدات التنظيمية.

3 – قرارات تشغيلية: تتصف هذه القرارات بدرجة عالية من المركزية وبالتكرار , وأي أنها مبرمجة ومن الأمثلة على هذه القرارات :

أ – توزيع الموارد المتاحة على الأنشطة الوظيفية الرئيسية.

ب – جدولة الانتاج وجدولة الاستخدامات وتشغيل الموارد.

ج – أساليب الاشراف والرقابة عاى العمليات.

د – تحديد مستويات التشغيل أي حجم الانتاج ومستويات المخزون والتخزين ,

هـ – القرارات الخاصة بالتسعير وسياسات التنمية والبحوث والتسعير.[1]

1 محمد الصيرفي , القرار الاداري ونظم دعمه , دار الفكر الجامعي , الاسكندرية , 2008 م , ص ص 21-22.

وتصدر هذه القرارات عن مستويات الاشراف ولمختلف القرارات خصائص متباينة, ومعروفة وهذه الخصائص أمر ضروري لمتخذ القرار والجدول التالي يبين خصائص مستويات اتخاذ القرارات.[1]

جدول رقم (2-2) خصائص مستويات اتخاذ القرارات

الخاصية	مستويات اتخاذ القرار		
	المستوى الاستراتيجي	المستوى الاداري	المستوى التشغيلي
تنوع المشاكل	عال	متوسط	متدني
درجة التنظيم	متدنية	متوسطة	عالية
درجة الغموض	عالية	متوسطة	متدنية
درجة الاجهاد	عالية	متوسطة	متدنية
الأفق الزمني	بالسنين	بالشهور	بالأيام
القرارات القابلة للبرمجة	لا توجد	بعضها	أكثرها
قرارات التخطيط	أكثرها	النصف تقريبا	قليلة
قرارات التنظيم	قليلة	النصف تقريبا	أكثرها

المصدر: محمد الصيرفي , مرجع سبق ذكره,ص 23.

- أهمية القرارات الادارية من الناحية العلمية والعملية :

أولا: أهمية القرارات من الناحية العلمية :

1 – تعتبر القرارات الادارية وسيلة علمية وفنية حتمية ناجعة لتطبيق السياسات والاستراتيجيات للمنظمة في تحقيقي أهدافها بصورة موضوعية وعلمية.

2 – تلعب القرارات الادارية دورا حيويا وفعالا في القيام بكافة العمليات الادارية مثل التخطيط والرقابة والتنظيم وغيرها.

3 – تؤدي عملية اتخاذ القرارات دورا مهما في تجسيد ,تكييف ,تفسير وتطبيق الأهداف والسياسات والاستراتيجيات العامة في المنظمة.

[1] - محمد الصيرفي , مرجع سبق ذكره, ص ص 21-22.

4 – تؤدي القرارات الادارية عن طريق عملية اتخاذ القرار, دورا هاما في تجميع المعلومات الازمة للوظيفة الادارية عن طريق استعمال وسائل علمية وتكنولوجية متعددة ومختلفة للحصول على المعلومات الازمة للتنظيم الادارية .

ثانيا : أهمية القرارات من الناحية العلمية :

- تكشف القرارات الادارية عن سلوك وموقف القادة الرؤساء الاداريين ,
- تكشف عن القوي والعوامل الداخلية والخارجية الضاغطة على متخذي القرار ,
- تعتبر القرارات الادارية وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة القادة والرؤساء الاداريين في القيام بالوظائف والمهام الادارية المطلوب تحقيقها وانجازها بأسلوب علمي وعملية
- تعتبر القرارات الادارية ميدانا واسعا للرقابة الادارية .[1]

1 - عبد العزيز صالح بن جنتور'مبادئ الادارة العامة'ط 1 , دار الميسرة للنشر'عمان الأردن, 2009 , ص ص 100- 101

المبحث الثاني: عملية اتخاذ القرارات :

المطلب الأول: مفهوم عملية اتخاذ القرارات :

في البداية يجب التفرقة بين صنع القرار واتخاذ القرار وحل المشكلة, فعملية صنع القرار تتضمن كل مراحل القرار التي تبدأ بتحديد المشكلة وتحليل أسبابها وتعيين متغيراتها بما في ذلك جمع البيانات من مصادرها واستعراض الحلول الممكنة وبناء النماذج أو تصميم الحلول والمفاضلة بينها ومن ثم اختيار البديل الأفضل وتنفيذه وهذا التوصيف يشتمل كل مراحل عملية القرار التي أقترحها **سيمون**, أما اتخاذ القرار فهو ينحصر في مرحلة المفاضلة واختيار البديل المناسب.

وقد عرفت على أنها عملية اختيار بديل واحد من بديلين مختلفين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل البيئة الداخلية والخارجية المتاحة للمؤسسة.[1]

وكذلك تعني عملية اتخاذ القرارات بأنها الاختيار بين البدائل المختلفة وتحت ظروف عدم التأكد , نظرا لأن معظم المشاكل التي تواجه مشروعات الخاصة , غالبا ما يمكن حلها من خلال استخدام البدائل المتاحة والمتعددة.

وتعرف ايضا عملية اتخاذ القرارات على انها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة اكبر من السوق ,تخفيض التكاليف ,توفير الوقت,زيادة حجم الانتاج والمبيعلت وهذه المعايير عدة لأن جميع القرارات تتخذ وفي ذهن القائم بالعملية بعض هذه المعايير وبتاثير اختيار البديل الى حد كبيربواسطة المعايير المستخدمة.

اذن عملية اتخاذ القرار ماهي الا وسيلة اختيار واعي لأحسن البدائل المتاحة التي تحقق أفضل عائد أو اقل كلفة محققا الأهداف المرغوبة.

ومن خلال المفاهيم السشابقة الذكر هناك عدة عناصر لعملية اتخاذ القرار نذكر منها :

1 – وجود مشكلة أي أن يجد متخذ القرار مشكلة تواجهه تتطلب حلا.

2 – هناك بدائل مختلفة تتوافر أمام متخذ القرار ينتقي أجدرها , أما اذا كان هناك طريق واحد ,فان ذلك يعني أن لا ضرورة للمفاضلة بل يكون هناك الزام الحل الواحد.

3 – يسعى متخذ القرار لتحقيق هدف يتمثل في أقصى عائد أو أقل تكلفة.

1 - الملتقى السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية, مداخلة نسيمة أحمد الصيد ,جامعة سكيكدة,28/27 جانفي 2009 ,ص 6.

4 – توفر الوعي والادراك في اختيار البديل اذ لا يمكن أن نتصور البديل المرجع دون دراسة لنتائج المتوقعة من كل بديل أو دون وعي وادراك وتفكير.

5 – المناخ الذي يتخذ فيه القرار والذي يحيط به القرار وما يتضمنه من العبارات منها :

أ – تشخيص متخذ القرار وما سبق اتخاذه من قرارات داخل المؤسسة.

ب – الظروف المحيطة بعملية اتخاذ القرار (التأكدّ, المخاطرة , عدم التأكد).

ج – المتغيرات البيئية المحيطة بمختلف أنواعها.[1]

المطلب الثاني: مراحل عملية اتخاذ القرار :

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل كل مرحلة تحتاج الى عدة خطوات واجراءات وذلك بهدف الوصول الى قرارات سليمة ويختلف عدد هذه الخطوات وطريقة ترتيبها باختلاف المفكرين وهناك تصنيفات مختلفة لمراحل اتخاذ وكل تصنيف يمثل وجهة نظر معينة :

1 – المرحلة التحضيرية (ولادة القرار): تتألف هذه المرحلة من مجموعة من العمليات أو الخطوات المرتبة زمنيا وهي التالية:

- ادراك المشكلة Recognition problème : تنشأ المشكلة نتيجة وجود اختلاف بين الحالة القائمة عن الحالة المرغوب الوصول اليها اي وجود تفاوت بين الاهداف او النتائج المرجوة وبين مستوى الانجاز أو الاداء الفعلي.

ان حل المشكلة يتطلب ان يقوم الرجا الاداري باتباع أسلوبين يهدف من خلالهما اما لتغيير الحالة القائمة او لتغيير الحالة المرغوب في تحقيقها (الاهداف).

- تحديد الأهداف Sét objectives : ان حل المشكلة يتطلب ان يقوم المدير باتباع أسلوبين يهدف من خلالهما اما لتغيير الحالة القائمة او لتغيير الحالة المرغوب فيها في تحقيقها أي يتوجب عليه تحديد الأهداف التي سوف ينخذ القرار المناسب لتحقيقها .

فهم المشكل Un derstand problème : واكتشاف طبيعتها وارتباطها مع جوانب ادارية أخرى وغالبا ما تكون المشكلات الادارية في شكل مايلي:

1 - صالحي فوزية وأخرون,دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة ,مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماسترفي العلوم الاقتصادية,جامعة محمد خيضر بسكرة,2013ص37

مشاكل تقليدية او روتينية : تتناول مسائل يومية تتكرر باستمرار مثل دوام العاملين.

مشاكل حيوية : ويكون نطاق آثارها أوسع من المشكلات التقليدية على سير العمل مثل وضع الخطط.

مشاكل طارئة : وتحدث بشكا طارئ بسبب التغير في ظروف البيئة المحيطة بالمنظمة أو عوامل أخرى كتعطل الآلات وتاخر وصول المواد .

والحقيقة أن سوء تشخيص المشكلة وتحري أسبابها يؤدي بالضرورة الى ارتكاب اخطاء في جميع المراحل التالية لها اذ لا قيمة لأي علاج مهما كان فعالا طالما بني على تشخيص خاطئ , فمثلا اذا لاحظ الرئيس الاداري هبوطا في مستوى الانتاج في وحدته فأنه يكون اما مشكلة يتوجب عليه البحث عن أسبابها فقد يكون سبب هذه المشكلة هو تدني الروح المعنوية لدى العاملين أو ضعف أجورهم أو نقص تدريبهم أو ضعف الرقابة عليهم فاذا تصور الرئيس الاداري السبب الأساسي هو انخفاض الأجر ’ثم قام بزيادة الأجور وتبين أن هذا الحل دون جدوى لأن السبب الحقيقي يكمن في ضعف الرقابة التي يمارسها على موظفيه فان قراره سوف يزيد من الآثار السلبية على مصلحة المنظمة.[1]

علما أن الرجل الاداري البناجح يستطيع التنبؤ بالمشكلات قبل وقوعها ويستعد لها بقرارات مسبقة اذا ما ظهرت أعراضها.

2 – المرحلة التطورية (تنامي القرار) : تتألف هذه المرحلة من خطوتين وهما :

- **تحديد البدائل** Détermine Option : البدائل هي الحلول أو الوسائل أو الاساليب المتاحة أمام الرجل الاداري لحل مشكلة قائمة وتحقيق الأهداف المطلوبة ,وعلى الرجل الاداري القيام بدراسة كافية لتحديد البدائل معتمدا على خبرته السابقة في هذا المجال وعلى نتائج تجارب الآخرين.

عمليا يجب تحديد البدائل التي لها علاقة مباشرة بتحقيق النتائج المطلوبة على أن تكون هذه البدائل ضمن حدود الموارد المتاحة أما متخذ القرار بهذا فان عملية تحديد البدائل تتطلب من الادارة ما يلي :

- القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل القدرة على تطوير الحلول البديلة والتصور في حقل ايجاد الحلول وبخاصة الجديدة منها .

- الاعتماد الواسع على التجارب والسجلات السابقة ومعلومات وخبرات الآخرين في نفس المجال حتى يمكن الاتمام بجميع المعلومات والنواحي المتعلقة بالمشكلة وبالتالي بكل الحلول الممكنة .

1- كاسر نصر المنصور,الاساليب في اتخاذ القرارات الادارية,دار الحامد للنشر والتوزيع ,الطبعة الاولى,الاردن,2006م,ص ص 45-46.

- **تقييم البديل Evaluates Options :** وهو يتطلب دراسة وافية لكل بديل يتضمن تحديد النتائج المترتبة على كل بديل وتكلفة كل بديل (موازنة بين الايجابيات والسلبيات) بناء على معايير فنية اقتصادية واجتماعية محددة وبعد ذلك يقوم الرجل الاداري بمقارنة تلك البدائل مع بعضها البعض Compare alternatives تعد هذه المرحلة صعبة جدا قياسا بالمراحل السابقة لأنها تتطلب التنبؤ بحوادث المستقبل والظروف والعوامل التي تؤثر على القرار وهذا يقوم على معلومات يغلب عليها صفة عدم التأكد.

تفيد هذه الخطوة في تقليص عدد البدائل وذلك بعد طرح واهمال البدائل التي لا تحقق الحد الأدنى من المعايير الموضوعة (مستوى الرضا) وهذا يوفر وقت أكثر للارادة لاتخاذ القرار بعيد عن ما يعرف بالقرار تحت الضغط أي القرار العاجل والفوري.

3 – المرحلة النهائية (نضوج القرار) : تتألف هذه المرحلة من الخطوات التالية :

- **الاختيار choix :** يقع الاختيار على البديل المناسب من وجهة نظر الرجل الاداري وذلك بعد القيام بالخطوات الخمس السابقة والاسترشاد بما يلي :

- الموازنة بين الفوائد المتوقعة والمخاطر المترتبة على ذلك في اختبار أنسب بديل.

- اختيار البدائل الأكثر كفاية من ناحية استقلال الموارد والسرعة المطلوبة والوقت المناسب

- واقعية البديل وامكانية تنفيذه استنادا للموارد المتاحة وخاصة البشرية التي تعمل على تنفيذه .

- اختيار البديل الذي يحقق الأهداف التنظيمية للمنظمة ويكون منسجما مع سياستها و استراتيجيتها.

- اختبار البديل الذي ينتج عنه أقل ما يمكن من ردود الأفعال لدى المنفدين.[1]

- **تنفيذ القرار** Implémente décision : وتعد هذه المرحلة تابعة للمراحل السابقة رغم أن القرار يكون قد صدر التنفيذ ياتي لجعل القرار واقعي وملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار, وهذا يتطلب دورا مهما من الرجل الاداري (المدير) لانجاح تنفيذ القرار مثل القيام بأعمال التحيز للعاملين.

ان القرار في حد ذاته عديم القيمة وكثيرا ما تنفق الوقت والجهد والمال من أجل الوصول الى قرار سليم ومنطقي,ثم بعد هذا يبدد كل ذلك بسبب فشلنا في تنفيذه ولهذا بعد أن يتم اختيار البديل الانسب لحل المشكلة المطروحة فان القرار أو الحل يجب أن يكون له فاعليته في التنفيذ حتى يتحقق العدف المنشود,

1 - كاسر المنصور ,مرجع سبق ذكره, ص ص 47-48.

ويعتقد أن بعض متخذي القرارات أن دورهم ينتهي باختيارهم لأفضل بديل ولكن هذا الاعتقاد خاطئ بطبيعة الحال لأن القرار يتطلب تنفيذه تعاون الآخرين ومتابعة التنفيذ,كما أن شعور العاملين بمشاركتهم في صنع القرار يساهم بشكل كبيرفي حسن تحويل البديل الى عمل فعال ومنتج .

- **المتابعة والملاحظة والمر اقبة :** وهذه الخطوة تتطلب من المدير متابعة تنفيذ القرار Folloo عن طريق التوجيه الذي يمارسه على عمل مرؤوسيه المنفذين وعليه أن يقوم بأعمال الملاحظة لكيفية التنفيذ وهذا يتطلب المزيد من الأعمال الادارية مثل الاتصال والارشاد,وبعد ذلك يعمل المدير على تسجيل كل معوقات تنفيذ القرار ويستخلص العبر لتطوير الحلول في المستقبل .[1]

المطلب الثالث: أساليب و ظروف اتخاذ القرار :

1 – الأساليب التقليدية (غير الكمية) : تتمثل في :

أ – الحكم الشخصي سواء بالاعتماد عاى الخبرة السابقة أو بدونها.

