وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

الموضـــوع:

مراجعة وتدقيق الحسابات في توجيه القرارات وترشيدها

دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية ولواحقها Orsim

مصلحة المحاسبة والمالية – مصلحة التدقيق

- مقدمة من طرف الطالب:

-مسعودي هشام

- أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	حمو عبد الله	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	برياطي حسين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	ولد سعيد محمد	أستاذ مساعد"أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018 م-2019 م

بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

الحمد لله الذي أعاننا ووفقنا على اتمام هذا العمل بفضل نعمة العلم والمعرفة ،أهدي هذا العمل :

إلى من قال فيهم أعز من قائل لقوله تعالى :﴿ وَٱخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ ٱلذُّلِّ مِنَ ٱلرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ٱرْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِى صَغِيرًا ﴾. الإسراء 24

إلى التي كان دعائها نوراً ساطعا في ظلمات الحياة ولا يمكن للكلمات أن توفي حقها ولا الأرقام تحصي فضلها
الوالدة الكريمة حفظها الله ورعاها

إلى من انتظر هذا اليوم بشغف من أنار لي درب الحياة وانتعشت به أيامي في الشدة والرخاء فلك كل حبي واحترامي
إلى والدي الكريم جزاك الله خيرا أبي

كما اتقدم بجهدي إلى سندي في الحياة اخوتي .

كما لا يمكنني ان أنسى الأهل والأقارب والأحبة ورفقاء الدرب وغلى كل من كان لي الشرف التعارف بهم ،منبع الاحترام والتقدير
- إلى كل رافع للواء العلم ساطعا أمام ظلمات الجهل
- إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم هذه الورقة

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

آملين التوفيق والسداد .

م. هشام.

شكروتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى:

"وإن للإنسان إلا ما سعى، عن سعيه سوف يرى ثم يجزاه جزاء الأوفى "

سورة النجم الآيات 40-41

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

رواه الإمام عبد الله بن أحمد

-أولا وقبل كل شيء نشكر المولى جل شأنه على نعمه وتنويره لنا بفضيلة العلم ونعمة العقل وعلى العزيمة والصبر الذي منحني إياهما طيلة مشواري الدراسي ليتكلل جهدي بهذا العمل وأتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه,

-أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير العميق والخاص للأستاذ المشرف الدكتور برياطي حسين لما منحه لي من وقت وتوجيه ومن نصائح مما سمح لي إتمام المذكرة في أحسن وأيسر الظروف.

-وأعبر بخالص شكري إلى كل الموظفين بالمؤسسة الوطنية للصناعة الميكانيكية ولواحقها أورسيم، وكذلك المشرفين على التربص مؤسسة سوناطراك GP1Z ومؤسسة هيدروكنال لكل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة مشجعة.

-كما أتقدم بخاص الشكر إلى القائمين على مكتبة جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

أتفضل بالجزيل الشكر لأعضاء اللجنة المناقشة الموقرة التي قبلت تكبد عناء وتصويب ومناقشة هذا العمل المتواضع، وعلى تضحياتهم المستمرة وعطائهم المتواصل من أجل إرشاد وتوجيه الطلبة.

بارك الله لنا في من ساهم في تعليمنا ومن تطأ عيناه مذكرتنا

وفي مجمل القول الحمد لله من يوم خلقنا إلى يوم نبعثون راجين من الحي القيوم أن يزدني درجات ويرزقني علما نافعا.

-وأن الحمد لله رب العالمين.

قائمـة الجـداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-I)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	07
(02-I)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	13
(03-I)	تصنيفات القرار.	24
(04-I)	خصائص مستويات اتخاذ القرار	27
(01-II)	خصائص أدلة الإثبات في التجارب العلمية، القضايا القانونية وتدقيق القوائم المالية.	61
(01-III)	جدول توزيع العمال سنة 2019	72
(02-III)	حسابات الميزانية-الأصول-	89
(03-III)	حسابات الثتبيتات العينية	90
(04-III)	المدة النفعية للثبيتات	91
(05-III)	خسائر القيمة	92
(06-III)	الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة	92
(07-III)	يبين الحسابات الضرائب ومشابهها	93
(08-III)	الموجودات وماشابهها	94
(09-III)	حسابات رؤوس الأموال الخصوم	95
(10-III)	حسابات الخصوم غير الجارية	96
(11-III)	حسابات الخصوم الجارية	97
(12-III)	تشكيل حسابات النتائج	98
(13-III)	النتيجة الصافية خلال 5 سنوات	104

قائمـة الأشكال البيانية

رقم الشكل:	العنوان	الصفحة
(01-I)	أنواع القرارات في المستوى الإداري	25
(02-I)	نوع المعلومات المطلوبة في كل مستوى إداري.	30
(01-II)	طبيعة دور التدقيق الداخلي.	35
(02-II)	دورة حياة عملية التدقيق.	36
(03-II)	مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار	37
(II -04)	التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة.	38
(01-III)	الهيكل التنظيمي لمجمع BCR	69
(02-III)	الهيكل التنظيمي لفروع لمجمع BCR	69
(03-III)	الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة	74
(04-III)	المديرية التجارية.	75
(05-III)	المديرية المالية ومراقبة التسيير.	76
(05 -III)	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة العامة.	83
(07-III)	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة التحليلية.	84

قائمة المختصرات :

الرمز	الدلالة
SCF	Système Comptable Financier
OMC	Organisation Mondial Du Commerce
ORSIM	O/Rhiou Société Industriel Mécanique
CR	Compte Résultats

فهرس المحتويات

فهرس المذكرة

الإهداء.....أ

شكر وتقدير.....ب

قائمة الجداول.....I

قائمة الأشكال II

قائمة الرموز III

مقدمة العامة **03-01**

الفصل الأول: عموميات حول تدقيق الحسابات وترشيد القرارات **04-32**

تمهيد.....**04**

المبحث الأول: عموميات حول تدقيق الحسابات.....**05-22**

المطلب الأول: ماهية تدقيق الحسابات..... 05

المطلب الثاني: أسس التدقيق 08

المطلب الثالث: معايير التدقيق.....21

المبحث الثاني: عموميات حول ترشيد القرارات..... **22-32**

المطلب الأول: ماهية ترشيد القرار..... 22

المطلب الثاني: المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرار.....24

المطلب الثالث: الطريقة العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار..... 29

خلاصة الفصل الأول.....**32**

الفصل الثاني: العلاقة بين التدقيق المحاسبي وعملية اتخاذ القرارات..... **33-65**

تمهيد..... 33

المبحث الأول: التدقيق الحسابات وعملية اتخاذ القرار..... **34-54**

المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار..... 34

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في عملية اتخاذ القرارات..... 35

المطلب الثالث: التدقيق حسابات الميزانية..... 54

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في إثبات الأدلة والقرائن في ترشيد القرارات..... 55-65