ب – المحاولة أو اتباع الفادة وطبقا لهذا الأسلوب يقوم المديرون بتقليد المؤسسات الكبيرة في مجال النشاط وكيفية تحديد مستويات الأجور , طرق وأشكال التغليف , قنوات المنتجات وعرضها.

ج – أسلوب العصف الذهني عبارة عن التفكير الجماعي لايجاد بدائل كل مشكلة معينة ويقوم المشركين في حل المشكلة ومناقشة سريعة لهذه البدائل حتى يمكن الوصول الى أفضل حل.

د – أسلوب دلفي هذا الأسلوب من اسم "دولفي" العالم اليوناني ويعتمد هذا الأسلوب تحديد ومناقشة البدائل غيابيا ,وتتمثل خطوات هذا الأسلوب فيما يلي:

- تحديد المشكلة والتي تكون محددة مسبقا,
- تحديد أعضاء الاجتماع من خبراء ذو الرأي,
- تحضير أسئلةحول بدائل المشكلة ومدى تأثير هذه الحلول على المشكلة,
- تحليل الاجابات واقتصارها وتجميعها في مجموعات متشابهة وكتابة تقدير مصغر,
- ارسال التقرير الى خبراء طلب المعرفة ورد فعلهم,
- تجميع الآراء النهائية ووضعها في شكل تقرير نهائي.

1-كاسر المنصور,مرجع سبق ذكره,ص 49.

وهذه الطريقة رغم طول الفترة للقيام بها الا أنها مناسبة جدا للمشاكل المعقدة التي تتحمل النتظار والتي يكون التخطيط للقيام بها طويل الأجل .[1]

الأساليب الحديثة (الكمية): تميز هذه الأساليب في اتخاذ القرارات أو حل المشكلات بالمقارنة والأساليب التقليدي وكونها تقلل أثر التحيز نتيجة الأحكام الشخصية والعاطفية.

ومن بين هذه الأساليب الحديثة ما يلي:

أسلوب تحليل التعادل: يقوم على أساس تحليل العلاقة بين الايرادات والتكاليف الخاصة لكل بديل والتكاليف هنا تشمل التكاليف الثابتة والمتغيرة ويمكن استخدام هذ الأسلوب في اتخاذ العديد من القرارات مثل قرارات تحديد الطاقة الانتاجية وقرارات التسعير ,قرارات تخطيط الأرباح وغيرها ولاتخاذ هذه القرارات يجب حساب طرح التعادل الذي هو ذلك الحجم من الانتاج تساوي عنده الايرادات الكلية مع تكاليف الكلية أي أن المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة.[2]

ويحسب حجم التعادل بالعلاقة

(سعر بيع الوحدة- التكلفة المتغيرة للوحدة) / (التكاليف الثابتة)

أسلوب القيمة المتوقعة : ويستخدم هذا الأسلوب في ظل المخاطرة.

أسلوب أو نموذج المراجعة بالقوائم : يعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي ولكن الحكم يكون في ضوء بعض المعايير والمؤشرات الموضوعية.

أسلوب المباريات : يعد أسلوبا متطورا في عملية اتخاذ القرار وذلك في الحالات التي يتوجب فيها الأخذ بالحسبان وضع الشركات المنافسة لشركة متخذ القرار حيث تتخط الشركة مختلف القرارات التي تمكنها من الفوز بأكبر حصة في السوقوفي حالة مسائل التسويق تأخذ المباريات في هذا القطاع شكل الصراع بين المتنافسين للسيطرة عاى الفرص أو المكاسبموضوع الصراع حيث يميل كل طرف من أجل الوصول الى أكبر مكاسب ممكنة وتقوم على عدة قواعد منها , اختلاف الأطراف الممثلين للمباريات وانفصال الدوافع التي تحركهم لمناقشة ويعتبر نجاح أحد الأطراف خسارة للآخر والعائد يعتمد على البدائل المختارة من كل طرف وغيرها من القواعد .[3]

1- رفيق رضوان واخرون,تقنيات المحاسبة التحليلة ودورها في اتخاذ القرارات,مذكرةمقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبة,قسم التسيير ,كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة ,جامعة بسكرة,2013,ص 57.

2 - صالحي فوزية واخرون دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية مرجع سبق ذكره ص 41.

3- صالحي فوزية واخرون مرجع سبق ذكره ص 42.

- ظروف اتخاذ القرار :

تتعدد الظروف البيئية التي يتم ظلها اتخاذ القرارات وتختلف تبعا لذلك حجم نوع وطبيعة المعلومات المتاحة في كل مرحلة ويتم اتخاذ القرار من خلال مجموعة من البيانات والمعلومات هذه الأخيرة قد تخضع لأحد الظروف التالية :

1 – التأكد التام.

2 – عدم التأكد.

3 – ظروف المخاطرة.

1 - التأكد التام: وهي الظروف التي يفترض ان تكون فيها كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمستقبل محددة ومعمولة على وجه الدقة , وأن متخذ القرار على علم تام بالظروف التي سوف تتحقق في المستقبل , ولا يوجد أي احتمالات للأحداث المتوقعة سواء كانت احتمالات ذاتية (شخصية) أو احتمالات موضوعية بل هناك تأكد تام لوقوع حدوثها , كما يوجد ناتج واحد فقط لكل حدث نظرا لوجود حالة واحدة من الحالات الطبيعية .

2 -عدم التأكد: حالات عدم التأكد هي الحالات التي يكون فيها المعلومات عن حالات طبيعة معلومات احتمالية وليست مؤكدة أو بتعبير آخر فان متخذ القرار لا يعلم بتأكد أي الأحداث الممكنة التي سوف تحدث فعلا ولكنه قد يستطيع أن ينشئ توزيعا احتماليا مبنيا عللا دليل موضوعي مستمد من الماضي أي على تكرارات نسبية اذا كان متخذ القرار يعتقد أن نفس القوى المؤثرة في المشكلة مستمرة في انتاج آثارها في المستقبل كما قد تبني توزيعات احتمالية ,لحالات الطبيعة على التقديرات الذاتية لمتخذ القرار والاحتمالات الناتجة توصف بأنها احتمالات لا تتأثر بخبرات ومعلومات متخذ القرار ,كما يمكن التميز بين ظروف المخاطرة وعدم التأكد كما يلي يفترض في ظل ظروف المخاطرة أن متخذ القرار يعلم بحالات الطبيعة التي يمكن أن تحدث في المستقبل وتؤثر في العناصر والمعالم العامة للقرار وأن يكون متخذ القرار قادرا على وضع احتمالات لحدوث كل حالة من حالات الطبيعة.

3 - ظروف المخاطرة: تلك الظروف التي تتعدد فيها الحالات الطبيعة أو الأحداث التي يمكن أن تحقق مستقبلا ولا يعرف متخذ القرار مقدما أي من تلك الأحداث سيتحقق مستقبلا غير أن لديه فكرة كاملة عن احتمالات حدوث تلك الظروف المستقبلية غير أنه يشترط أن تكون الاحتمالات موضوعية أي بناء على توزيعات تكرارية .[1]

1 - حسين بلعجوز مدخل لنظرية القرار ديوان المطبوعات الجامعية جامعة محمد بوضياف الجزائر 2010 م ص111

حيث يتم تقسيمها الى قسمين :

أ – حالة الجهل الكامل: وهي الحالة التي لا يوجد لدى متخذ القرار معلومات احتمالية بشأن الأحداث المستقبلية ومن ثم يكون غير قادر على وضع توزيع احتمالي لتلك الأحداث المحتملة.

ب – حالة الجهل الجزئي: وهي الحالة التي يكون فيها لدى متخذ القرار معلومات كافية تمكنه من وضع احتمالات لحدوث الأحداث والنواتج المختلفة وتأخذ تلك الاحتمالات شكل احتمالات الذاتية الشخصية وتلك الاحتمالات ذات أهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرار .

بينما نفترض في ظل ظروف عدم التأكد ان متخذ القرار يكون أو قد لا يكون على علم بحالات الطبعة المختلفة التي تأثر على القرار أو أن يكون متخذ القرار قادر أو غير قادر على وضع توزيع احتمالي لحوث كل حالة من حالات الطبعة.

من خلال العرض فان ظروف المخاطرة وعدم التأكد تصف بعدم توافر معلومات كاملة ممؤكدة عن المستقبل وبناءا على ذلك يتم اتخاذ القرارات في ظل الظروف المخاطرة وعدم التأكد حيث تكون الظروف المتوقعة الحدوث مستقبلا غيرمعروفة بدقة واذا يتم اعداد مجموعة من الاحتمالات تتعلق بظروف المستقبل المتوقع الحدوث وتؤدي طريقة اعداد الاحتمالات الى نشوء احدى الحالتين :

الحالة الاولى : ظروف المخاطرة .

الحالة الثانية : ظروف عدم التأكد .

ظروف المخاطرة: وهي التي يتوفر فيها قدر من البيانات يكون القرار ناتج عن الخبرة السابقة ويتم اعداد الاحتمالات الخاصة بالظروف المتوقعة الحدوث مستقبلا بناءا على ما يتوفر من بيانات الخبرة السابقة ولذا فان الحتمالات الناتجة تكون احتمالات موضوعية مثل هذه الحالة تسمى بحالات أو ظروف المخاطرة , وتكون المخرجات معروفة بدرجة احتمالية .

ظروف عدم التأكد: وهي التي تتوافر فيها قدر من البيانات والمعلومات الناتجة من واقع الخبرة الماضية يتحقق أي ظرف من الظروف المتوقعة الحدوث وفي مثل هذه الحالة يمكن اعداد الاحتمالات بطريقة ذاتية ويطلق على هذه الحالة ظروف عدم التأكد.

أي انه في ظل هذه الظروف يكون من الصعب لمتخذ القرار تقدير الاحتمالات للحالات المختلفة التي من المنتظر أن تكون عليها بطريقة موضوعية, وبالتاي فانه يعتمد على البيانات والمعلومات الذاتية لتقدير الاحتمالات المتوقعة لكل عنصر من العناصر التي يمكن أن تأثر على القرار المخرجات في هذه الحالة تكون غير معروفة.[1]

1- حسين بلعجوز مدخل لنظرية القرار مرجع سبق ذكره ,ص ص 112-113.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ومساهمته في اتخاذ القرار :

المبحث الأول: تعريف التدقيق الداخلي ونشأته في الجزائر:

أولا: النشأة :

في الجزائر يمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه , فلم ينص عليها المشرع الجزائري الا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من قانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي نص على " أنه يتعين على المؤسسات الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها "[1] كما أكمل في نص المادة 58 على أنه " لا يجوز لأحد ان يتدخل في ادارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعامة في اطار اصلاحيات الخاصة وكل في هذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".

ثانيا: تعريف التدقيق الداخلي :

التدقيق الداخلي هو وظيفة ادارية تابعة لادارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لاقامة الرقابة الادارية بنا فيها المحاسبة لتقييم مدى النظام مع ما تتطلب الادارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية القصوى.[2]

الذي عرف المراجعة الداخلية على IFACI الداخليين والمستشارين للمراجعة الفرنسي المعهد يفتعرأنها نشاط مستقل وموضوعي بهدف الى اعطاء الضمانات للمنظمة حول تحكمها في العمليات التي تقوم بها , مع تقديم نصائح لتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة .[3]

المطلب الثاني : المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار :

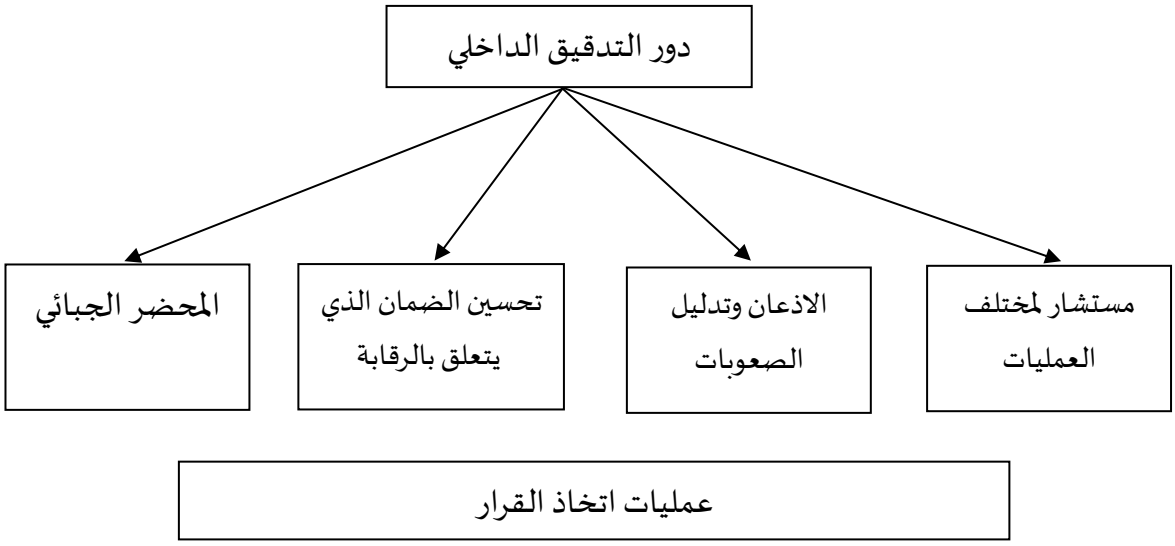
يلعب التدقيق الداخلى دورا هاما داخل المؤسسة فتعمل على مساعدتها ف-ي التحكم الداخلي العمليات وتحسينها حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة , يتلخص دور التدقيق الداخلية داخل المؤسسة في الشكل التالي :

1 - الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 2 , القانون 01/88 الصادر بتاريخ جانفي 1988.

2 - أحمد حلمي جمعة ,المدخا الحديث لتدقيق الحسابات,دار صنعاء للنشر, عمان, الأردن , ط 1, 2000م , ص 61.

3 - شعبان لطفي ' المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مذكرة مقدمة لشهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية, 2004' جامعة الجزائر ,ص62.

شكل رقم (2-2) طبيعة دور التدقيق الداخلي



المصدر: شعبان لطفي , مرجع سبق ذكره , ص 62.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن جميع المجالات التي يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي فيها دور فانه يتخللها عملية اتخاذ القرارات, وبالتالي رفان هناك مساهمة للمراجعة الداخلية في عملية صنع القرار السليم الحقيقة أنه لا يمكن الحكم تماما على سلامة وجود القرار دون توفر ما يسمى بالنظرة الخلفية هذا يعني أنه بعد وضوح نتائج القرار يتم طرح السؤال التالي لو عدنا الى الوراء لوجدنا أن القرار الذي تم اتخاذه كان الأفضل في ضوء المعتبرات التي كانت هي الأكثر شيوعا الا أنه معناها الحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره أن الطريقة الأخرى للحكم على وجود القرار يتمثل في الحكم ليس على القرار نفسه بل على الكيفية التي تصدر بها طبقا لهذه الطريقة منهجية أي هناك خطوات منطقية ينبغي اتباعها للوصول الى القرارات الجيدة.[1]

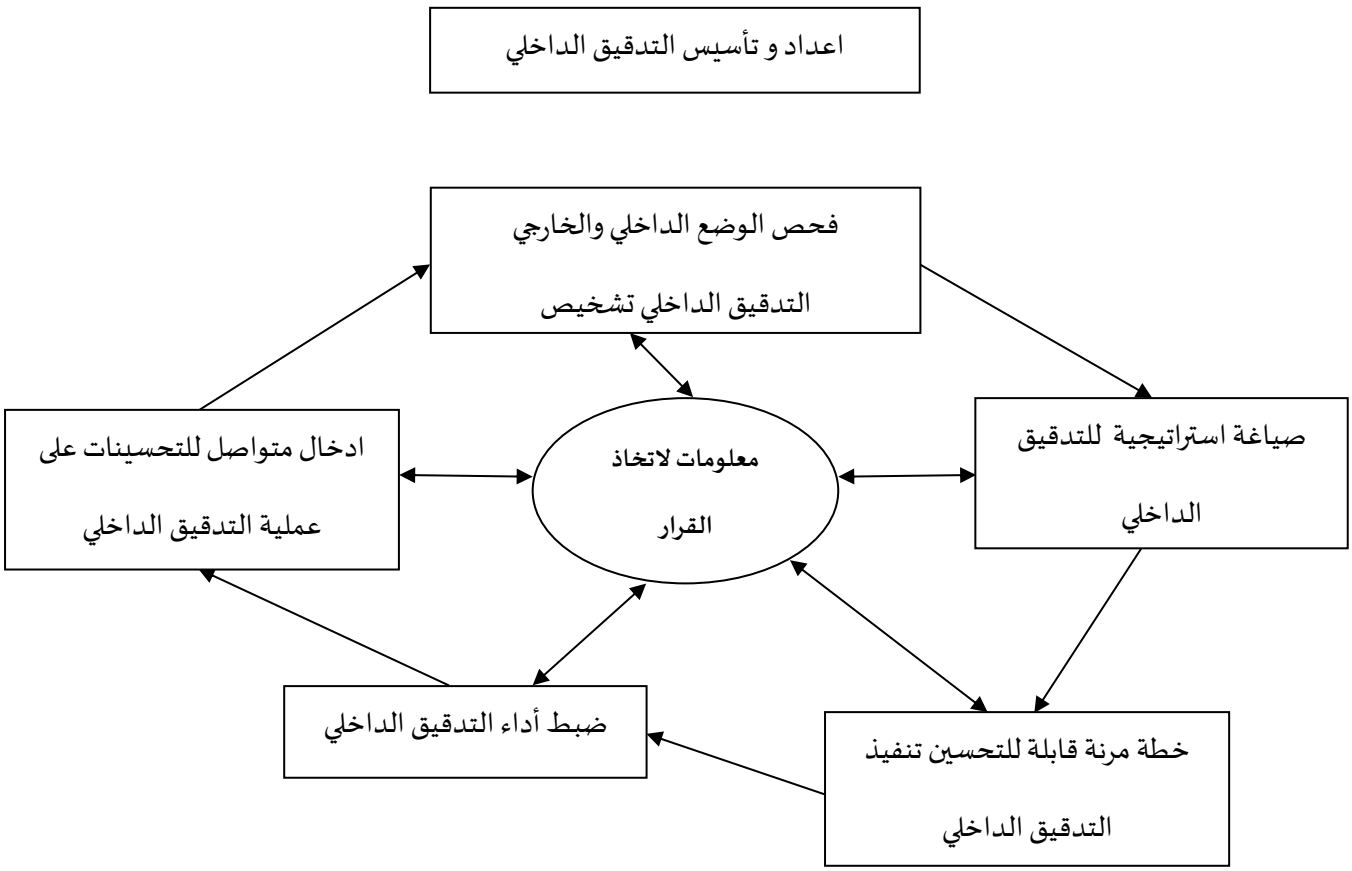
وهذه الخطوات يمكن سردها في ما يلي :

- تحليل وتشخيص الموقف.
- تحديد البدائل .
- تقييم البدائل.
- اختيار البديل الأفضل .
- تنفيذ البديل الذي تم اختياره .
- تقييم النتائج .

1- نقاز أحمد, دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار, مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة,الأغواط,2007,ص 132.

يلعب التدقيق الداخلي أدوارا هامة في كل خطوة من الخطوات عملية اتخاذ القرارات حيث تساعد على تأهيل المعلومة لتكون جيدة وذات مواصفات كاملة وكافية ليتم استعمالها في عملية صنع القرار للحصول على قرارات ذات جودة فعالية بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فان التدقيق الداخلي له دور حياة يكون آخرها الوصول الى تقديم معلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات الادارية.[1]

شكل رقم (2-3): دور حياة عملية التدقيق المحاسبي



المصدر: أحمد نقاز,مرجع سبق ذكره ,ص 134.

تبدأ عملية التدقيق باعطاء نظرة حول موضوع العملية واعداد اجراءات التدقيق المناسبة لذلك الموضوع ,فمن خلالالنظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم ومن ثم يتم وضعاستراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع خطة بالمرونة والقابلية للتحسين في حال أي متغير غير مرغوب فيه ليبدأالمدقق بتنفيذ خطة أو برنامج عملية مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء،

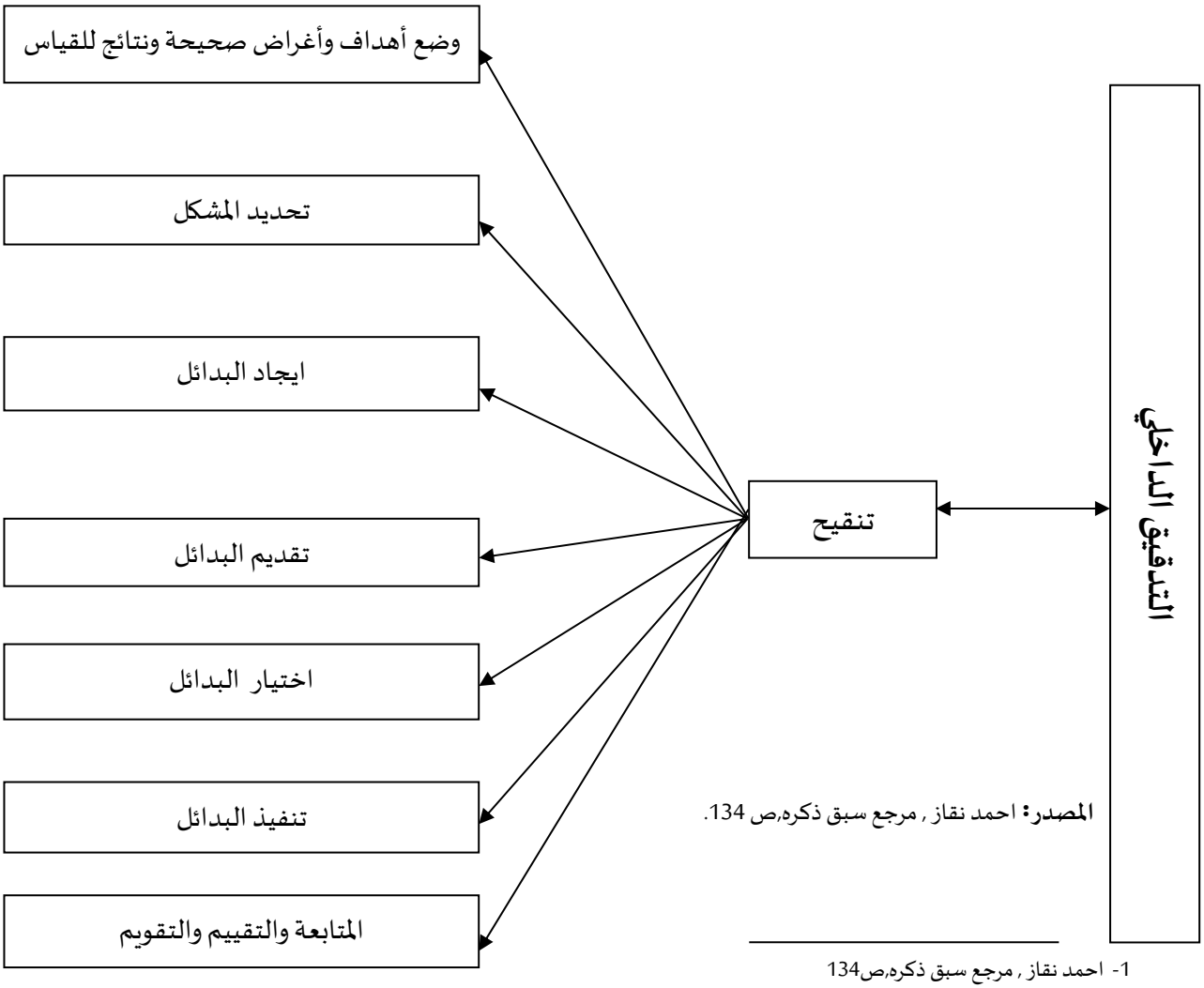
1 - علي شريف ,الادارة المعاصرة ,الدار الجامعية,الاسكندرية,طبعة 1997,ص 25.

ويتم ذلك من قبل المدير المسؤول على مديرية التدقيق الداخلي وهذا بالاعتماد مثلا على احدى نماذج المتابعة مع القيام بادخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دواليك في كل مرة يتم اعداد تقرير حول ما يتم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة فينتج بذلك ومن خلال كل هذا الخطوات معلومات مؤهلة لاتخاذ القرار وتسهم بذلك في اعداد قرارات ذات جودة وفاعلية .

ويتم المساهمة في عملية وضع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة حيث أن المعلومة التي تم تأهيلها والتوصل اليها هي اما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البديل أو المساعد على اختيار أفضلها ....الخ.

هذا يعني أن هناك مساهمة للتدقيق الداخلي في كل خطوة من الخطوات اتخاذ القرار والتي سوف تتطرق كل خطوة بالتفصيل مع الوقوف على اهمية التدقيق الداخلي في كل مرحلة ويمكن ابراز هذه العلاقة من خلال الشكل التالي[1] .

شكل رقم (2-4): مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار



المصدر: احمد نقاز , مرجع سبق ذكره,ص 134.

1- احمد نقاز , مرجع سبق ذكره,ص134

1 – وضع اهداف واغراض ونتائج للقياس: ان جميع المؤسسات تحتاج الى أهداف لكل مجال من المجالات اعمالها خاصة ان مستوى الأداء في كل مجال منها ياثر بطريقة او بأخري وفعالية واداء المؤسسة ككل واذا وضعت الاهداف عن دراية فانها ستملي النتائج التي يجب التوصل اليها وتحقيقها وتتضمن أيضا المعايير التي تقيس مدى تحقيق النتائج .

في هذه الخطوة يمكن ان يكون للتدقيق الداخلي مشاركة في اعداد ووضع الاهداف وهذا الكون ان هذه الاخيرة وظيفة مستمرة داخل المؤسسة والمستقلة عن باقي الوظائف تعد في كل مرة رايا وبكل موضوعية عن الوضع السائد في المؤسسة بل من الممكن ان يذهب التدقيق الداخلي الى ابعد من ذلك يجب ان يسهم في التصور السابق لوضع الاهداف والاستراتيجيات المختليفة لها .

2 – تحديد المشكلة: ان تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها الى عناضرها الرئيسية ليشمل من ذلك الحل المناسب لها والافتراض الاساسي عند تحديد المشكلة ان الحل متضمن في المشكلة و ان اتحليل العقلي الاستدلالي المظم يساعد في التوصل اليه واكتشافه كما ان عملية اتخاذ أي قرار أضصلها وجود مشكلة وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القراربشأنها ولكن في نفس الوقت يجب التاكيد على اهمية الاهداف حيث ان هذه الاخيرة هي التي تحدد طبيعة وحجم المشكلة ولا يمكن تحديد طبيعة القرار وتبنب أمالا مبرمجة أم غير مبرمجة دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها .

تحديد أي مشكلة داخل المؤسسة لا يمكن أن يتم الا بالفحص المستمر للوضع الداخلي والخارجي وبالتالي يمكن القول بأنه يجب أن تتم عملية فحص مستمر للوضع الداخلي والخارجي لكي يتم تحديد المشكلة ومن ثم معرفة هل أن هذه المشكلة تحتاج لحل مبرمج أو غير مبرمج ثم تتم بتتبع النتائج ومراقبة القرار المتخذ بشأن تلك المشكلة.

3 – ايجاد البدائل: ان من العناصر الجوهرية لوجود القرار ان يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معين وأن يكون أكثر من حل أي حلول متعددة تطرح للنقاش ويتم دراستها وتقويمها حتى اختيار الحل الأفضل لأكثر ملائمة لذا فان وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها ذلك لأن المشكلة التي ليس لها سوى حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها بل تصبح حقيقة لابد من التسليم بها ولكم من النادر ان توجد مشكلة ليس لها سوى حل واحد بل ان الغالب والأعم هو وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب ومساهمة التدقيق الداخلي في ايجاد مجموعة البدائل يكون في شكا اقتراحات مقدمة في التقرير النهائي بعد تحديد المشكلة.

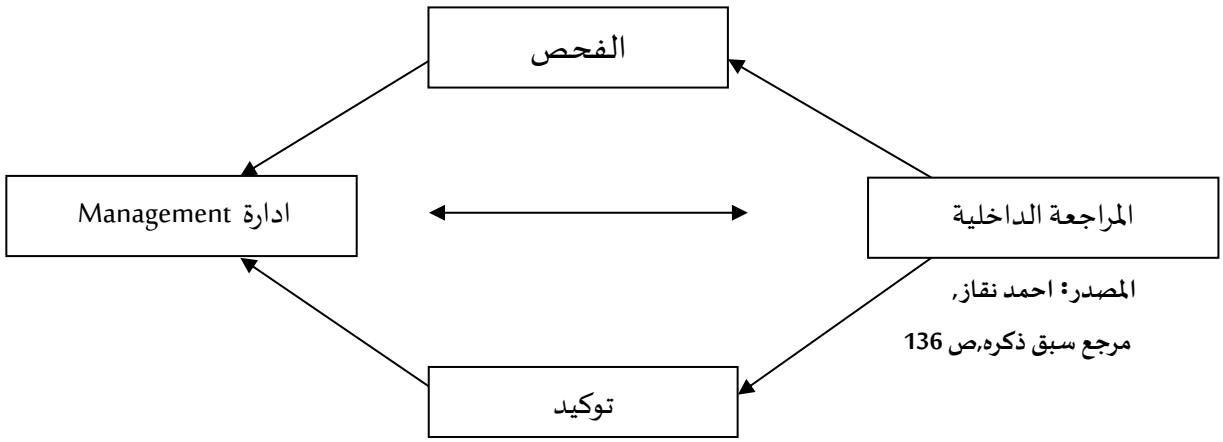
4 – **تقييم البدائل:** وتقويمها ان تقييم وتقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب اعطائها أهمية كبرى قبل صنع القرار ذلك لأن التقييم البدائل ثم تقييمها هو الذي سيحدد ما اذا كان سينجح أم لا في المستقبل بمعنى أنه يتم تحديد أبعاد كل البدائل في حل ذلك المشكل كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب غير سليمة هذا في حد ذاته يسبق الى أهمية وضرورة الأهداف التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل النتاحة فالهدف الاخير لصانع القرار هو احداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية بحث ودراسة البدائل المطروحة .

يبرز دور التدقيق الداخلي في هذه الخطوة في أنه يعمل على تقديم واقتراح البدائل التي يراها مناسبة في التقرير النهائي وهذا بعد دراسة المشكل .

5 – **اختيار البديل أو الحل الأفضل :** أن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول الى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة هنا يقوم متخذ القرار باختيار الحل من بين عدة حلول مقترحة مستعينا في ذلك بمجموعة من المعايير توفر درجة كبيرة من الموضوعية في الاختيار , تعتبر هذه المرحلة أدق المراحل جميعا لان الاختيار يعني في الحقيقة الامر حسم الأمر والوصول الى المحطة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة وهذا الأمر يحتاج الى قدر كبير من الكفاءة والحنكة والخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم.