المطلب الأول: مفهوم وتعريف السياسة التسعيرية..... 55

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في كمية أدلة قرائن الإثبات ووسائل الحصول عليها في التدقيق ومقارنتها بأدلة الإثبات القانونية والأدلة العلمية..... 58

المطلب الثالث: حجية الأدلة والقرائن وصعوبات تجميعها والقرارات الخاصة بها في التدقيق..... 62

خلاصة الفصل الثاني.....65

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية أُورسيم Orsim.....66

تمهيد..... 66

المبحث الأول: تقديم شامل لوحدة أُورسيم Orsim.....67

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة الأم BCفروعها.....67

المطلب الثاني: دراسة مؤسسة أُورسيم Orsimوهيكلها التنظيمي.....69

المطلب الثالث: مختلف مهام هيكل الوحدة..... 76

المطلب الرابع: إمكانيات وأهداف الوحدة 81

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمراجعة وتدقيق الحسابات المؤسسة وعلاقتها بترشيد القرارات.....82

المطلب الأول: قسم مصلحة المحاسبة التحليلية لدى فرع أُورسيم.....82

المطلب الثاني: مراجعة وتدقيق حسابات الميزانية 88

المطلب الثالث: مراجعة وتدقيق حسابات النتائج (حسابات التسيير) C.R..... 97

المطلب الرابع: نتائج الدراسة والأهمية الاقتصادية والسياسة العامة للمؤسسة.... 105

خلاصة الجانب التطبيقي 108

الخاتمة.....109

قائمة المراجع.....113

الملاحق.....114

مقدمة العامة

مقدمة العامة:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن من تطور في طريقة تنظيمهما ومع اتساع حجمها ونشاطها ووظائفها وأهدافها و باعتبارها الوحدة الفعالة والنشطة في النسيج الاقتصادي، ولمواكبة هذه التطورات عليها إتباع سياسات مسطرة أو إيجاد تقنيات ووسائل تضمن لها التسيير الحسن وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، وحسن اختيار القرارات مهما كان نوعها والتي تمكنها من استغلال مختلف الوسائل المادية والبشرية استغلال أمثلا ، بغية الوصول إلى الأهداف المرسومة ومن بين أهم هذه الوسائل التدقيق وكما يعرف بمصطلح آخر المراجعة، حيث أدى التغير الحادث في منظمات الأعمال إلى تطور عملية التدقيق منذ بداية نشأتها إلى يومنا هذا.

لقد نشأ علم تدقيق الحسابات لمساعدة المنشأة في تلبية متطلبات المستخدمين حيث بدأت هذه العملية من مجرد قراءة للحسابات على أصحاب الأعمال أو المسؤولين حتى يطمئنوا إلى مدى صحتها وإبلاغهم بالتطورات والأحداث التي تتم داخل المنشأة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة وابتعاد الملاك من أي تدخل في المنشأة من ناحية تشغيلها ومراقبتها حيث لا يتعرفون بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي للمؤسسة ورأس مالهم المساهم به فيها كل ذلك يحتم وجود طرف ثالث آخر محايد ووسيط لطمأنة هؤلاء الملاك.

فإذا كان هدف المدقق أثناء تدخله هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يعطي المعلومات المحاسبية قوة قانونية، فالمجالات المختلفة والمتعددة أفرزت تعدد وإختلاف في أنواع التدقيق ليصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر الميزانية من الأصول والخصوم الذي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع المستوى الإداري "اتخاذ القرارات" والكفاية الاقتصادية.
-و بعد 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 والتي تحاول من خلالها إحداث نمط جديد للتسيير بإحلال آليات السوق محل التخطيط المركزي ولتضمن المؤسسة في مثل هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة نتيجة الانفتاح على الاستثمار الأجنبي وفي مثل هذه الظروف أصبحت المؤسسة في حاجة ملحة إلى التدقيق الذي لا غنى عنه في تزويد مختلف الأطراف المعنية معلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من ترشيد القرارات.

ومن خلال ما سبق سوف نتطرق في بحثنا هذا إلى موضوع دور مراجعة وتدقيق الحسابات توجيه ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية.

الإشكالية الرئيسية:

ومن خلال ما تقدم لمعالجة هذا الموضوع ولإعطاء صورة واضحة يمكننا تحديد إشكالية الدراسة كالآتي:

-ما هو دور تدقيق الحسابات في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

ولمناقشة هذا الإشكال الرئيسي تتمحور مجموعة من الأسئلة الفرعية نصيغها في النقاط التالية.

- ما هي أساسيات تدقيق الحسابات وترشيد القرارات؟
- ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي فاتخاذ القرارات في الجزائر؟
- هل مراجعة وتدقيق الحسابات دور في إثبات أدلة في ترشيد القرارات؟

فرضيات الدراسة:

وكإجابة مؤقتة عن الإشكالية على التساؤلات تم وضع مجموعة من الفرضيات كمنطلق للدراسة تتلخص فيما يلي:

- التدقيق المحاسبي يسمح لمتخذي القرارات بترشيدها
- يساهم التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار.
- نعم للتدقيق المحاسبي دورا هاما في إثبات أدلة في ترشيد القرارات.
- هل تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تدقيق الحسابات

أسباب اختيار الموضوع:

تتلخص مبررات اختيارنا للموضوع في:

- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل انتقالها للنظام المحاسبي المالي.
- إيمانا منا بأهمية التدقيق المحاسبي في الدور الذي يلعبه في اتخاذ القرارات مع ازدياد الطلب عليه خاصة في ظل الظروف الاقتصادية السوق وتوسيعا لمعارفنا وذلك لإمكانية تطبيقه في الحياة العملية المستقبلية.
- قابلية الموضوع للبحث والدراسة وتوفير المراجع في هذا الإطار
- محولة تسليط الضوء على عمل مدقق الحسابات
- البقاء ضمن التخصص والتوسع فيه أكثر وشعورنا بحداثة وأهمية الموضوع
- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.
- فتح المجال أمامنا في المستقبل كباحثين في مجال التدقيق الخارجي.

أهداف الدراسة:

يهدف موضوعنا إلى تحقيق عدة أهداف ولعل أهمها:

- الخروج بمفهوم عن تدقيق الحسابات إبراز أهمية مهنة التدقيق
- تبيان دور تدقيق الحسابات في ترشيد القرارات في مؤسسة من خلال القوائم المالية.
- إثراء المكتسبة وتوسيع مجال البحث العلمي.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية بحثنا من أهمية تدقيق الحسابات كونه وسيلة تخدم أطراف عدة وتساهم في ترشيد القرارات، وهذا من خلال الخدمة التي يسديدها لمستخدمي القوائم وباعتبارها الضرورة الحتمية التي لا مناص منها البوصلة التي تقوم بمسار المؤسسة.