في هذه الخطوة يزيد دور التدقيق الداخلي في عملية اختيار البديل الأفضل وهذا من خلال الاقتناعات المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لانه تم دراسته من جميع النواحي وأن متخذ القرار في العادة يستشير المدقق الداخلي حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حل من البدائل الاخرى التي تم اقتراحها من جهات اخرى غير المدقق الداخلي فيكون بذلك التدقيق الداخلي فيكون بذلك التدقيق الداخلي رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره ويمكن ابراز هذا الدور من خلال الشكل التالي :

شكل رقم (2-5) التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والادارة



المصدر: احمد نقاز,

مرجع سبق ذكره,ص 136

6 – تنفيذ القرار: بعد ان حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها يصل الى مرحلة التنفيذ وهو وصول القرار الى من سيتم بتنفيذه على أرض الواقع ولنجاح عملية تنفيذ القرار من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي ان يكون القرار قابلا للتنفيذ بالمكانيات الموجودة

- ان يلقى القرار حماسا ومساندة وتاييد من قبل الذين يقومون بتنفيذه
- ان يكون القرار واضح الاهداف التي يسعى الى تحقيقها
- ان يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به

ان القرار اذا يتم تنفيذه على وجه المطلوب لا يتعدى كونه قرار على ورق فقط لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الاهداف التي من أجلها اتخذ, قد يكون القرار المتخذ جيدا هو الافضل الا ان الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة مما يؤدي الى الحكم الأولي حول القرار المتخذ بانه غير جيد وان البديل الذي تم اختياره غير سليم بينما يعود عدم ملائمة هذه الطريقة التي نفذ بها هذا القرار ومن الممكن ان يكون ذلك بمساعدة قسم التدقيق الداخلي وهذا بحكم طبيعة نشاطه وتعامله مع جميع المستويات في المؤسسة.

7 – المتابعة والتقويم: ان المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوضل اليها ومقارنتها بالنتائج التي كان المرجو تحقيقها فاذا ما وجد انحراف وجب اجراء بعض التغييرات التي تكفل تحقيق التوازن زمن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف التي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء وفي حالة عدم توافق الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها وفي هذه الحالة يجب اعادة صياغة نسق اتخاذ القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا.

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

1 - احمد نقاز , مرجع سبق ذكره ,ص163

المطلب الثالث: صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار :

يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وفي جميع المستويات الادارية المختلفة الا ان هذا الدور يكون محدودا او منعدما بالرغم من الاجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي .

أولا: المركزية الشديدة وعدم التفويض :

ان هناك نمط أوتوقراطي المتسلط او المتحكم ويمثل النقطة الثانية السلوك الأوتوقراطي المتعامل أو اللبق كما انه يتوسط هاتين النقطتين سلوك يكاد يكون وسط في شدته بين النمطين السابقين وهذا السلوك الاتوقراطي الصالح او الخير الا انه وفي ظل هذه الانماط الثلاثة يجب ان نميز بين نوعين من القيادة المتحكمة فهناك قيادة تعتمد كلية على أسلوب قيادي رقابي يتعامل في تصرفاته بالتقارير الرقابية والتي توافيه بما تم عمله عند اصدار الاوامر للمستويات التي تلي المستويات القيادية في هذا النوع يكون للتدقيق الداخلي دورا كبيرا جدا ويصبح بمثابة اليد اليمنى للقيادة والتي يتم من خلالها التحكم في مجريات العمليات داخل المؤسسة وهذا راجع لصفة الرقابية التي تحكم التدقيق الداخلي وهناك نوع آخر من القيادة الذي لا يعرف الا بوجهة نظر , ففي هذا النوع من القيادات يكون دور التدقيق الداخلي محدود الى أبعد التصورات فلا تلقى الاقتراحات التي ترفع في التقارير النهائية أي صدى لدى قيادات المؤسسة.

ثانيا: ضغوط المديرين :

من خلال تناولنا للعوامل المأثرة في عملية اتخاذ القرارات رأينا كيف يتأثر متخذ القرار بعوامل ومتغيرات نابعة من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة وأنه قد يكون من الممكن التحكم بتأثير البيئة الداخلية في حين يصعب على المدير التحكم بتاثير البيئة الخارجية بما فيها من متغيرات سياسية واجتماعية واقتصادية وقد اثبتت بعض الدراسات التطبيقية ان المديرين وخاصة في الدول النامية على اختلاف مستوياتهم في المؤسسة الادارية المختلفة ايا كان نوعها ونشاطها وحجمها يتعرضون لضغوط عديدة وان هذه الضغوط اصبحت سمة مميزة للعصر الذي نعيش فيه كما أصبحت البيئة سواء الداخلية أو الخارجية هي مصدر هذه الضغوط التي تواجههم والتي ينعكس أثرها على نوعية وفعالية القرارات التي يتخذونها ان هذه الضغوط تأثر بشكل أو باخر على مردودية القرارات المتخذة من قبل المدير فبالرغم من أداء خلية التدقيق الداخلي عملها على أحسن وجه وفقا لجميع المتطلبات فان مساهمتها من خلال التقارير النهائية تكون محدودة أو حتى انه لا يكون أي دور في عملية اتخاذ القرار ويمكن تقسيم هذه الضغوط التي يتعرض لها المدير والتي تؤثر في قراراته ةالتي تحد بذلك من الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار الى نوعين :

أ – ضغوط داخلية : تتمثل في ضغوط رؤساء وضغوط التنظيمات غير الرسمية ومراكز القوى التي تخلقها وقصور نظم المعلومات والبيانات ونقص الامكانيات المادية والبشرية اللازمة.

ب – ضغوط خارجية : تتمثل في ضغوط الرأي العام والضغوط الاقتصادية النابعة من العلاقات الاجتماعية للمدير خارج نطاق العمل وضغوط الاجهزة الاعلامية والرقابية وكلها تؤثر في توجيه قرارات المدير أو تحد من فاعليته .[1]

ثالثا: الاستقلالية المحدودة للتدقيق الداخلي :

لعل أكثر الامور خطورة في التدقيق الداخلي هي أن تكون مرتبطة مع المدير المالي مما يعرض أهداف التدقيق الداخلي الى البيروقراطية بل والى عمد تحقيق الاهداف بالكامل فمثلا لو اكتشف المدقق الداخلي أن هناك بعض الغش أو الأخطاء في الدائرة المالية التي يترأسها المدير المالي فكيف للمدقق الخارجي ان يقدم تقريره الى المدير المالي و الذي هو أصلا مسؤولا عن تلك الدائرة من هنا أتت الأهمية على استقلالية دائرة التدقيق الداخلي بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل يوفر لها نوع من الاستقلالية مما دعي الى اعتمادها معايير الممارسة المهنية اذ ان من معايير اممارسة المهنية للتدقيق الداخلي أن يكون المدقق الداخلي مستقل عن باقي الانشطة التي يقوم بتدقيقها وهذا يتطلب ضرورة ان يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي كافيا مما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة به, ويجب ان يكون المدقق موضوعيا في أداءه لأعمال التدقيق لأن التطبيقات العملية لهذه المهنة أثبتت أنه في أي حال من الأحوال ان تكتما استقلالية المدقق الداخلي وهذا من خلال زاويتين.[2]

1 – تنظيمية رسمية : بحيث المدقق الداخلي هو أولا وأخيرا موظف داخل المؤسسة يعني تابع لها وهو مسؤول عن أعماله اتجاه مجلس الادارة "الادارة العليا" ونجد ذلك من خلال تموضع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2 – **غير الرسمية** أما الزاوية الثانية التي من الممكن أن ننظر منها الى محدودية الاستقلالية الواجبة للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة والتي سوف تؤدي الى أن يكون عاملا من العوامل المأثرة سلبا في درجة مساهمة التدقيق الداخلي في عملية لاتخاذ القرار وهي أن التواجد المستمر للمدقق داخل المؤسسة وبين باقي الموظفين والعمال اللآخرين في الدائر والمصالح الأخرى هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في بروز نوع هذه المصالح المشتركة بين الموظفين والمدقق الداخلي تأثر سلبا على التقارير المعدة حول عمليات معينة وبالتالي تأثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ بالاضافة الى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح للمدقق الداخلي يغطي على بعض الأخطاء التي قام بها زملاؤه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم .

1- نواف كنعان , اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق ,دار الثقافة,الطبعة الأولى,عمان,الأردن2009م,ص307

2 - احمد نقاز,مرجع سبق ذكره,ص 171.

خلاصة :

تعتبر عملية اتخاذ القرارات أهم نشاط اداري يتم من خلاله تحديد حل المشكلات باختيار الحل الأمثل من البدائل المتاحة من خلال ما تعرضنا له في هذا الفصل فقد تم تبيين ماهية اتخاذ القرار مفهوم عملية اتخاذ القرار ظروف اتخاذه وكذلك مراحل عملية اتخاذ القرار وأنواع القرارات ويعطى بعض النماذج والنظريات وأهم العوامل المؤثرة فيه ومساهمته في اتخاذ القرارات حيث أبرزنا التدقيق الداخلي والدور الفعال الذي يلعبه في عملية اتخاذ القرار الا ان هذا الدور يكون محدودا بالرغم من الاجراءات العادية والسليمة للتدقيق الداخلي.

الفصل الثالث

تمهيد :

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

المبحث الأول : نبذة تاريخية لوحدة تغذية الأنعام.

المبحث الثاني: منهجية سير عملية التدقيق الداخلي دراسة حالة ميدانية ومنهجية إنجاز مهمة التدقيق الخارجي مؤسسة تغذية الأنعام.

المبحث الأول : نبذة تاريخية لوحدة تغذية الأنعام

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

المطلب الأول: ماهية وحدة تغذية الأنعام:

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

الفرع الأول: نشأة وحدة أغذية الأنعام : تعتبر وحدة تغذية الأنعام " µAB " من بين الوحدات الاثنين و الثلاثون (32) الموزعة عبر الوطن و التي ورثت من العهد الاستعماري.

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

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

إنشاء بتاريخ 9/01/1998 برأسمال قدره 700.000.000 وارتفع إلى ما يعادل 2.703.000.000 دج متواجد بمستغانم وتشغل حاليا 80 عامل.

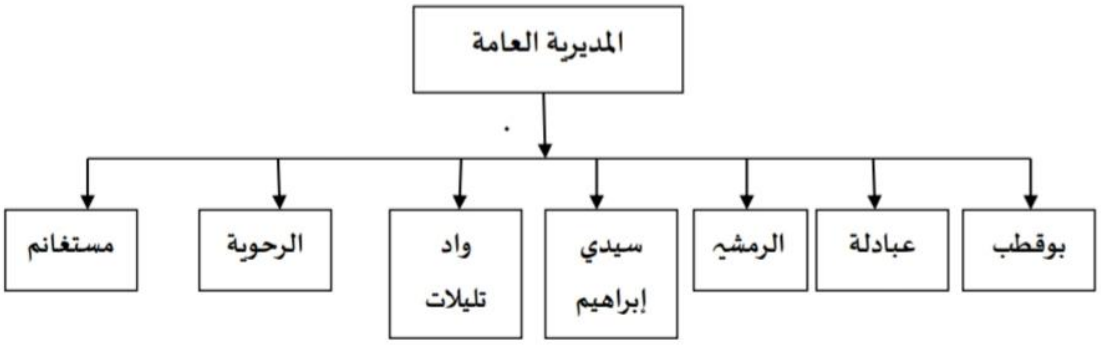
الفرع الثاني: تبعية الوحدة للمؤسسة الأم :

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

الفرع الثالث: علاقة الوحدة بالوحدات النظيرة

إن الوحدة تنتمي إلى ناحية الغرب التي تضم سبعة وحدات جهوية فرعية لتغذية الأنعام حيث توجد في كل من وهران، مستغانم. تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، يشار، المبيض. وبحكم هذا الارتباط فإنها " ELHL وسنة مراكز تربية الدواجن بشكل شركات تتعامل مع الوحدات على أساس التبادل المشترك بالمواد الأولية لسد احتياجاتهم الضرورية.

الشكل رقم (-07): الوحدات التابعة لمجمع GA0



المصدر: من إعداد الطالبة علي معلومات داخلية للمؤسسة 2019

الفرع الرابع: نشاط المؤسسة : يتمثل نشاط الوحدة بالطابع الصناعي التجاري لأغدية الأنعام بمختلف أنواعها ونعتمد في عملية الإنتاج على عدة مواد أولية و من المواد المستعملة من الخارج :

MAIS ← كندا

SOJA ← أمريكا

ERIAD ← SONGROS

CALCAIRE ← ENAMARBRE

CMV ← ONAB

PHOSPHATE ← تونس

المطلب الثاني: تقديم هيكل المؤسسة GA0

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

الفرع الأول: تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

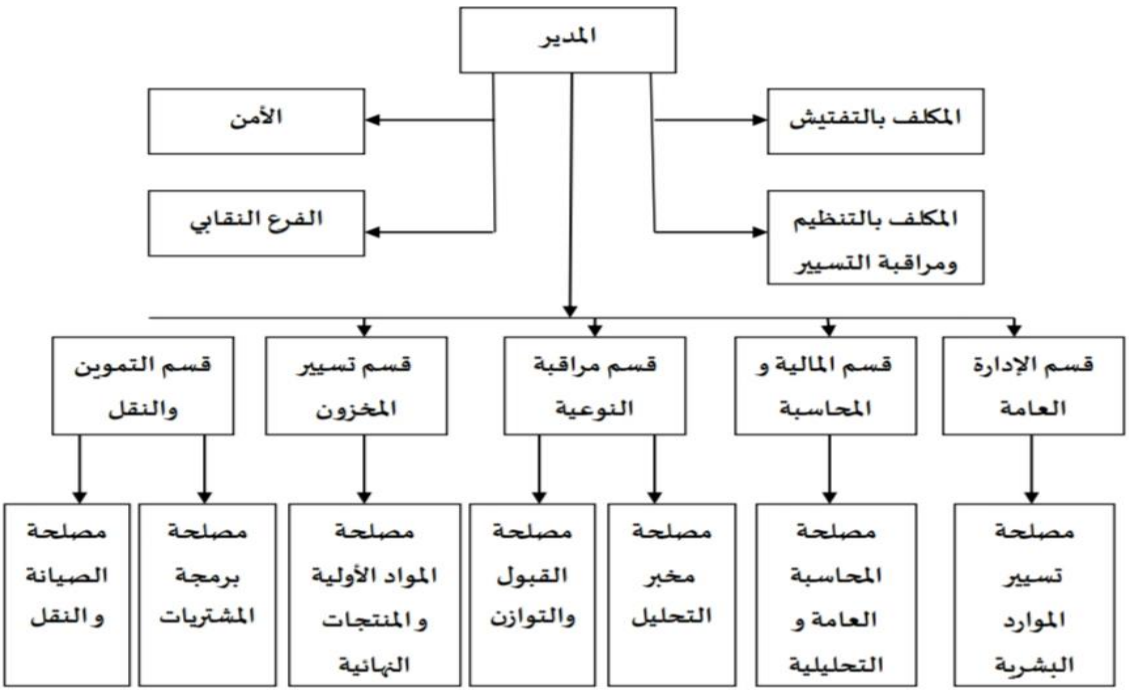
هو مخطط بقدم بواسطته وثيقة مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح وهو أحسن وسيلة لإعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل في المؤسسة وبيين أيضا معظم المهام المؤذات من طرف مختلف المصالح والأشخاص وعلى جانب هذا يمكن القول بأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي في المؤسسة ذلك أنه يتميز بالبساطة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

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة.

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

- وثائق المؤسسة.
- مجموعة تربية الدواجن للغرب.

الشكل رقم (1 -08): الهيكل التنظيمي للوحدة



المصدر من وثائق المؤسسة

الفرع الثالث: الدراسة النظرية للدوائر

أولا / دائرة تسيير المخزون : تحتوي على مصلحتين هما:

1) مصلحة الإنتاج الخام والمواد الأولية :

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

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

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

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

ثانيا/ دائرة التموين والنقل: تتفرع إلى ثلاث مصالح :

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

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

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

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

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

2) المصلحة التجارية : وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن طلب وتسلمه وصل. السحب حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج وتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون والنوع المراد شرائه مع الكمية وبعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فلسلمه هذه الأخيرة وصل التسليم وأذن لإخراج المشتريات التي قام بشرائها، ليسلم وصل الإخراج إلى المصلحة التجارية وتسده بدورها الفاتورة شرط

أن تحتوي على كل المعلومات الخاصة بالمنتوج المشتري. وتقدم نسخة عنها إلى المحاسبة العامة فصد تسجيلها.

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

رابعا/ دائرة مر اقبة النوعية: مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الواردة للمؤسسة، والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها، بين المصلحة والبنك لاستخراج الكشف البنكي ل لمؤسسة ل لتأكد من صحة تسجيلاتها الدفترية.

1) قسم خاص بالصندوق : لابد أن يحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المتمرتين التسديد ثمن شراء الطوابع، ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار لا يزيد سعرها عن 1500 دج، ويجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.

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

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

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

1) مصلحة المحاسبة العامة : وتشمل الأقسام الثلاث الآتية :

- **قسم الموردين:** يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعينة للوحدة مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الاستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة التأكد المصادقة عليها، وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات . تم تسلم نسخ عنها إلى مصلحة المالية والميزانية أن تسدد فيه قيمة المبالغ.
- **قسم الزبائن :** ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاص بالزبون، وفي الأخير الإخراج وإذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من المسلم إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل.

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

2) مصلحة المالية والميزانية : تتكون من قسمين هما :

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

-

المطلب الثالث: الجانب الاستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام و أهدافها و مبيعاتها

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

الفرع الأول: الجانب الاستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام.

يتمثل فيما يلي :

أولا/ عدد المنتجات :

هذه الوحدة تنتج ثلاث أنواع من الأغذية الموجهة للأنعام :

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

ثانيا/ نوعية المنتج :

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

ثالثا/ طبيعة الزبائن و أبعاد والسوق : الزبائن متعددون وهم التعاونيات والمربين الخواص وكذا المؤسسات العمومية مثل "ORAVIO" كما تنشط الوحدة في سوق الجهوي وحصتها تزايد نسبيا.

رابعا/ طبيعة الموردين : وهم المؤسسات عمومية وطنية أهمها :

- وحدة المينـاء والتي خصصـها الـ" ONAB " لشـراء السـلع والمـواد الأوليـة (الـذري، الصـوجة)، مـن الخارج واستقبالها وتوزيعها على الوحدات وتتمركز هذه في منطقة وهران.
- مركب الأدوية CMV بتليلات مهمتها صنع الفيتامينات التي تدخل في تركيب الأغذية .
- المؤسسة الوطنية للرخام ENOF (الكلس)
- المؤسسة الوطنية للورق المقوى ENEPAL (الأكياس)
- المطبعة البطاقات ETIQUETTE

خامسا/ توعية طرق البيع:

البيع يتم بطريقة مباشرة حسب الطلبية.

سادسا/ نوعية التصنيع :

هي تـدخل الصـناعات الغذائيـة الصـناعات الخفيفـة) وعمليـة الإنتـاج تقـوم على عمليـة التمويـل والإنتـاج يعتمد على الطلبيات.

سابعا/ حجم الإنتاج :

هي الوحدة تدخل ضمن السلسلة المتوسطة من حيث حجم الإنتاج.

ثامنا/ مدة دورة الإنتاج ودرجة تقنياته:

تقدر عدة دوران الإنتاج بساعة واحدة حيث العمل هذا هو ألي أكثر من يدوي.

تاسعا/ حجم المؤسسة:

الوحدة متوسطة الحجم.

عاشرا/ المنافسة:

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

الفرع الثاني: أهداف وحدة تغذية الأنعام:

وضعت المؤسسة خطة تعمل علها ومنها تحقق عدة أهداف ورقم أعمال جيد، وتتمثل أهداف الوحدة فيما يلي :

- التنسيق الداخلي لكفاءات وخبرات المتواجدة عبر كافة المجالات الخاصة منها توعية المنتجات وتحسين القدرات التقنية والاقتصادية لتمكين خلق ظروف تنمح التقدم في المنافسة.

- الاستثمار في ميادين هامشية للفرع مثل: البيع بالتجزئة عبر شبكة من نقاط البيع وتنمية تربية دجاج اللحم وتموين في الإطار علاقات الشراكة.
- تطوير وتحسين منتجات التغذية الحيوانية لاسيما الأغذية المحببة ومنتجات جديدة أخرى وذلك بعصرنة مصانع الإنتاج.
- وأخيرا تبحث عن الشراكة وهذه الاستراتيجية ترمي في الأخيرة إلى جعل منتجات المجمع في مستوى المقاييس الدولة مع أسعار مطابقة للمعايير سارية كما تهدف إلى ترشيد إيجابي للجهد الاقتصادي الموفر لدى المجمع وفروعه.

الفرع الثالث: مبيعات وحدة أغذية الأنعام:

لدى وحدة أغذية الأنعام أصناف مختلفة لمبيعاتها حسب حاجة كل نوع من الحيوانات وحسب رغبة فلاح في المنتج الذي يرغب أن تنتجه الأنعام التي يملكها، وسنذكر مختلف هذه الأنواع كما يلي:

أولا/ أغذية الدجاج الموجه يصبح لحوم لبيضاء " Chair ": وهذا الدجاج يكون موجها للاستهلاك مباشرة، يمعنى أنه تخصص مباشرة مجموعة من الدجاج ليصبح لحوما بيضاء فيمر هذا الدجاج من مرحلة الكتكوت إلى أن يصل إلى مرحلة الدجاج الموجه للاستهلاك بنوع من التغذية الخاصة بهذا النوع الذي ترغب في الحصول عليه والمتمثلة فيما يلي :

- تغذية البداية " Démarrage " والتي تكون في المرحلة الأولى من عمر الكتكوت.
- تغذية النمو " Croissance " وتكون في مرحلة الكتكوت إلى أن يصبح في مرحلة الدجاج.
- تغذية "Finition1" و" ? Finition " وهي تغذية خاصة بهذا الدجاج البالغ لكن من أجل أن يوجه للاستهلاك يجب أولا التخلص من الشحوم التي يحتوي عليها جسم الدجاج وهذه التغذية تساعد على حرق تلك الشحوم ولهذا يصبح الدجاج بعد تناوله لهذه التغذية لفترة معينة جاهز ليوجه للاستهلاك كلحوم البيضاء.

ثانيا/ أغذية الدجاج البيوض Pont ؛

وهنا أيضا تستطيع التحكم من المنتج الذي نرغب به، بمعني نستطيع بتغذية خاصة تعطي لهذا الدجاج كي ينتج البيض لكن حسب ما نرغب به إما بيض موجة ل لاستهلاك أو بيض ملقح ليصبح كتاكيت، ومن أجل الحصول على ما ذكرناه علينا إتباع التغذية التالية وطبعا يكون هذا النوع من الدجاج قد مر على مرحلة تغذية البداية في الأسبوعين الأولين "Démarrage".

- تغذية PPP_1 وتكون من الأسبوع الثاني يعني بداية مرحلة النمو إلى غاية الأسبوع الثامن.
- تغذية PFP_2 وتكون من الأسبوع الثامن إلى غاية الأسبوع الثامن عشر.

- تغذية الدجاج الذي ينتج بيض موجه للاستهلاك Pondeuse وهو عبارة عن غذاء خاصة يتحك في إنتاج هذا الدجاج ينتج بيض عقيم غير ملقح وهذا من أجل البيض الموجه للإستهلاك.
- تغذية الدجاج المنتج ل لبيض كتاكيت بعد فترة و يسمى Pant repre وبهذا نحصل على بيض ملقح بالحصول على كتاكيت إما إتباع مثلما هي أو تخضع لإحدى المرحلتين 1 أو 2 التي سبق ذكرها.

ثالثا / تغذية البقر S/T ruminant :

وتنقسم هي الأخرى إلى قسمين كما يلي:

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

رابعا/ تغذية أخرى تدعي S/T Divers :

وتخص بالذكر باقي الأنعام التي تذكرها في الأصناف أعلاه ومنها :

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

المبحث الثاني: منهجية سيرعملية التدقيق المحاسبي دراسة حالة ميدانية

سوف تتطرق في هذا المبحث إلى معرفة منهجية سير عملية التدقيق الداخلي ثم دراسة ميدانية ومعرفة منهجية إنجاز مهمة التدقيق الخارجي لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام.

المطلب الأول: منهجية سيرعملية التدقيق الداخلي في المؤسسة.

سنحاول في هذا المطلب إدراج خطوات عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة وتحليل تقرير المدقق الداخلي للوحدة.

الفرع الأول: خطوات التدقيق الداخلي في وحدة تغذية الأنعام

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

أولا/ وضع برنامج التدقيق الداخلي :

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

ثانيا/رسالة مهمة التدقيق :

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

ثالثا/ اختيارلجنة التدقيق :

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

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

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

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

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات داخلية للمؤسسة 2019

خامسا / العمل الميداني :

بعد اختيار لجنة التدقيق وإعداد المقابلة يقوم المدقق الداخلي بالانتقال إلى مديرية محل التدقيق وبالضبط إلى مصلحة مبرمجة في ذلك الوقت وللتحديد إذا كان لتلك مصلحة فروع حيث يتم :

- فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة. ودراسة المستندات والوثائق.
- تحديد مدى كفاية الإجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات.
- دراسة مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة والمساهمة في تحقيق الأهداف المرجوة من تلك المصلحة.
- محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات وحلول مناسبة لها.

سادسا / إعداد التقرير الأولي :

يتم إعداد التقرير الأولي للتدقيق الداخلي حيث يضمن كل الملاحظات التي لوحظت، من طرف المدقق الداخلي وأيضا تسجيل فيه المشاكل التي يواجهها محل التدقيق، وبناءا على هذا التقرير يتم معالجة المشاكل وأخذ بملاحظات التي أشار إليها و يمكن معالجتها على مستوى الفرع أو المصلحة أو المديرية.

سابعا / إعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي :

بعد انتهاء من كل مهجة يتم رفع تقرير التدقيق الداخلي النهائي والذي يتضمن ردود المديرية المعنية التدقيق (محل التدقيق) ويتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناءا على التقرير الأولي ولا يمكن لمدراء المديريات أن

يقوم بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي حيث يتم تقسيم النقاط التي ثم ملاحظتها أثناء عملية التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع :

- نقاط الضعف في تصميم إجراءات الرقابة الداخلية.
- نقاط عدم الالتزام بتطبيق النظام الداخلي إذا وجدت.
- نقاط عدم فعالية الإجراءات المطبقة في تلك المصلحة
- إعطاء رأي هو تقديم توصيات ومقترحات للإدارة العامة بهدف معالجة الملاحظات.
- إرسال التقرير إلى المدير العام للمؤسسة وتضمن سلف التدقيق الوثائق التالية :

- رسالة البدء بالمهمة (الأمر بالمهمة).
- مقدمة وهي عبارة عن وثيقة تعرف القرع المعني بالتدقيق والخدمات التي يقدمها أو إجراءات كل خدمة.
- المقابلة توضح إجابات موظفي المصلحة وملاحظة التي يقدمها المدقق على ذلك السؤال.
- وثيقة توضح إسم المدقق الداخلي. الخدمة التي تم تدقيقها. الجهة الخاضعة لتدقيق المشاكل والملاحظات التي تخص تلك الجهة.
- دليلا للتدقيق الداخلي.

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

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

أولا/ ملخص التدقيق :

- نقص ملحوظ في ما يخص النظافة في أماكن التخزين، حيث هذه الحالة ذكرت في التقارير السابقة ولم تأخذ بعين الاعتبار.
- بعض الوثائق كوصل الدخول مثلا لا يتوفر على أختام مسير المخزونات، أمين المخزون و مسؤول المحاسبة المواد وعليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى المسؤول من أجل تصحيح الأوضاع والإلتزام بالإجراءات الصائبة.
- المنتجات التامة الصنع غير محمية حيث يتم إستعمال طرق حفظ تقليدية (أكياس بلاستيكية) إن بعض بطاقات الجرد تنضمن أخطاء محاسبية

- غياب الملائمة بين الكمية المحولة والكمية المباعة، حيث يجب تسوية هذه الفروقات عقد كل عرض وطلب للمادة الأولية.
- عند مراجعة سعر بعض المواد المصنعة تبين عدم تأكيد أسعار المنتوج 2210 الذي يحمل فاتورة رقم 361 بتاريخ 01/08/2017 حيث تبين أن السعر المطبق هو 3347 , 00 دج للوحدة بدل من تطبيق سعر 3552.00 دج للوحدة، لذا يجب تسوية الوضعية وتكملة بيانات الفاتورة بناءا على القرار المجمع الصادر بتاريخ 19/06/2017.
- عدم التنسيق بين المصالح (مصلحة الإنتاج ومصلحة التخزين(فيما يخص المواد الأولية المستهلكة فكمية غير مبنية وغير مصرحة من المصلحتين في الوثائق لذا يجب التسجيل لمعالجة الفرو قات.
- سجل متابعة المواد الأولية لا بين الفحص والدراسة للعينات الذي يجب أن يكون عند كل عملية شراء وذلك من طرف مراقب الجودة ليقوم بفحصها والتصريح ما إذا كانت صالحة أم لا.
- نقص في نقاط البيع مثلا: نقطة بيع "واد ثاغية " أغلقت.
- فيما يخص تسيير الوقود يتم من طرف مصلحة النقل ومصلحة قطاع الغيار تبين يوجد أي احتياط في المادة المستهلكة والمثبتة. مع غياب بعض المبررات التي تخص بعض المهام مع عدم إحترام الأوامر وغياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطاع الغيار.

ثانيا/ تقييم نظام الرقابة الداخلية :

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

ثالثا / الإدارة العامة والموارد البشرية :

على مستوى الإدارة العامة والموارد البشرية كان الفحص يشمل مجموعة من الدفاتر القانونية والسجلات الإجبارية والتي تمثلت في :

- جدول الرواتب
- سجل العطل السنوية
- سجل حوادث العمل:
- سجل الوقاية العامة والأمن والمعدات الصناعية
- سجل الأجور ؛
- سجل المستخدمين الأجانب
- سجل إشعارات التنفيذ
- فيما يخص نظام تسجيل أوقات العمل تبين أن هناك نقص وعدم احترامها بالنسبة لبعض العمال لذا يجب قرض عقوبات مشددة تجاه العمال المهملين مع تطوير النظام وإستعمال الطرق مراقبة حديثة أكثر.
- بالنسبة لملفات أو السجلات الإدارية تبين أن المؤسسة نعتمد على طرق التقليدية في حفظ الوثائق الأساسية للمؤسسة مما يؤدي في بعض الأحيان إلى ضياعها.
- بناءا على تقرير المدقق والمطابق والخاص بثلاثي الأولي لسنة 2016 ، يجب أن يحظى بنظام أمن وصرح بضرورة تسليم الوثائق للمعنيين بأمر مسؤولين، إداريين..)

رابعا / المالية والمحاسبة :

- دفتر الجرد الجديد في نهاية 2015 .
- دفتر اليومية أنهي بتاريخ 30/06/2016
- تأكيدات حسابات الخزينة والتي شملت : غموض في أرصدة البنك بتاريخ 30/06/2016 وبمبلغ قدره 4571329.220 دج لا توجد أي تسويات في الحسابات البنكية التي طلب تعديلها في نهاية جوان 2016 بما فيها الشيكات الموقفة لسنة 2015.
- غموض في حسابات الصندوق في تاريخ 30/06/2016 والمقدمة برصيد قدرة 43353.50 دج .
- مداخيل الثلاثي والوثائق المحنة هي تثبت أن هناك تجاوزات والأخطاء التالية :
  - حساب 401 موردو المخزونات والخدمات يبين ديون مسابقة يجب معالجتها والتي تقدر بمبلغ 495147.00 دج .

- حساب 408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها يحتوي على مبلغ قدره 3014984.85 دج يبين مشتريات عن 2 مورد التي يجب تصحيحها باعتماد على حسابات ومعلومات محاسبية لتحقق من الوضعية.
- حساب 419 يبين أرصدة زبائن منذ سنة 2015 فورت 559121.37 دج

الفرع الثالث: تحليل المقابلة :

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

أولا/ النقاط الإيجابية :

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

ثانيا / النقاط السلبية :

- لا تخضع حركة حسابات الخزينة إلى مراقبة دورية بل تراقب عند التسجيل المحاسبي وذلك لضيق الوقت وكثرة الأنشطة كما أنهم يعتمدوا على المدقق في هذه العملية.
- الوثائق المحاسبية الخاصة بتسديدات الزبائن تراقب عند التسجيل فقط وذلك لكثرة العمليات اليومية وهذا ما يؤدي إلى حدوث الأخطاء في بعض الأحيان.
- باعتماد على ما تطرقنا إليه سابقا في ما يخص القرارات نجد أن التدقيق الداخلي قد تمكن من إضافة التأثير على متخذي القرار داخل المؤسسة بما يسمح بتحقيق أهدافها في الأخير أو تجاوز المشاكل سواء العديد من التحسين التطورات الهامة في المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام، وهذا دورها الفعال في تعلق الأمر بالحاضر و المستقبل.

المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية لوحدة تغذية الأنعام :

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

الفرع الأول: دراسة حالة الزبائن الدائنون ح 419 :

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

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

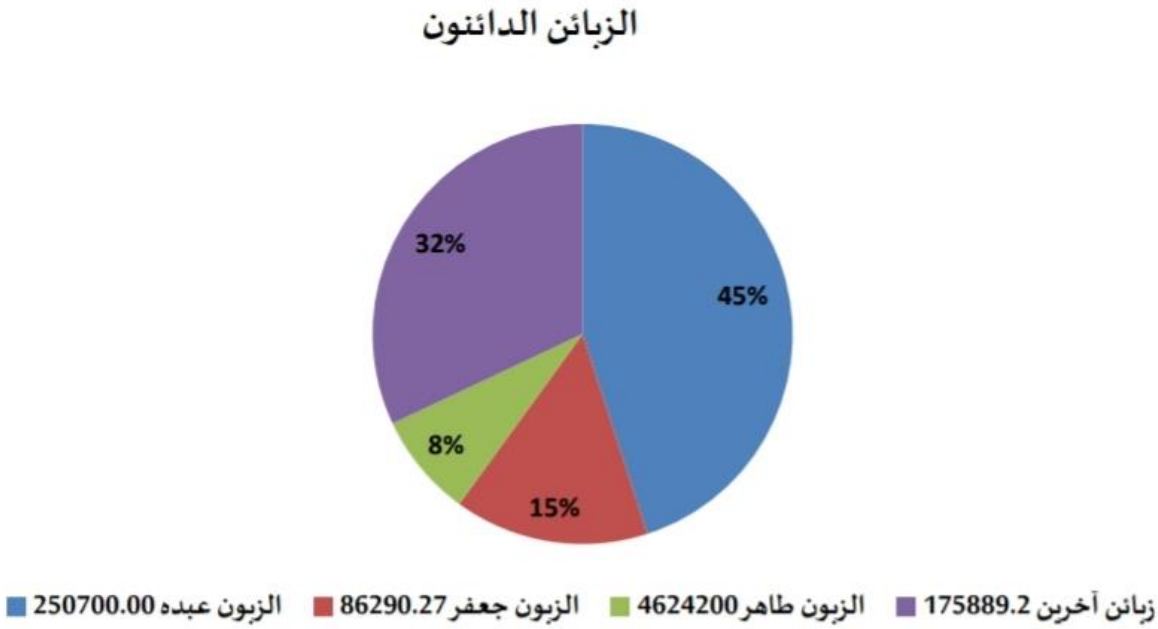
بناءا على ما سبق يمكننا دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام وبناءا على تقرير المدقق تم اكتشاف مشكل تسبيقات الزبائن بقسم المالية ومحاسبة كون أن التدقيق هي مصدر اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة بالمؤسسة بالإعتماد على تقارير المصالح كمصدر أساسي لمدخلات التدقيق وعليه صرح المدق ق بضرورة تسوية حساب الزبائن الدائنون ح/419 الذي يحمل مبلغ إجمالي قدره 5591213.70 دج حيث لم يتم مباشرة أي إجراءات تخص الحساب مثل سنة 2015 الجدول يبين تسبيقات مجموعة من الزبائن، وقد ذكر في تقرير أن أرصدة ثلاث زبائن التي تشمل أكبر ثلاثة مبالغ في التسبيقات والتي تمثل 68 % من مجموع الحساب أما بنسبة 32 % فهي تمثل قيمة باقي الزبائن كما هو مبين في الجدول الموالي :

الجدول رقم (1-07): تسبيقات الزبائن

اسم الزبون	المبلغ	النسبة المئوية
الزبون عبده	250700.00	45%
الزبون جعفر	86290.27	15%
الزبون طاهر	46242.00	8%
زبائن آخرين	175889.2	32%

المصدر؛ من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات داخلية للمؤسسة 2019

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



المصدر: عن أعداد الطالبة اعتمادا على معلومات داخلية للمؤسسة 2019

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

فتعالج محاسبيا كالتالي :

512		البنك	86290.27	
	41920	زبائن دائنون		86290.27
		شيك رقم ..		

بعد انقضاء سنة مالية كاملة وبعد القيام بالتدقيق تبين أن حساب الزبائن الدائنون ح/ 419 لم يتم ترصيده وظهر في الميزانية وبناءا على ملاحظات وتوصيات المدقق بضرورة تسوية ذلك قام مدير المصلحة بالإجراءات التالية :

أولا: يقوم مدير المصلحة بإرسال إستدعاء لزبون الذي يتضمن إسم وعنوان الزبون وتاريخ إرسال الاستدعاء وعليه مدير المصلحة يتخذ قرارين هما :

القرار الأول: في حالة قدوم الزبون :

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

تتم معالجة هذه الحالة محاسبيا كالتالي :

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

القرار الثاني: في حالة عدم قدوم الزبون :

بعد الاستدعاء الأول يقوم مدير المصلحة بإرسال الاستدعاء الثاني بعد انقضاء مدة 3 أشهر إذا لم يستجيب الزبوت الاستدعاء الثاني يقوم بإرسال استدعاء ثالث وأخير بعد انتهاء مدة 3 أشهر أيضا بعد تطبيق جميع الإجراءات اللازمة واستخدام كل وسائل الإعلام الإدارية والقانونية وبعد دراسة ملفه بشكل أدق، تجتمع الحية المؤسسة برئاسة مديريها وبحضور المعنيين لاتخاذ القرار بشأن التسوية وقرار هو اعتبار مبلغ التسبيق كالإيراد للمؤسسة.

تعالج هذه الحالة محاسبيا بالطريقة التالية :

419		الزبائن الدائنون	86290.27	
	78	الإسترجاعات خسائر القيمة والمؤونات		86290.27

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

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

- قرار فحص ملفات الزبائن وإعطاء أهمية الوثائق المكونة للملك للزبون أي الوثائق الأساسية كبطاقة الفلاح، السجل التجاري، بطاقة الجنائية وتصحيحها ومقارنتها مع الملف بالإعلام الآلي مما يسهل عملية التواصل معه في المستقبل. أي تم اكتشاف أن سبب المشكل راجع إلى عدم احترام إجراءات الرقابة الداخلية.
- قرار معالجة الإهمال الكبير لملفات الزبائن والتي كانت توفر على بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لذا افتح المدقق استحداث حالة تقارب لوضعيات الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر .

- القرار المتعلق بقسم مراقبة النوعية حيث صرح بوضع المنتجات في إناء أو أكياس مناسبة وذات حماية أكثر واتباع طرق متطورة لحفظ منتجات بدل وضعها في الأكياس البلاستيكية.
- قرار استخدام نظام التسجيل الإلكتروني للعمال بدل الطريقة التقليدية (الإمضاءات)، وذلك لتطوير وسائل مراقبة العمال بالالتزام بأوقات العمل القانونية .
- قرار فصل المهام الأساسية الذي يخص وضع الشخص المناسب في المكان المناسب أي عامل يوضع في المنصب الذي يتلاءم مع مؤهلاته وخبرته.
- قرار تسيير الوقود الذي يخص مصلحة النقل و مصلحة قطاع الغيار وذلك بضرورة وجود احتياط المواجهة أي حالات استثنائية في المؤسسة مع تحسين وضع النظافة على مستوى مخزن قطاع الغيار .
- تصحيح قرار طرق حفظ وثائق وسجلات المؤسسة وذلك بالاستعانة بخزانات مقفلة أو رفوف كطريقة منتظمة وأمنة أكثر.
- توسيع نقاط البيع الخاصة بالمؤسسة وذلك للبيع أكثر و لاحتلال مكانة السوق.
- تطبيق إجراءات وعقوبات صارمة لتطبيق النظام الداخلي من طرف العمال واحترامه وذلك عن طريق الإنذارات الكتابية واستخدام طرق رقابة فعالة.
- قرار فحص عينات المادة الأولية عند كل شراء وضرورة وجود شخص مكلف بهذه العملية وهو مراقب الجودة ويكون تابع للمؤسسة.

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

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

الفرع الأول : جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة :

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي يجمع كل الحقائق التقنية التجارية، القانونية. الضريبية والاجتماعية المتعلقة بالمؤسسة وحدة تغذية الأنعام، وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة والمتمثل في القوائم المالية، ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط التالية الاطلاع على الوثائق المتعلقة بالمؤسسة وحدة تغذية الأنعام، مما يسمح له بالتعرف على محيطها من خلال ما يلي :

1. القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه توزيع أغذية الأنعام.
2. مكانة المؤسسة في السوق.

3. استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العالمة في هذا القطاع.
4. معرفة التطور التاريخي لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام والهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع لها.
5. التعرف على المسئولين ومسيري مختلف المصالح والوحدات مع إجراء حوار معهم ومع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة.
6. معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة.
7. التعرف على السياسات العامة للمؤسسة : الاستراتيجيات والآفاق المستقبلية.
8. بعد تعرف المدقق الخارجي على مؤسسة وحدة تغذية الأنعام والمحيط الذي تعمل فيه. يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تنصف بالاستمرارية النسبية والتي تغير على أساس زمني بعيد. كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة. القانون التأسيسي لمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير المدقق الخارجي للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة والتي من شانها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها، بالإضافة إلى تحديده للعمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

كما يطلب المدقق الخارجي كل الوثائق من المسؤول الأول لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام وتتمثل هذه الوثائق في ما يلي :

1) الميزانية (الأصول والخصوم)
2) جدول حسابات النتائج
3) جدول حركة رؤوس الأموال (أعمال نهاية السنة)
4) ميزان المراجعة بعد الجرد
5) دفتر الأستاذ
6) دفتر اليومية
7) تحليل الحسابات
8) حالة التقارب البنكي
9) محضر جرد أموال الصندوق
10) قوائم الجرد للاستثمارات والمخزونات
11) السجلات الرسمية للمؤسسة سجل العمال، سجل العطل السنوية، سجل الاستثمارات. سجل اليومية ، سجل خاص بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل، سجل بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل. سجل العمال الأجانب.
12) سجل محاضرة مجلس الإدارة.

13) سجل محاضرة الجمعية العادية والغير العادية والاستثنائية ومختلف G50 . تقرير التسيير وثائق خاص بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

الفرع الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

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

1. يقوم المدقق بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي تنص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.
2. بعد جمع مختلف الإجراءات يحاول المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم أي يتأكد من أنه فيم كل أجزائه وأحسن تطبيقه لها به تتبعه لمختلف العمليات.
3. بعد أن يقوم المدقق بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه، أصبح في إمكانه إعطاء تقييم أولي لثا النظام وهذا من خلال استخراجه مبدنا لنقاط القوة (ضمانات نسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير) ويتم استعمال في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلفة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليا إما بنعم أو "لا" (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي) وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط فوة النظام ونقاط ضعه وذلك من حيث التصوير، أي من الناحية النظرية محل الدراسة.
4. يتأكد المدقق من أن النقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي ل لنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسمى باختبارات الاستمرارية ونجد أن الاختبارات الاستمرارية أهمية قصوى تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.
5. يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي يكون من تصور المدق ق التي بوصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وذلك بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات وتعتبر هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

الفرع الثالث: دراسة القوائم المالية

سوف نقوم بدراسة الجانبين من الميزانية للمؤسسة كالتالي :

الجدول رقم (111-08): جانب الأصول لمؤسسة وحدة أغذية الأنعم خلال الفترة 2017/2016

الأصول	نقاط	القيمة الصافية	اهتلاك الرصيد	القيمة الصافية 2017	القيمة الصافية 2016
أصول غير الجارية					
تثبيتات معنوية		741000.00	227400.00	513600.00	28800.00
تثبيتات عينية					
أراضي		123270180.00		123270180.00	123270180.00
مباني		70520261.25	57261313.07	13258948.18	14213753.65
التثبيتات العينية الأخرى		268759187.75	187621344.54	81137843.21	84972880.70
التثبيتات في شكل امتياز					
التثبيتات الجارية إنجازها		86443637.66		86443637.66	86443637.66
التثبيتات مالية أخرى					
سندات المساهمة بواسطة المعادلة					
الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع					
سندات أخرى جارية					
ضرائب المؤجلة على الأصول		3240872.59		3240872.59	3429838.05
مجموع الأصول غير الجارية		**552975139.25**	**245110057.61**	**307865081.64**	**312359090.60**
أصول جارية المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ الحسابات الدائنة		87232560.20	341690.68	86890869.52	56175739.15
الزبائن		1542586830.99	35641889.57	1504944941.42	1174210747.42
الحسابات الأخرى الدائنة		19678.98		19678.98	144233.36
ضرائب الأخرى والتسديدات المماثلة		121837692.91		121837692.91	96079888.00
خزينة		382		3822270.34	2747293.86
مجموع الأصول الجارية		**1753499033.42**	**35983580.25**	**1717515453.17**	**1329357901.79**
مجموع العام لأصول		**2306474172.67**	**281093637.86**	**2025380534.81**	**1641716991.85**

المصدر من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات داخلية المؤسسة 2019 .

تحليل ودراسة الميزانية (الأصول والخصوم):

- **الأصول الجارية:** تتكون من الأصول الغير الجارية و الأصول الجارية .
- **الأصول غير الجارية :** يوجد فيها التثبيتات المعنوية والعينية.

- الأصول غير الجارية: بمبلغ 552975139.25 دج السنة 2017

التثبيتات المعنوية: مبلغ 288000.00 دج

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

نسبة التغير: 513600.00 – 28800.00/ 280000.00 = 1.68%

ملاحظة : السنة n أكبر من n -1

التثبيتات العينية : بلغ 54899266.66

تتكون من أراضي، مباني ، تثبيتات عينية الأخرى، تثبيتات قيد الإنجاز. تثبيتات مالية.

المبلغ الصافي للتثبيتات العينية لسنة n (2017) = 2175666971.39 دج.

نسبة التغير: 217666971.39 – 222456141.35 / 222456814.35 = 0.02% -

ملاحظة : السنة n و أصغر من n - 1

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

المخزونات لسنة 2017 بمبلغ 86890869.52 دج

المخزونات لسنة 2016 بمبلغ 56175793.15 دج

نسبة التغير: 86890869.52 – 56175793.15 / 56175793.15 = 54.67 %

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

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

الذمم و التقديمات لسنة 2017 بمبلغ 1630624583.65 دج

الذمم و النقديات لسنة 2016 بمبلغ 1273182162.64 دج

نسبة التغير: 1630624583.65- 1273182162.64/1273182162.54= 28.07%

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

تتكون من ما يلي :

- الزبائن (القطاع العام ، الهيئات الإدارية ،القطاع الخاص).
- مدينون مخزون، تسبيقات الموردين تنسيقيات إلى الهيئات الإدارية الرسمية.
- الضرائب.

الجدول رقم (1 -09): جانب الخصوم لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017.

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

المصدر من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات داخلية للمؤسسة

الخصوم :

الخصوم تتكون من رأس المال و الخصوم الغير الجارية و الخصوم الجارية.