حدود الدراسة:

المقابلة: قمنا بالمجموعة من المقابلات المباشرة من أهل الاختصاص من مسؤولين وإطارات وموظفين

الحدود المكانية: تم اختيار مؤسسة وحدة تغذية الأنعام ONABولاية مستغانم.

الحدود الزمانية: سنة 2018-2019.

حدود الموضوع: ركزنا في بحثنا على دور مراجعة وتدقيق في ترشيد القرارات في مؤسسة اقتصادية، دراسة حالة مؤسسة ORSIMللصناعات الميكانيكية ولواحقها

صعوبات البحث:

عند القيام بإعداد البحث واجهتنا جملة من الصعوبات من بينها:

- عدم توفر المراجع الكافية والمتعلقة بحداثة الموضوع على مستوى المكتبات الجامعية
- قلة الدراسات السابقة
- صعوبة الحصول على المعلومات نظرا لحساسية الموضوع.

منهج البحث وأدوات المستخدمة:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليل والاستقرائي في عرض محاولتنا تسليط الضوء على دور تدقيق الحسابات كوسيلة من وسائل ترشيد القرارات والمنهج في إعطاء مفاهيم وأطروحات تم إسقاطها على الواقع عن طريق تقديم دراسات تطبيقية إلى الجانب أسلوب الاستقراء والاستنتاج أما الأدوات المستخدمة في دراستنا النظرية والميدانية فكانت النسخ المكتبية كالاطلاع على الكتب المقالات والوثائق الرسمية والمذكرات كل ماله صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهي جيدة للاستفادة من الدراسات السابقة.

هيكل البحث:

سعيا للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها ونظرا للإلمام كل جوانب البحث اعتمدنا على خطة هيكلها : ثلاثة فصول حيث تم تطرق في الفصل الأول إلى عموميات حول تدقيق الحسابات وترشيد القرارات، تناولنا في هذا الفصل مبحثين، المبحث الأول : المبحث الأول : عموميات حول التدقيق المحاسبي ، أما المبحث الثاني عموميات حول ترشيد القرارات ، وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى العلاقة بين التدقيق المحاسبي وعملية اتخاذ القرار، حيث تناولنا في هذا الفصل مبحثين ، المبحث الأول تدقيق الحسابات وعملية اتخاذ القرار وفي المبحث الثاني: دور التدقيق في إثبات الأدلة في ترشيد القرارات ، وأخيرا الفصل الثالث تطرقنا إلى دراسة تطبيقية تناولنا في هذا الفصل إلى مبحثين ،الأول : نبذة تاريخية حول نشأة المؤسسة ، والثاني: عملية التدقيق ودراسة حالة ميدانية ومنهجية إنجاز المدقق الخارجي لمؤسسة أورسيم .

الفصل الأول

ماهية و طرق المحاسبة التحليلية

تمهيد فصل الأول:

يعتبر التدقيق المحاسبي ميدان واسع شهد تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ ومتواصل أدى به أن يحتل أهمية بالغة في اتخاذ القرارات، كما شهد التدقيق المحاسبي تطورات مستمرة وفي مسار موازللمحاسبة إذ أن المحاسبة نظام هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية التدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات، الحسابات والمستندات للتأكد من صحتها وتحديد درجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية

- فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها وسياساتها المتبعة إذ يضطلع بأهمية بالغة لذا يجب القيام بمهمة المراجعة والرقابة من طرف الأشخاص ذوي كفاءات علمية ومؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية كما يجب أن تتصف بالتقارير التي يحررها بالمصداقية والموضوعية والحكم على مدى سلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات وذلك من أجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشاد والصواب والتي تعتبر محور الأساسي لمحافظة على أموال وأملاك المؤسسات من أجل تحقيق أفضل الأهداف، وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى عموميات حول تدقيق الحسابات وترشيد القرارات.

المبحث الأول: عموميات حول تدقيق الحسابات.

لقد ظهر التدقيق منذ القدم وتطور مع مرور الزمن ليصاحب هذا التطور تغيرا في الأهداف مقرونا بالتطور الذي شهدته مختلف المؤسسات ومن خلال هذا المبحث حاولنا أن نسلط الضوء على بعض العموميات و المتعارف عليها و ذلك من تحديد الإطار العام للموضوع و تناول جوانبه المختلفة في ثلاث مطالب انطلاقا من ماهية المواجهة في المطلب الأول التي تشتمل على التطور التاريخي كضرورة و خطوة لا بد من المرور بها وكذلك مفهومه وطرقه وأهداف وأهميته، وفي المطلب الثاني أنواع التدقيق ومبادئه وفروضه ومخاطرة وأما المطلب الثالث يتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها .

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

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

1-1 مراحل تطور التدقيق.

في مجال استعراض تطور "التدقيق[1]" كعلم وكمهنة يمكن عرض أهم الملامح التالية:

1. بدأ التدقيق كمهنة غير منظمة يتوارثها الأبناء عن الآباء.
2. التدقيق المحاسبي يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة [1]
3. كانت ايطاليا وانجلترا موطنا لتطور المهنة في العصر الوسيط والحديث، وكان هذا طبيعيا حيث واكب التدقيق في ذلك تطور المحاسبة في هذين البلدين ومن مظاهر التطور ما يلي:

- تأسست أول جمعية للمحاسبين عام 1581م في فيينا بإيطاليا، وقد أطلق عليها كلية المحاسبة وكانت تطلب ثلاث سنوات تمرين عملي بجانب النجاح في الامتحان للحصول على لقب خبير محاسب.
- سجل 6 أشخاص أسمائهم في سجل المحاسبين بمدينة أدنبره عام 1883م بالمملكة المتحدة.
- في عام 1990م تأسس مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا.

4. بدأ الاهتمام بالتدقيق كعلم مند أن افتتحت أول كلية للمحاسبين بإيطاليا، وتأسس مجمع المحاسبين بإنجلترا، حيث بدأ الاهتمام بالتعارف على الأصول العلمية الممكنة في مجال المهنة وإذا حاولنا التعرف على أهم مظاهر تطور المهنة في مصر يمكن أن نلاحظ ما يلي:

- تأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية 1936م.
- صدور قانون تنظيم المهنة رقم 33 لسنة 1951م.
- صدور قانون شركات المساهمة رقم 26 لسنة 1954م.[2]

1-محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2003ص06

2-محمد السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، سنة 1992، ص14.

- تأسيس نقابة المحاسبين المدققين المصرية عام 1955م.
- إصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة عام 1958م.
- إنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات عام 1934م.
- صدور القانون رقم 44 لسنة 1965م ثم القانون 144 لسنة 1988م.
- تأسيس نقابة التجاريين ونقابة المحاسبين والمدققين.
- صدور قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981م.
- صدور قانون شركات قطاع الأعمال العام 203 ل سنة1991م.[1]

ومن حيث تطور الأهداف يمكن القول بأن التدقيق قد مر في ذلك بمراحل ثلاث وراء كل منها أساس ولكل منها نتائجها كم يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة اكتشاف الأخطاء.