رأس المال الخاص :

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

- رأس المال الخاص لسنة N 2017 بمبلغ 1317782592.62 دج
- وأما السنة N – 1 (2016) 1057945029.05 دج

. نسبة التغير: 131782592.62- 1057945029.05/1057945029.05 = % 24.56

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

- خصوم الغير الجارية :

- تكون من قروض و ديون مالية، ضرائب (مؤجلة و مرصودة ليا) ، ديون أخرى غير الجارية، مؤونات ومنتوجات مثبتة مسبقا.
- الخصوم غير الجارية لسنة (2017) N بمبلغ 17057224.29 دج
- الخصوم غير الجارية لسنة N – 1 2016 بمبلغ 18051779.23 دج

نسبة التغير : 17057224,29 - 18051779.23 / 18051779.23 = % 6-

ملاحظة : السنة N أصغر من N - 1

- خصوم جارية :

تتكون من موردون وحسابات الملحقة، ضرائب تسبيقات الزبائن.

- خصوم الجارية لسنة (2017) N بمبلغ 690540717.90 دج
- خصوم الجارية لسنة N - 1 (2016) بمبلغ 5657208183 .57 دج

نسبة التغير: 690540717.90 – 565720183.57/565720183.57 = % 22

ملاحظة : السنة N أكبر من N - 1

الفرع الرابع : إعداد التقرير المدقق الخارجي.

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام في إعداد تقرير نهائي والذي قام بإعداده المدقق الخارجي، والذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة، ويتميز هذا التقرير

بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى مرتين متتالين ومتكاملين كالتالي :

أولا/ لاجتماع النهائي :

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

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

- **العرض:** يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكد والحكم دون إثبات مستمد من تحقيق مهمة التدقيق. أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين من الاجتماع، كل حسب تخصصه ومسؤوليته، هكذا يكون العرض واضحا وشفافا.

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

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

- إما أن يكون المدقق قادرا على الاستدلال و الاستحضار يثبت حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعرضة مباشرة.
- وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للاستدلال بها. وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المتقدة في تقرير المدقق ، وذلك لصالح الطرفين.

ثانيا /تقرير المدقق :

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الم مكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق يحصر مواطن القوة والضعف ل لنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المنكشفة، والتي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الم مكنة وهكذا بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة النقاط التي ستذكر في تقرير

المدقق. وبعد أن يتحصل على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

ويختلف إعداد التقرير حب هدف التدقيق فتميز بين : تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل ومطول يشمل كل دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق، لكن وبصفة عامة فالتقرير بشكل وثيقة رسمية ومصدر المعلومات. كما يعتبر أداة عمل المدققين والمسيرين على حد سواء، وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي :

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

خلاصة

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

الخـاتمة

الخاتمة :

لقد حاولنا في هذا البحث إبراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق المحاسبي و بالخصوص التدقيق الداخلي أي عملية اتخاذ القرارات من خلاله تطرقنا إلى الجوانب العامة للتدقيق المحاسبي واتخاذ القرارات حيث وجدنا أن التدقيق المحاسبي لم يكن وليد العصر الحديث بل ظهر منذ القدم، ثم أخد يواكب مختلف التطورات والتحولات الاقتصادية خاصة مع تطور علم المحاسبة وظهور بعض المنظمات المهنية التي تهتم بشؤون التدقيق والتي ساهمت بشكل كبير في تطور المهنة إلى أن أصبحت هناك معايير دولية للتدقيق والتي تصف عملية التدقيق بدقة.

كما حاولنا أيضا إبراز مختلف الجوانب العامة لعملية اتخاذ القرار ومدى مساهمة التدقيق في اتخاذ القرار حيث أبرزنا الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.

أولا : نتائج اختبار الفرضيات :

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدناها والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، توصلنا أثناء اختيار الفروض إلى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الأولى التي تشير إلى أن التدقيق يلعب دور مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي، فقد بينت نتائج الدراسة أن متخذ القرار (المسير) يعتمد بشكل كلي على تقارير التي يعدها مدقق الحسابات لاتخاذ القرارات العالية التي تحقق الهدف المنشود في المؤسسة. أما الفرضية الثانية فهي صحيحة لأننا أثبتنا أنه يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها ، و بالنسبة للفرضية الثالثة فتعتبر صحيحة من خلال إثباتنا إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في اتخاذ القرارات وذلك من خلال الدراسة الميدانية.

ثانيا: نتائج البحث :

- التدقيق المحاسبي هو عملية فحص و تحقيق وتمحيص في الوثائق والدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى التدقيق في مختلف الوقائع المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق للخروج برأي فني محايد حول صحة وصدق وعدالة القوائم المالية.
- يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة و بالخصوص التدقيق الداخلي.
- لتحقيق أهدافها يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تمشي مع أهدافها.
- يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير وفعال في اتخاذ القرارات في المؤسسة.

ثالثا: التوصيات والاقتراحات :

- توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المدققين وتقلل من جهدهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام مهامهم.

- - محاولة الاهتمام بالتدقيق الداخلي من حيث معاييره ومقوماته، حيث يجب على المؤسسة أن تعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المدققين أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعمل على منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال العمل على إنشاء لجنة خاصة بالتدقيق يعمل تحت مظلتها المدققين الداخلين.

- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي، وزيادة بسط هيئة المدققين الداخلين بين الموظفين، وتصحيح نظرتهم للمدققين الداخلين بأنهم مساعدون، لا أكثر ولا أقل.

- توفر الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة.

- سعي إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعد على التقليل من الثغرات وأعمال الغش والتوفيق في القيام بأداء أنشطتهم بصورة فعالة.

- وجوب ترك دليل مادي على كل العمليات التسوية الحادثة أي وثائق مكتوبة وممضاة لكل عملية تسييرية، مع تفادي استعمال الأسلوب الشفهي.

- الاعتماد على جميع أدوات التدقيق الداخلي في المؤسسة التي تعني أهم مقوماتها حيث يجب تفعيلها في عملية التدقيق الداخلي والانتقال من أدوات شكلية إلى أدوات تطبيقية وفعالة في اتخاذ القرار.

رابعا : آفاق البحث :

ويمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة بالدراسة وهي :

- أثر التدقيق الداخلي في التقليل من المخاطر المواجهة.
- دور لجان التدقيق في زيادة استقلالية التدقيق الداخلي، و مدى استفادة المؤسسة منها.

قائمة المراجع

1- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة1، منشورات الدار الأكاديمية، طرابلس،2011.

2- توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، طبعة 1 ، دار االكندي للنشر والتوزيع، أربد، الأردن،2000.

3- رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، 2000.

4- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة أوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

5- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،الطبعة3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، (بتصرف).

6- وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب : أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989.

7- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،.

8- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015،

9 - - أحمد حلمي جمعة ,المدخل الحديث لتدقيق الحسابات,دار صنعاء للنشر, عمان, الأردن , ط 1, 2000م
.

10 - إبراهيم زيتوني، الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية.

11 - محمد الشهامي ، مسعود صديقي ، المرجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان لمطبوعات الجامعية ، 2002.

12- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات.

13 - محاضرات مقياس المراجعة ، فارس فيصل ، المركز الجامعي بالمدية ، 2006-1007

14- محمد بوتيس، المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، إبن عكنون ، الجزائر، 2003.

15- رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1999-2000.

16- محمد السيد الناغي، المراجعة – إطار ونظرية وممارسة.

17- محمد سمير الصيان، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات.

18- منعم زمزير الموسمي: مفهوم القرار بحوث وعمليات مدخل على اتخاذ القرارات, دار وائل للنشر,الاردن'2009.

19- منى عطية خزام خليل:الادارة واتخاذ القرار في عصر المعلوماتية والخدمة الاجتماعية,كلية الخدمة الاجتماعية جامعة حلوان,2009.

20- مؤيد الفضل,المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الادارية المثلى,دار اليازوري ,الأردن,2010م..

21- شهرزاد محمد شهاب,القدرة على اتخاذ القرار وعلاقتها بمركز الضبط,دار صفاء,ط 1 ,عمان, 2010.

22 - حسين بالعجوز, مدخل لنظرية القرار,جامعة محمد بضياف, الجزائر,سنة 2010م.

23- محمد الصيرفي , القرار الاداري ونظم دعمه , دار الفكر الجامعي , الاسكندرية , 2008 م.

24- عبد العزيز صالح بن جنتور'مبادئ الادارة العامة'ط 1 , دار الميسرة للنشر'عمان الأردن, 2009 .

25- الملتقى السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الادارية, مداخلة نسيمة أحمد الصيد ,جامعة سكيكدة,28/27 جانفي 2009.

26- صالحي فوزية وأخرون,دور المحلل المالي في ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة ,مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة الماسترفي العلوم الاقتصادية,جامعة محمد خيضر بسكرة,2013.

27- كاسر نصر المنصور, الاساليب في اتخاذ القرارات الادارية,دار الحامد للنشر والتوزيع ,الطبعة الاولى,الاردن,2006م.

28- رفيق رضوان واخرون,تقنيات المحاسبة التحليلة ودورها في اتخاذ القرارات,مذكرةمقدمة كجزء لنيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبة,قسم التسيير ,كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة ,جامعة بسكرة,2013..

29- الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 2 , القانون 01/88 الصادر بتاريخ جانفي 1988.

30 - شعبان لطفي ' المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مذكرة مقدمة لشهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية, 2004' جامعة الجزائر.

31- نقاز أحمد, دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار, مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة,الأغواط,2007.

32- علي شريف ,الادارة المعاصرة ,الدار الجامعية,الاسكندرية, طبعة 1997.

33- نواف كنعان , اتخاذ القرارات الادارية بين النظرية والتطبيق ,دار الثقافة,الطبعة الأولى,عمان,الأردن2009م.

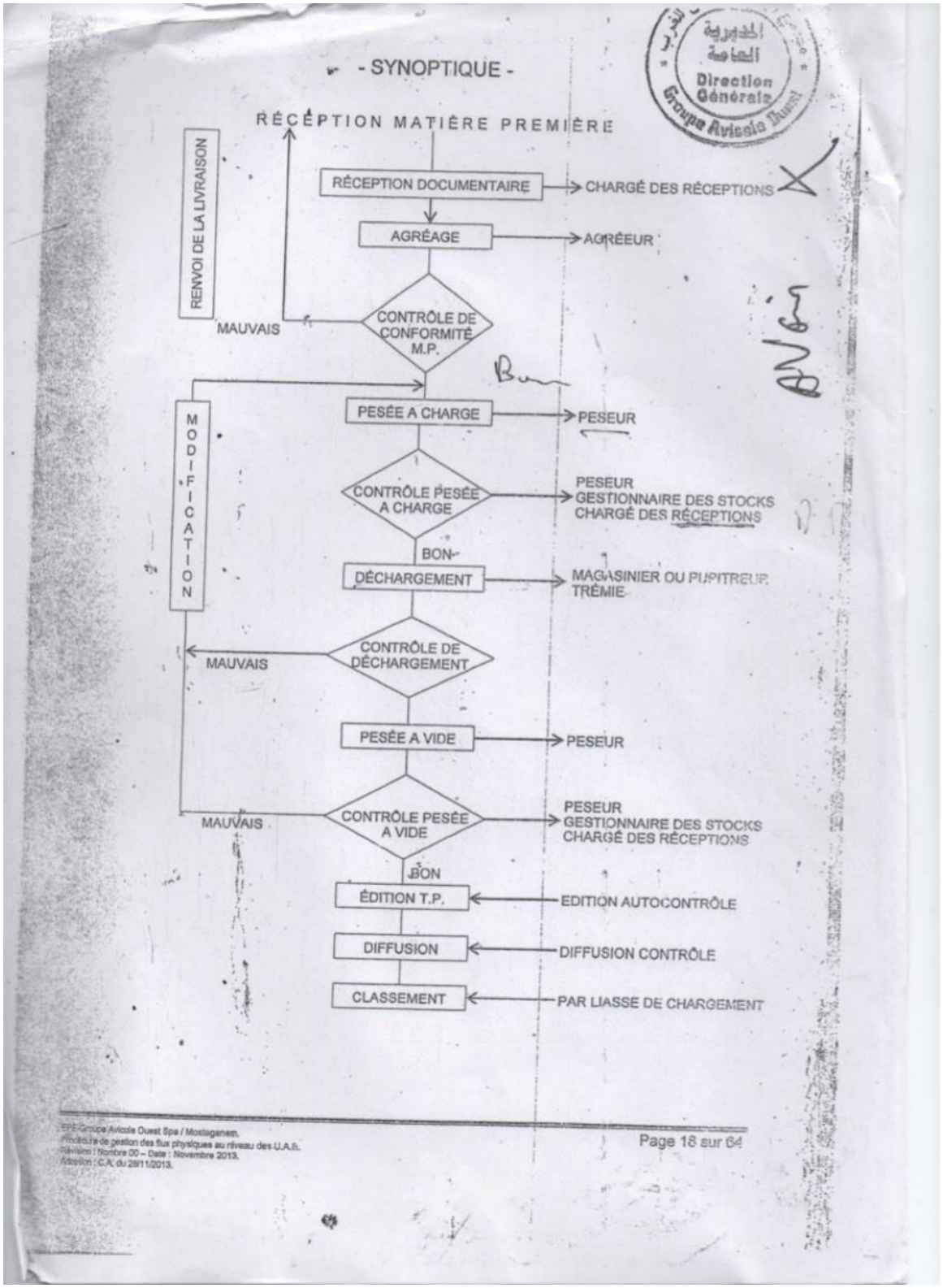
المراجع بالفرنسية :

1 –Henri bouquir ;Charles bècour ; xop-cit

2-Jaques renard,l'audit interne , maxima , paris, 2003

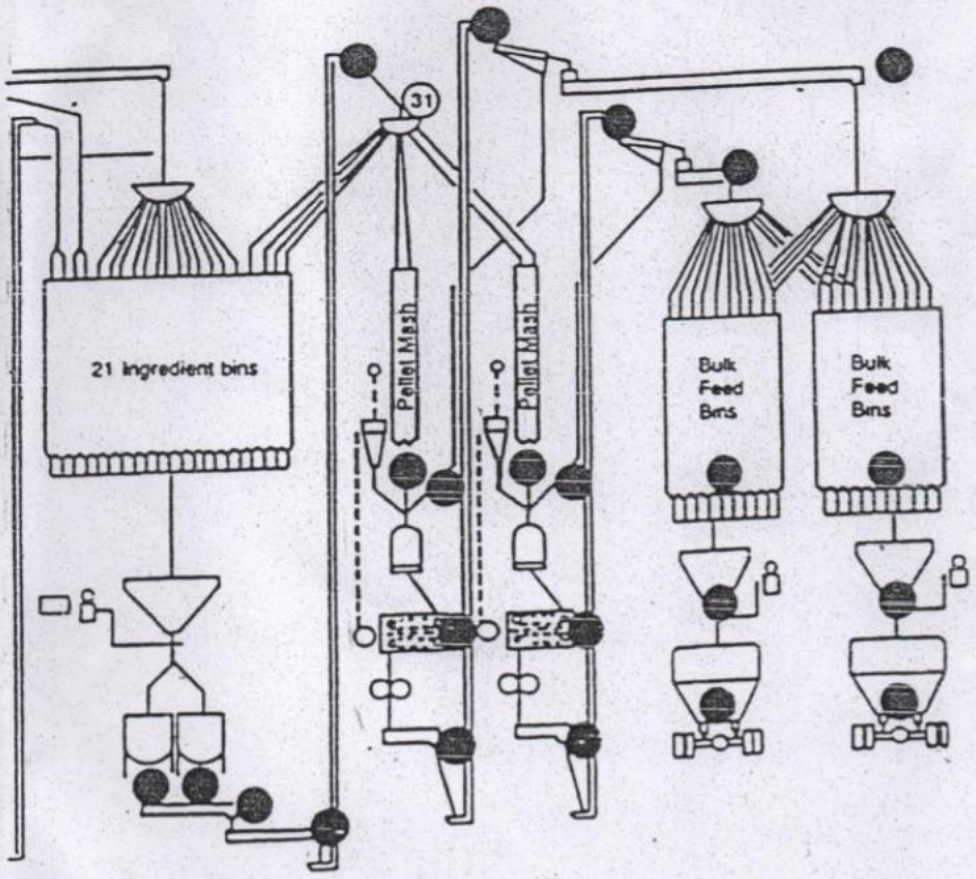
قائمة الملاحق

الملحق (1) : الهيكل التنظيمي للوحدة.