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

1. صغر حجم المنشآت وضآلة عدد العمليات المالية.
2. سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي.
3. النظر إلى مراقب الحسابات على أن مهمته هي تعقب وتصيد الأخطاء في الإجراءات المحاسبية وكان من نتيجة ذلك التدقيق ما يلي:
   - إتباع طريقة التدقيق التفصيلية (الشاملة).
   - التركيز على تحقيق والتدقيق عناصر المركز المالي.
   - مسؤولية مراقب الحسابات كانت مسؤولية مدينة اتجاه عمله وهو صاحب المنشأة.
   - كان التدقيق المستندي هو صلب عمل المراقب.[2]

المرحلة الثانية: مرحلة إبداء الرأي في دلالة القائم المالية.

كان للقضاء الانجليزي الفضل في إظهار التحول إلى هذه المرحلة عندما قرر في بعض أحكامه الصادرة عام 1897م أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر وأنه ليس مفروضا أن يكون جاسوسا أو بوليسا سريا، أن يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه، أو من يعاونوه ويقدمون له البيانات والمعلومات التي يطلبها.[3]

---

[1] -محمد السيد الناغي، المرجع السابق، ص14.

[2] . محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الاسس العلمية والعملية لمراجعة المحاسبات، الاسكندرية، الدار الجامعية،1998، ص16.

[3] -نفس المرجع ، ص16.

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

- أحكام القضاء خصوصا القضاء الانجليزي.
- كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها.
- ظهور النظرية الشخصية المعنوية في القطر المحاسبي وكان نتيجة ذلك على التدقيق كما يلي:
- ظهور أهمية المراقبة الداخلية كوسيلة للرقابة الداخلية.
- صعوبة إجراء مراجعة تفصيلية والاعتماد على أسلوب المراجعة الاختيارية.
- أصبح المراقب مسؤولا ليس فقط أمام عملية ولكن أمام الغير أيضا.
- الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال وظهور أهمية قوائم الدخل بجانب قائمة المركز المالي.

المرحلة الثالثة: مرحلة تعدد أهداف التدقيق المسؤولية الاجتماعية للتدقيق

مع ازدياد الحاجة إلى معلومات أكثر شملا وذات منفعة نسبية أكبر من التدقيق وتقاريره، كان لا مناص من أن يتسع نطاق المراجعة ومن ثمة أهدافها بما يحقق المسؤولية الاجتماعية المعلقة عليها[1].

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

الجدول رقم (I-01): التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

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

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

[1]-محمد سمير العبات، المرجع السابق ص16.

2-1: مفهوم تعريف عملية تدقيق الحسابات وخصائصها.

سوف نقوم في هذا الفرع التطرق لمفاهيم التدقيق المحاسبي إبتداءا من تعريفه إلى خصائصه.

1-2-1 مفهوم عملية تدقيق الحسابات:

- مفهوم تدقيق الحسابات

تشتق كلمة التدقيق أو المراجعة Auditingمن التعبير اللاتيني Audire، وتعني الاستماع حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع.[1]

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

لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين: AAA "هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على ادلة الإثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول واقع وأحداث الاقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بيت تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات."[2]

وتعرف كذلك مهنة تدقيق الحسابات: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل".[3]

2-2-1 التعريف الشامل:

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي:

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

- ✓ **الفحص:Examination** فحص المستندات والسجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي، النقدي).
- ✓ **التحقيق:Verification** هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة. إن الفحص وتحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكننا من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركز المالي.

---

[1] -أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " دار الصفاء عمان الطبعة الأولى 2000، ص06.

2-، A Commitee On Basic Auditing Concepts، A statement of basic Audit-ing، Concepts، American Accounting، Association,1973، p2.

3-ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، بدون سنة، ص21.

4-غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة"، دار النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص.13.

- ✓ **التقرير:Reporting** وهو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.[4]

1-2-3 خصائص التدقيق المحاسبي:

للتدقيق عدة خصائص نذكر منها ما يلي:

- التدقيق هو عملية منتظمة ومنهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي.
- مدى الالتزام بمعايير التدقيق الموضوعية كأساس للتقييم والتقيد بها لأنها بمثابة مرشد ودليل المدقق.
- المدقق هو شخص مستقل ومؤهل بالمهنة الموكلة له لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية.
- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.[1]

1-3: طرق التدقيق.

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية:

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

[1] -Henri Bouqui، Carles Bécour، L'Audit Opérationnel، Paris، 1996.p08.

الدائنة ويمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزيد في الأهمية مستقبلا إذا ما استعملت سريا مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق. [1]

4-1 أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي.

تكمن أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه فيما يلي:

1-4-1 أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف السياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص الناقص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته. حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي لها مصلحة في التعرف على العدالة المركز المالي للمؤسسة[2]، ومن هذه الأطراف:

- أهمية بالنسبة لإدارة المشروع والملاك ورجال الاقتصاد:

تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة، والتخطيط للمستقبل، لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية، ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة.

أما فئة الملاك فتهتم بمعرفة المركز المالي لوحداتهم الاقتصادية، لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية ومن جهة أخرى نجد رجال الاقتصاد يعتمد على هذه الأخيرة (القوائم المالية) في تقرير الدخل القومي والناتج الداخلي الخام، وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية.

-أهمية بالنسبة للدائنين، والموردين، والبنوك ومؤسسات الاقتراض:

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

- أهميته بالنسبة للنقابات إدارة الضرائب والهيئات الحكومية:

تعتمد نقابة العمال على القوائم المالية المدققة في مفوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، وتحقيق مزايا العمل، والمشاركة في الأرباح، كما تعتمدها الهيئات الحكومية، إدارة الضرائب في أغراض عدة منها التخطيط، الرقابة، تحديد الوعاء الضريبي، وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.[3]

---

[1]-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، دار وائل، عمان، 1996، ص14-15.

[2]-محمود التهامي طواهري، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص23.

[3]-يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى سنة 2000.ص8.

2-4-1 أهداف التدقيق المحاسبي:

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

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبت دفاتر المؤسسة، وسجلاتها وتقدير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر، والسجلات.
- تقليل فرص الأخطاء، والغش عن طريق زيارات المدققة المفاجئة للمؤسسة، وتدعيم أنظمة الرقابة.
- مراقبة الخطط، ومتابعة تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف،تحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.[1]
- اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من اخطاء وغش وتقليلها عن طريق زيارات المدقق[2]
- القضاء على الاسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية من إنتاجية ممكنة في جميع نواحي نشاطاتها وتحقيق أقصى قدر من الرفاهية للمجتمع.[3]

المطلب الثاني: أنواع التدقيق ومبادئه وفروضه.

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

2-1: أنواع التدقيق

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

2-1-1 التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة: ويتضمن نوعين:

- **تدقيق المؤسسات العمومية:**

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

- **تدقيق المؤسسات الخاصة:**

هي عملية تدقيق المؤسسات التي يمتلكها الأفراد سواء شركات أموال أو الأشخاص لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المنشأة حسب طبيعة العقد الموجود بينهما ودرجة الالتزام حيث أنها تختار مدقق ومهمة مسندة إليه.[4]

---

[1]-يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 09.

[2]. https://.accdiscussion.com/acc16558.html 18:00 موقع المحاسب العربي يوم -2019/05/07 الساعة

3 3Brown.RG, Changing Audit Objectives and Techniques, Independent Auditing Standards Ed.J.C.Roy, Holt, Rinchart& Winston Inc. N.Y.1964, PP2-18.

[4]-أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص24.

2-1-2 التدقيق من حيث عملية التدقيق:

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق:

- **التدقيق الكامل:**

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

- **التدقيق الجزئي:**

والمقصود بالتدقيق الجزئي هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض القيود، كما يجب عليه ألا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه عمل وذلك حتى لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.[1]

3-1-2 من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

- **التدقيق الإلزامي:**

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

- **التدقيق الاختياري:**

أما التدقيق الاختياري فهو الذي تطلبه المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها وهذا التدقيق قد يكون عامل أو جزئي حسب ظروف المنشأة.[2]

4-1-2 من حيث وقت عملية التدقيق:

- **التدقيق النهائي:**

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

- **التدقيق المستمر:**

التدقيق المستمر هو الذي يتم فيه العمل وفحص أثناء السنة وذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.[3]

---

[1]-محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2009، ص51.

[2]-زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2005، ص2.

[3]-يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص15-18.

2-1-5 من حيث القائمين بعملية التدقيق:

- **التدقيق الداخلي:**

يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة وهي تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية.[1]

ويقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة يقوم بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق الداخلي وهو يعتبر من إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة.[2]

وقد ظهر وتطور التدقيق الداخلي نتيجة ما يلي:

- تحول التدقيق من التدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختياري.
- اعتماد الإدارة على البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها إلى التأكد من دقة وصحة هذه البيانات.
- حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة لاشتداد المنافسة وتضييق هامش الربح بين المؤسسات المختلفة.
- مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات التي تطلبها مما أدى إلى اعتماد الإدارة كلية على التدقيق الداخلي للتأكد من دقة وصحة البيانات والتقارير المطلوبة.[3]

- **التدقيق الخارجي:**

وهو فحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المراكز المالية ونتائج الأعمال إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي، وبذلك فإن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يؤدي إلى ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تغيير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح غير أن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسائر. [4]

ويعرف أيضا أنه عملية فحص من أجل المصادقة على نظامية الحسابات يقوم به شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ويدعى مدقق الحسابات.[5]

---

[1]-محمد فضل مسعدو خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص5.

[2]-نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة2005، ص51.

[3]-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2006، ص51.

[4]-د. محمد سمير الصبان و د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة2002، ص20.

[5]A. Hamini , L'audit comptable et financier ,Berti, Alger, Première edition,2001 p08

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

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

المصدر: حسين احمد حدوج وحسين احمد القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية-الجزء الأول-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، سنة2009، ص53.

6-1-2 التدقيق من حيث الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

- **التدقيق العادي:**

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

- **التدقيق لغرض معين:**

وتعني تكليف جهة ما تدقيق الحسابات بتدقيق موضوع محدد لهدف محدد ويتم التكليف كتابة وتحديد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها، وقد يتم هذا التكليف من إدارة المشروع، كأن يكلف المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية بهدف تصميم نظام آخر أكثر فاعلية ودقة.[2]

2-1-7 التدقيق من حيث حجم التدقيق:

- **التدقيق المالي:**

ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، بهدف الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك، ويشمل الفحص والتحقيق والتقرير.

- **التدقيق الإداري:**

هو التدقيق الذي يتم بهدف التحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم النصح لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق، وهو يعتبر أداة من أدوات الإدارة، لذلك يقوم بالتدقيق جميع الأحداث التي تتم في المؤسسة ويطلق عليه تدقيق الكفاءة الإدارية للمؤسسة من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقيق أقصى منفعة ممكنة، حيث أنه أصبح لزاما على المدقق المالي أن يعطي رأيا فنيا مستقلا حول كفاءة إدارة المؤسسة.[3]

- **التدقيق التشغيلي:**

هو تقييم الأدلة وقرائن حول كفاءة وفعالية نشاط المؤسسة والخاصة بعملية معينة، فقد يشمل تدقيق العمليات تقييما كاملا لنظام ويكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات، وعرف بأنه النطاق الذي تغطيه الرقابة من حيث اختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والإدارية ونتائج الأدلة للنشاطات، أو الوحدات المختلفة، زيادة عما تتطلبه عملية التدقيق التقليدية.[4]

- **التدقيق القانوني أو تدقيق الالتزام:**

ويقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة على سبيل المثال : التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة أو التدقيق

---

[1]-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص26.

[2]-نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره.ص28.

[3]-خالد أمين الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2007، 31.

[4]-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة مرجع سبق ذكره، ص32.

الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل، أو التدقيق الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها مؤسسة التدقيق أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.[1]

- **تدقيق نظم المعلومات:**

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.

2-2 مبادئ التدقيق.[2]

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

- ركن الفحص
- ركن التقرير

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

1-2-2 المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:**

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

- **مبدأ الشمول في الفحص الاختياري:**

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

- **مبدأ الموضوعية في الفحص:**

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

- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:**

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

---

[1]-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق-من الناحية النظرية والعلمية-دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة سنة2006، ص24.

[2]-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص13.

2-2-2 المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- **مبدأ كفاية الاتصال:**

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

- **مبدأ الإفصاح:**

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

- **مبدأ الإنصاف:**

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

- **مبدأ السببية:**

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

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 211 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

الاستقلالية.

- ✓ الكرامة.
- ✓ الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة.
- ✓ السرية.
- ✓ السلوك المهني.
- ✓ المعايير الفنية.

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

[1]-خالد أمين عبد الله ،المرجع السابق، ص13.