الملحق (2) : مسار الإنتاجي في المؤسسة

Annexe 13 : Points à risques potentiels de séparation des composants



الملحق (3) : فاتورة بيع

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

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

FACTURE N ° 2019/00043

Date : 03/02/2019

DOIT

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

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

Référence	Désignation	Nbre	Qte	Prix U.	Taux TVA%	Montant HT
2410FV	ALT P/R		81.00	4 017.00	0	325 377.00

Total HT:	**325 377.00**
Total T.V.A :	**0.00**
Total à payer:	**325 377.00**

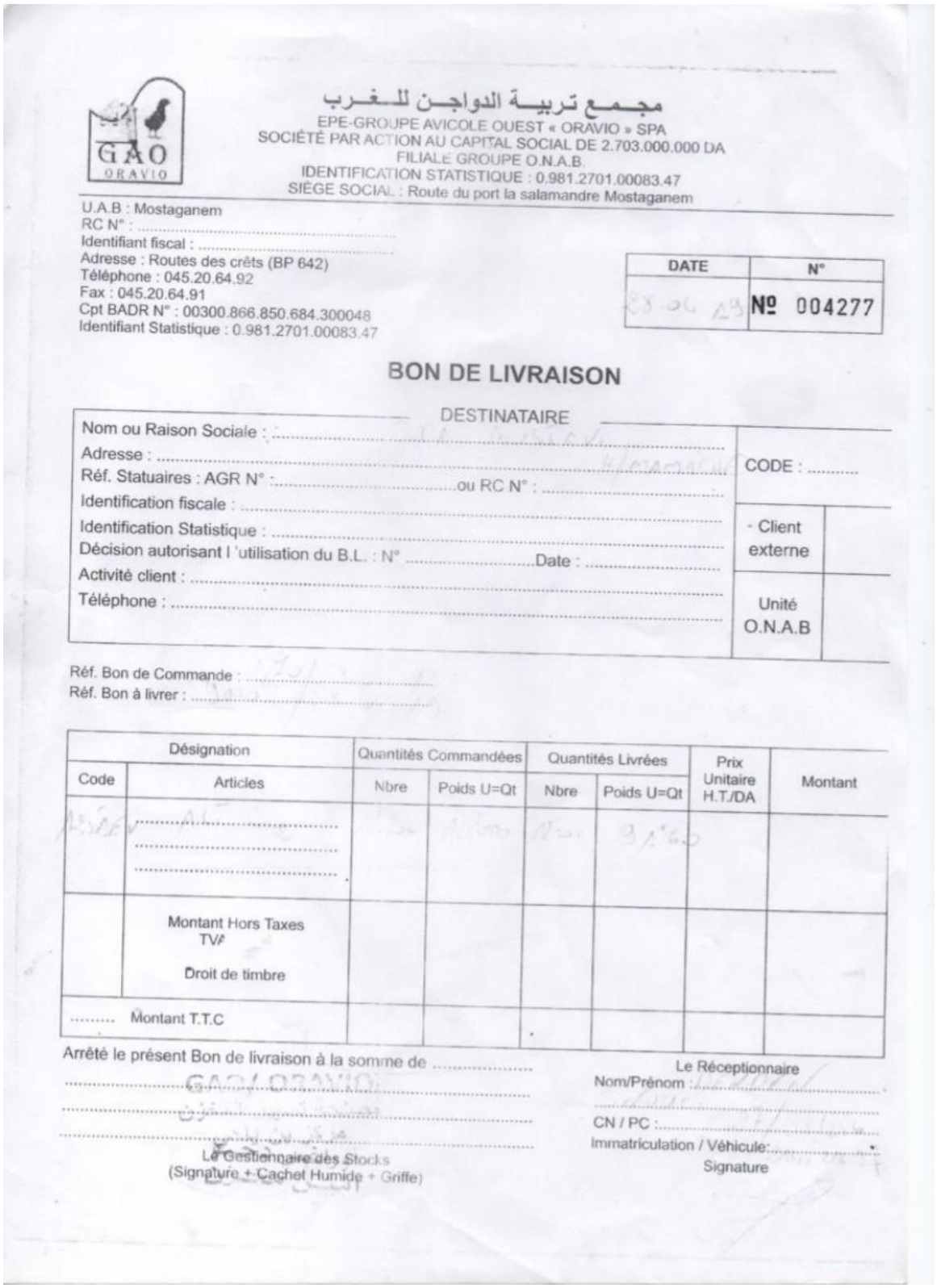
Mode de règlement: A terme

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

ROUTE MOHAMMADIA BENI YAHI
Tél: 045 36 64 92 — Fax: — Mob.:05 55 73 28 56

Page N° 1 — SERVICE COMMERCIAL — Editer le 06/02/2019 a 09:41:58 par MOI

الملحق (4) : وصل تسليم



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

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

DATE	N°
	Nº 004277

BON DE LIVRAISON

DESTINATAIRE

Nom ou Raison Sociale : .....
Adresse : .....
Réf. Statuaires : AGR N° : ..... ou RC N° : .....
Identification fiscale : .....
Identification Statistique : .....
Décision autorisant l 'utilisation du B.L. : N° ..... Date : .....
Activité client : .....
Téléphone : .....

CODE : .....

- Client externe
Unité O.N.A.B

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

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

Arrêté le présent Bon de livraison à la somme de .....
.....
.....
.....

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

Le Réceptionnaire
Nom/Prénom : .....
.....
CN / PC : .....
Immatriculation / Véhicule: .....
Signature

الملحق رقم (5) : الميزانية العامة

GAO UAB MOSTAGANEM

FABRICATION ALIMENTS

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

BILAN (ACTIF)

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

GAO UAB MOSTAGANEM

FABRICATION ALIMENTS

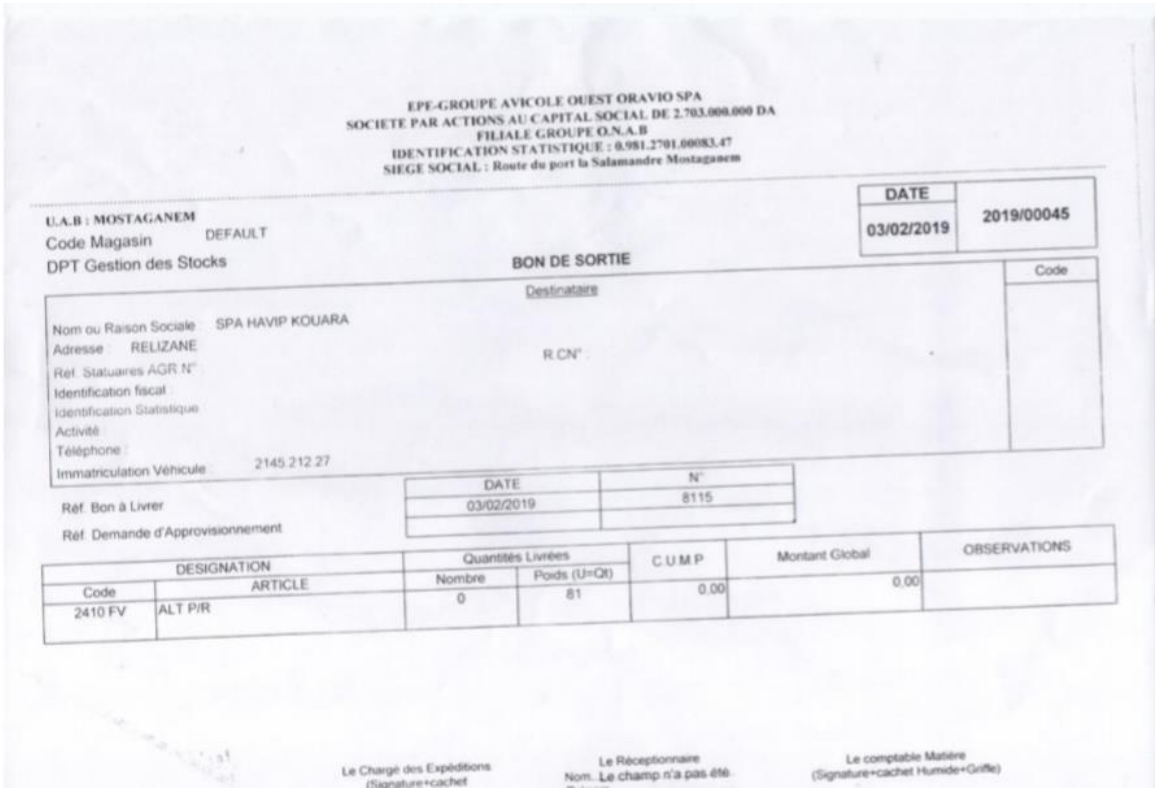
EXERCICE 01/01/17 AU 31/13/17

BILAN (PASSIF)

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

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

الملحق رقم (6) : وصل إخراج



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

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

BON DE SORTIE

DATE	
03/02/2019	2019/00045

Destinataire

Nom ou Raison Sociale : SPA HAVIP KOUARA
Adresse : RELIZANE
Réf. Statuaires AGR N° :
Identification fiscal :
Identification Statistique :
Activité :
Téléphone :
Immatriculation Véhicule : 2145 212 27

R.CN° :

Code

Réf. Bon à Livrer	DATE	N°
	03/02/2019	8115
Réf. Demande d'Approvisionnement		

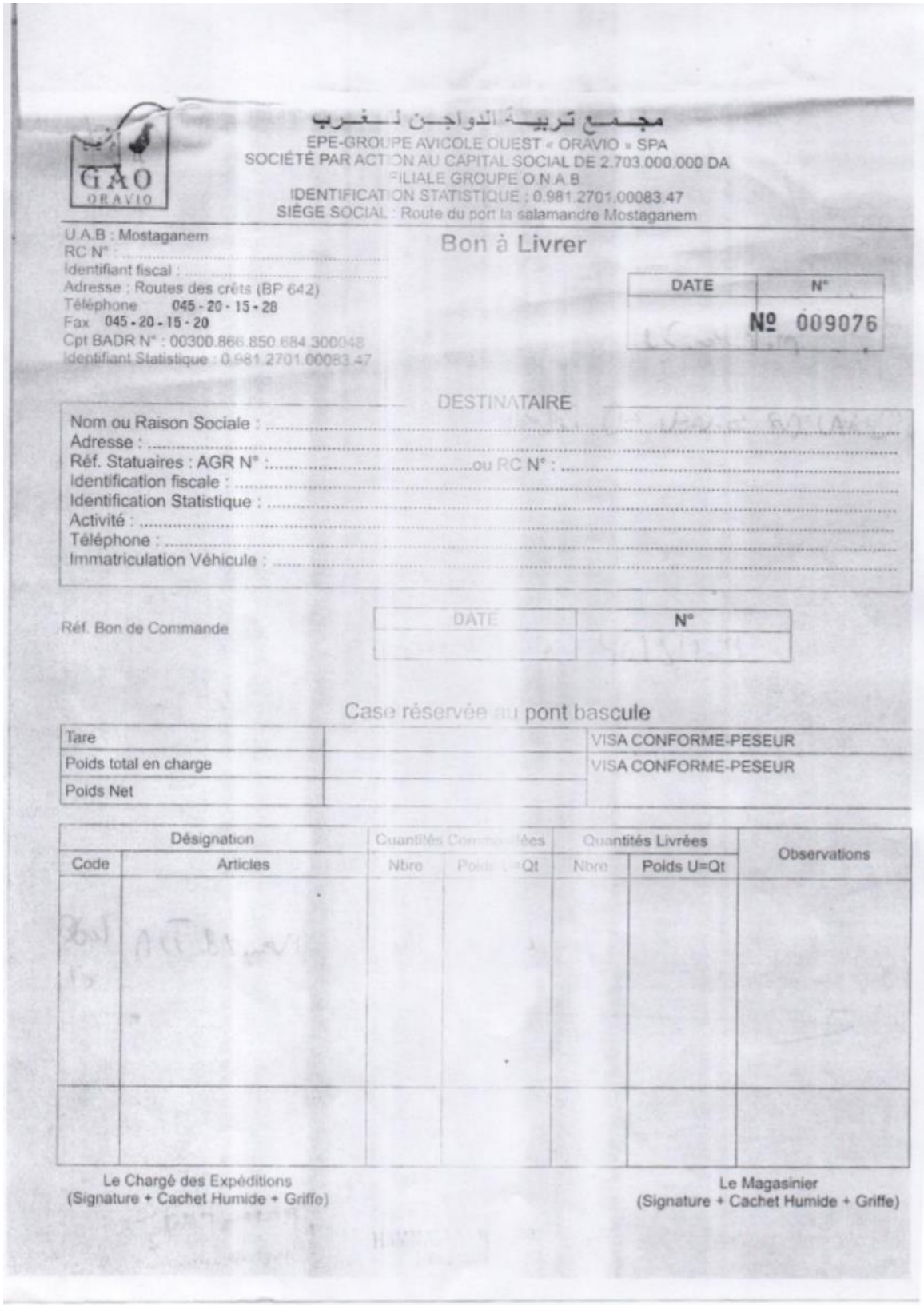
DESIGNATION		Quantités Livrées		C U M P	Montant Global	OBSERVATIONS
Code	ARTICLE	Nombre	Poids (U=Qt)			
2410 FV	ALT P/R	0	81	0.00	0.00	

Le Chargé des Expéditions
(Signature+cachet

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

Le comptable Matière
(Signature+cachet Humide+Griffe)

الملحق رقم (7) : وصل الاستلام



مجمع تربية الدواجن لـغـرب

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

GAO ORAVIO

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

Bon à Livrer

DATE	N°
	Nº 009076

DESTINATAIRE

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

Réf. Bon de Commande

DATE	N°

Case réservée au pont bascule

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

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

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

Le Magasinier
(Signature + Cachet Humide + Griffe)

الملخص

الملخص :

في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات، زادت حاجة المؤسسات إلى الحصول على المعلومة الاقتصادية الدقيقة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق لها التميز عن المنافسين ومن بين أهم الأساليب التي تساعد في التأكد من دقة المعلومات هو التدقيق المحاسبي و بالخصوص التدقيق الداخلي.

لذا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة كيف يعمل التدقيق الداخلي بجميع مقوماته في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، ومدى تطبيق التدقيق الداخلي في الجزائر ومدى مساهمته في اتخاذ القرارات، حيث تعتمد المؤسسات على وظيفة التدقيق الداخلي الذي يساعدها على التحكم في إدارتها بشكل فعال، فتسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فكان بذلك للتدقيق الداخلي دور كبير في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المؤسسات، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة، إلا أن ذلك لا ينفي وجود نقائص يجب على المؤسسات العمل على تداركها، حيث أنه لا تزال وظيفة التدقيق الداخلي مطبقة بصورة غير مكتملة من حيث الموارد المادية والبشرية والتقنية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، تدقيق داخلي، اتخاذ القرار.

Summary:

In light of the current developments that are full of opportunities and threats, the need for institutions to obtain accurate economic information in a timely manner has increased in order to make appropriate decisions that achieve them in distinction from competitors. Among the most important methods that help ensure the accuracy of information is accounting auditing, especially internal auditing.

Therefore, we aim through this study to find out how internal audit works with all its components in rationalizing the decision-making process in the institution, and the extent of application of internal audit in Algeria and the extent of its contribution to decision-making, as institutions depend on the internal audit function that helps them to control their management effectively, It always strives to adopt monitoring systems that qualify it to achieve its strategic goals, so that internal auditing had a major role in the decision-making process of its various types and methods in institutions, which made it achieve successive results, but this does not negate the existence of deficiencies that institutions must work to rectify. That the internal audit function is still incomplete in terms of material, human and technical resources.

Key words : audit, internal audit, decision making.