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

3-2: فروض التدقيق

الفرض هو عبارة عن فكرة ذهنية يتم التعبير عنها في شكل لفظ وهو قاعدة تلقى قبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتُستعمل من أجل حل مشكل معين أو بهدف ترشيد السلوك إلى وضع الحد.[2] ويمكن حصر هذه الفروض فيما يلي:

1-3-2 فرض استقلال مدقق الحسابات:

إن العمل الأساسي لمحافظ الحسابات هو إبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتقديم هذه النتائج إلى الأطراف المعنية وأن عمل محافظ الحسابات يتميز بالحياد والاستقلالية.[3]

2-3-2 عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجعة والإدارة:

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

3-3-2 قابلية البيانات المالية للفحص:

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

- ملائمة المعلومات أي ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين.
- قابلية الفحص وهذا يعني أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لابد أن يصلا إلى النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
- عدم التحيز في التسجيل ويقصد به أن يكون المدقق عادلا وموضوعيا عند تسجيله للحقائق

---

[1]- عصام الدين محمد متولي، المرجعة وتدقيق الحسابات دار النشر صنعاء، مصر 2013، ص14.

[2]-محمود السيد الناغي" دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار التطبيق"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة مصر، الطبعة الأولى،2000، ص26

[3] - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة مرجع سبق ذكره، ص20-21

- القابلية للقياس الكمي وهذا ما يجب أن تتصف به المعلومات المحاسبية وتعني أنه يتم تحويلها إلى قيم كمية من خلال عمليات حسابية وتعتبر النقود أكبر المقاييس الكمية شيوعا وذلك وليس المقياس الوحيد بين المدققين. [1]

4-3-2 خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية وتواطئية:

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

5-3-2 فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية للمؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا كما يجعل اقتصادية وعملية تبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية. [2]

6-3-2 فرض الصدق في محتويات التقرير:

ويرتكز هذا الفرض على ضرورة وجود الصدق في محتوى التقرير المعد من قبل مدقق الحسابات والمقدم إلى الجهة المسؤولة عن تعيينه ويستلزم ذلك من المدقق التحقق من النقاط التالية:

- المؤسسة تلتزم بالمبادئ لمحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- المؤسسة تطبق المبادئ المحاسبية بشكل ثابت.
- المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية هي معلومات تتسم بالملائمة.
- المبادئ المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة تتلائم وطبيعة نشاطها. [3]

[1] تومي نريمان، دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات دراسة حالة، ديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة، مذكرة ماستر منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر السنة 2013-2014، ص26.

[2]- تومي نريمان، مرجع سابق ص26

[3] -غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة مرجع سبق ذكره، ص-22

المطلب الثالث: معايير التدقيق.

تتمثل المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق فيما يلي:

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

1-3 المعايير العامة (الشخصية).

1-1-3 المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق الحسابات.

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

2-1-3 المعيار الثاني: استقلال (حياد) المدقق.

يجب على المدقق أن يكون مستقلا استقلالا تاما في جميع المراحل التدقيق، بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في عمله وموضوعيا غير متحيز خلال تنفيذ عمله كمدقق.

كما يمكن تحديد استقلال المدقق في مجالين هما:

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

أي أن يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد العمل [2] .

-فيما يخص محافظ الحسابات فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته [3].

---

[1]-جمعية المحاسبين القانونين المعتمدين الشرق الأوسط، قواعد التدقيق المتعارف عليها، بيروت، لبنان، الجمعية 1970، ص4-5.

[2] - محمد بوتين المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005 ص38

[3] أنظر المادة 715 مكرر06، المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، القانون التجاري الجزائري.

3-1-3المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المعقولة.

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

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

2-3: معايير العمل الميداني.

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

1-2-3المعيار الأول: التخطيط الملائم لعملية التدقيق.

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

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

2-2-3 المعيار الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يتطلب هذا المعيار قيام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية التي يتم تطبيقه داخل المنشأة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه لما هو مخطط بهدف تحديد نواحي القصور به وتقدير مخاطر و جود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ أو الاحتيال، مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات، وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق.[1]

3-2-3 المعيار الثالث: الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

يتطلب هذا المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية وملائمة بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة للعميل، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل في الحالة الحصول المدقق على أدلة من داخل المنشأة مثل: دفاتر الحسابات ومستندات القيد وغيرها، أو أدلة من خارج المنشأة مثل: المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها.[2]

---

[1]- جمعية المحاسبين القانونين المعتمدين، **مرجع سبق ذكره، ص6-7.**

[2]- جمعية المحاسبين القانونين المعتمدين، **مرجع سبق ذكره، ص7-8.**

3-3-معايير إعداد التقارير.

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

1-3-3 مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عنها:

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عنها والمقبولة قبولا عاما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية.

ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما أن يتم إتباع تطبيق قواعد أصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، والتي صادق عليها المختصين في مجال المهنة.

2-3-3مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها:

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

3-3-3 مدى كفاية ومناسب الإفصاح:

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

4-3-3 إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:

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

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

---

[1]- محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، سنة2002، ص60-61.

المبحث الثاني: عموميات حول ترشيد القرارات.

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

المطلب الأول: ماهية ترشيد القرار

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

1-1: مفهوم القرار.

للقرار عدة تعاريف نذكر منها:

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

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

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

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

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

- يوجد القرار في موقف معين أكثر من طريق أو من مسلك لمواجهته.
- ان يختار متخذ القرار وبإدراك بين البدائل المتوفرة لديه، وهذا يعني وجود مشكلة إدارية تتطلب حلا معينا.[2]

2-1-: أنواع القرارات.

يمكننا تصنيف القرارات الكتابية:

1-2-1تصنيف القرارات حسب (H.SIMON):

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

- ✓ **قرارات مبرمجة (Programme Décisions):** تعتبر قرارات مبرمجة لأن معايير الحكم فيها عادة ما تكون واضحة وغالبا ما تتوفر المعلومات الكافية بشأنها ومن السهل تحديد البدائل فيها، ويوجد تأكد نسبي بشأن البدائل المختارة، وهي قرارات متكررة روتينية ومحددة جيدا ولها إجراءات معروفة ومحددة مسبقا للتعامل معها.

---

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

[2]- نواف عنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2003، ص83.

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

جدول(I -03): تصنيفات القرار.

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

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

2-2-1 تصنيف القرارات حسب نوع المشاركة:

يميز القرارات وفقا لنوع المشاركين في اتخاذ القرار:

- ✓ فهناك القرارات الفردية individuel Décision وهي قرارات يقوم باتخاذها القرارات مسيرواحد Single Manger.
- ✓ قرارات تنظيمية Oraganizahonnal Décision

هي تلك التي يشارك فيها العديد من متخذي القرار.

3-2-1 قرارات حسب المستويات الإدارية:

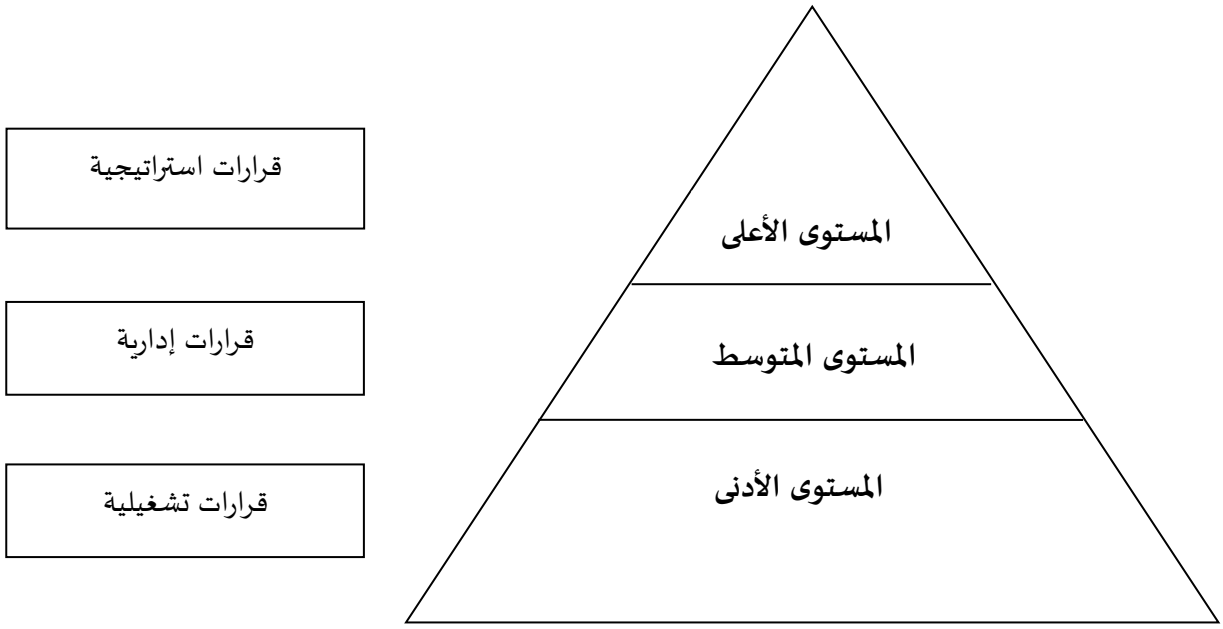
كما تتميز القرارات وفقا للمستوى التنظيمي الذي يتخذ فيه القرارات وهي:

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

[1]- كاسر نصر منصور، مرجع سبق ذكره، ص23.

- ✓ **القرارات الإدارية:** فهي قرارات تؤخذ على مستوى إداري أعلى مما تؤخذ فيه القرارات التشغيلية، فعند هذا المستوي يقوم المديرون باتخاذ قرارات لحل مشكلات التنظيم والرقابة على الأداء وفرض كذلك قرارات متعلقة بالتأكيد من الاستخدام الفعال لموارد المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها.
- ✓ **القرارات التشغيلية:** هي القرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا والمتعلقة بالعمليات التشغيلية للمؤسسة وهي أقرب لإتباع تعليمات وإرشادات منها إلى اختيار بين البدائل وعادة تكون متعلقة بالتأكد التام ونتائجها معروفة مسبقا، وشكل التالي يبين أنواع القرارات المتخذة على كل مستوى تنظيمي إداري.

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



المصدر: حسين بلعجوز، مرجع سبق ذكره، ص 105

1-3: خصائص اتخاذ القرار.

أوضح أنشوف Ansoffخصائص القرارات من خلال التصنيف التالي:

1-3-1 القرارات الاستراتيجية التي تتخذ من قبل الإدارة العليا: مثل:

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

[1]: كاسر نصر منصور، المرجع السابق، ص35.

2-3-1 القرارات التنظيمية الإدارية:

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

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

3-3-1 قرارات تشغيلية:

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

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

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

[1]- كاسر نصر منصور، **المرجع السابق، ص35-36.**

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

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

المصدر: محمد الصيرفي، قرارات ونظم دعمه، دار الفكرة الجامعي، الإسكندرية، سنة2008، ص23.

المطلب الثاني: عملية اتخاذ القرار.

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

1-2: مفهوم عملية اتخاذ القرار.

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

وطبقا لـ (هيربرت سيمون): "يعد اتخاذ القرار الإداري مرادفا لعملية الإدارة كلها". هذا لأن الوظيفة الإدارية الهامة للتخطيط تشمل سلسلة من القرارات مثل:

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

2-2: مراحل عملية اتخاذ القرارات.

لعملية اتخاذ القرارات ستة مراحل أساسية وهي:

2-2-1-المرحلة الأولى: مرحلة تشخيص المشكلة محل القرار.

ويعني تشخيص المشكلة التعرف عليها وتحديد أبعادها ومعرفة السبب الرئيسي لظهورها ومعرفة أعراضها وآثارها، وتتطلب هذه المرحلة من متخذ القرار القيام بنشاطاتها وأعمال متعددة تتضمن الاستعداد للتعرف على المشكلة وإجراء الدراسات التحليلية للمشكلة وأبعادها.

---

[1] - إيفرام توربان، الترجمة سرور علي إبراهيم، نظم دعم القرار ونظم الخبرة، دار المريخ للنشر، سنة 2003، ص82.

[2]-نواف كنعان، مرجع سبق ذكره، ص115.

2-2-2 المرحلة الثانية: مرحلة تحديد البدائل.

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

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

3-2-2 المرحلة الثالثة: مرحلة تقييم البدائل

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

4-2-2 المرحلة الرابعة: مرحلة اختيار البديل الأمثل.

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

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

5-2-2 المرحلة الخامسة: تنفيذ القرار (البديل الأفضل).

وتعد هذه المرحلة تابعة للمراحل الأخرى السابقة رغم أن القرار يكون قد صدر، والتنفيذ يأتي لجعل القرار واقعي، وملموس خاصة بعد أن يضمن متخذ القرار تعاون وتفاعل الجميع على تنفيذ القرار وهذا يتطلب دورا مهما من متخذ القرار لإنجاح تنفيذ القرار مثل: القيام بأعمال التحفيز للعمال.[1]

6-2-2 المرحلة السادسة: مرحلة المتابعة والملاحظة والمراقبة.

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

---

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

[2] - نفس المرجع، ص49.

2-3 الأساليب الكمية لاتخاذ القرارات.

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

2-3-1 نظرية الاحتمالات:

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

2-3-2 البرمجة الرياضية:

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

2-3-3 المحاكاة:

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

2-4 أهمية عملية اتخاذ القرار.

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

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

ولعلى من أهم أدوار عملية اتخاذ القرارات على مستوى إدارات المؤسسات.[2]

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

---

[1]-إبراهيم نائب، إنعام باقية، نظرية القرارات، نماذج وأساليب كمية، دار وائل للنشر، الأردن،2001، ص24-25.

[2]- محمد الصيرفي، القرارات الإداري ونظم دعمه دار الفكر الجامعي، مصر، 2006، ص163.

- الارتباط بنطاق السلطة والمسؤولية.
- العمل على حل المشاكل المتعلقة بالعمل اليومي.[1]

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار.

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

3-1: دقة وتوافر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.

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

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

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

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

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

3-2: درجة ذكاء وتعليم وخبرة متخذ القرار.

يجب على متخذ القرار أن تكون له درجة ذكاء عالية وتعليم متمكنة ذوي خبرة كبيرة لكي يتخذ قرارات سليمة ومضبوطة وسوف نتطرق إلى شرح هذا فما يلي:

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

3-3: الخصائص الشخصية لمتخذ القرار.

تتجسد الخصائص الشخصية لمتخذ القرار فيما يلي:

تتأثر القرارات التي يتخذها المدير في أغلب الأحيان بالسمات السلوكية والشخصية له، فالأشخاص ذوي العقليات الجامدة سوف يجدون صعوبة في البحث عن المشكلة حتى ولو كانوا يتمتعون بدرجة عالية من التعليم والخبرة ولديهم نظام جيد للمعلومات.[2]

---

[1]- إيفرام توربان ،مرجع سبق ذكره،ص44.

[2] معالي فهمي حيدر، نظم المعلومات: مدخل لتدقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، 2002 ص127-129.

3-4: تأثير العوامل العاطفية.

إن تأثير العوامل العاطفية أحد ركائز اتخاذ القرار وسيتم توضيحها كالآتي:

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

3-5: العوامل التي لا يمكن التحكم فيها.

هناك عدة عوامل لا يمكن تحكم فيها في عملية اتخاذ القرار وهي كالآتي:

قد يتم اكتشاف المشكلة أحيانا عن طريق الصدفة أو نتيجة وجود عوامل لم تكن في الحسبان أو غير متوقعة فعلى سبيل المثال: قامت مؤسسة النشر للكتب النفسية والطبية والبوليسية بنشر كتب للتسلية، وبدأ الإقبال عليها مما جعل المؤسسة تنشئ لها خط إنتاج مستقل، وهذه العوامل التي تتحدث عنها قد تكون خارجة إدارة الشركة.[1]

[1]- معالي فهمي حيدر، مرجع سابق -129.

خلاصة الفصل الأول :

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

الفصل الثاني

أساسيات حول التسعير

تمهيد:

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

وسوف نخصص دراستنا على ما يلي:

المبحث الأول: التدقيق الحسابات وعملية اتخاذ القرار.

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

المبحث الأول: التدقيق الحسابات وعملية اتخاذ القرار.

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

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

المطلب الأول: مساهمة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرار.

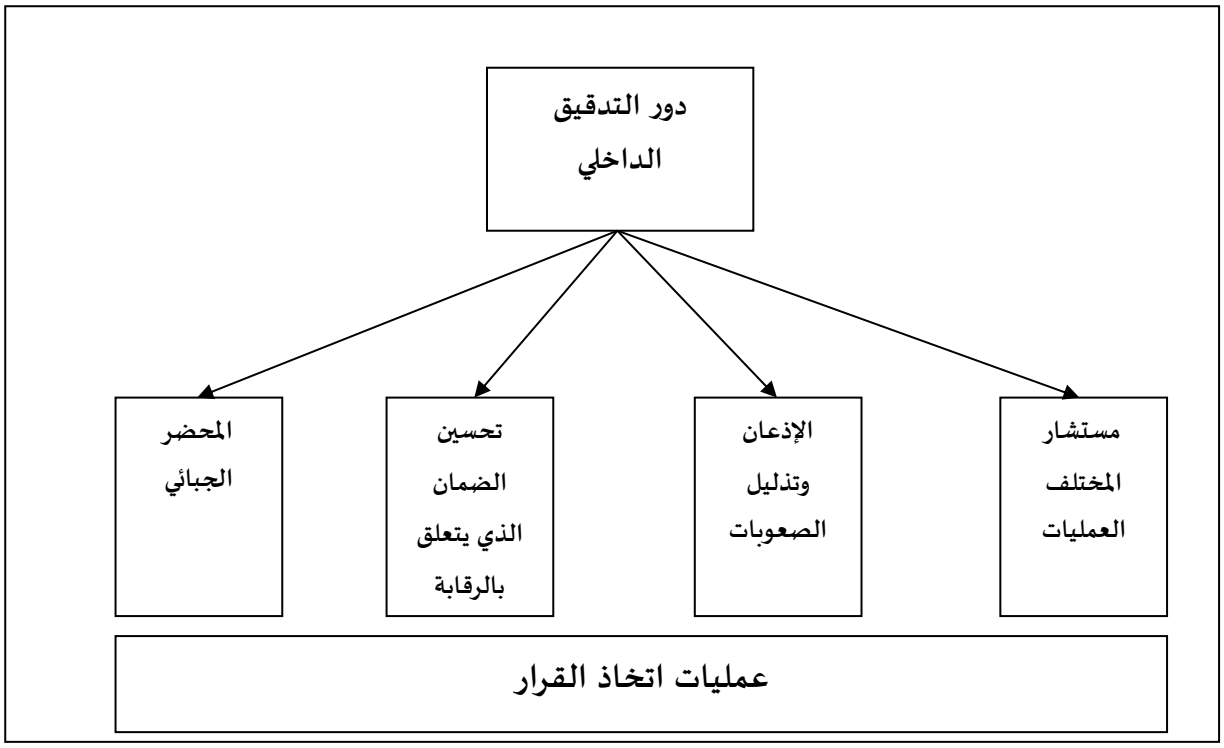
يشغل التدقيق الداخلي حيزا كبيرا من اهتمام المسيرين والملاك حيث يساعدهم في التحكم بالعمليات داخليا وتحسينها، ومن ثم يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، ومن هذا يمكن القول إن التدقيق الداخلي يساهم في عملية اتخاذ القرار السليم وسنتناول المراحل وخطوات الأساسية لاتخاذ القرار وصعوبات التدقيق الداخلي في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

1-1 المراحل والخطوات الأساسية لاتخاذ القرار.

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما داخل المؤسسة، فيعتمد على مساعدتها في التحكم الداخلي العمليات وتحسينها حيث يمس هذا الدور جميع مستويات نشاط المؤسسة، يتلخص دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الشكل التالي:[1]

[1]-مؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن ،2006، ص36-37.

شكل رقم(II -01): طبيعة دور التدقيق الداخلي.



المصدر: محمد الطاهر سالمي، أهمية التدقيق المحاسبي في ترشيد لقرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي الجزائر سنة 2015 ص 66

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

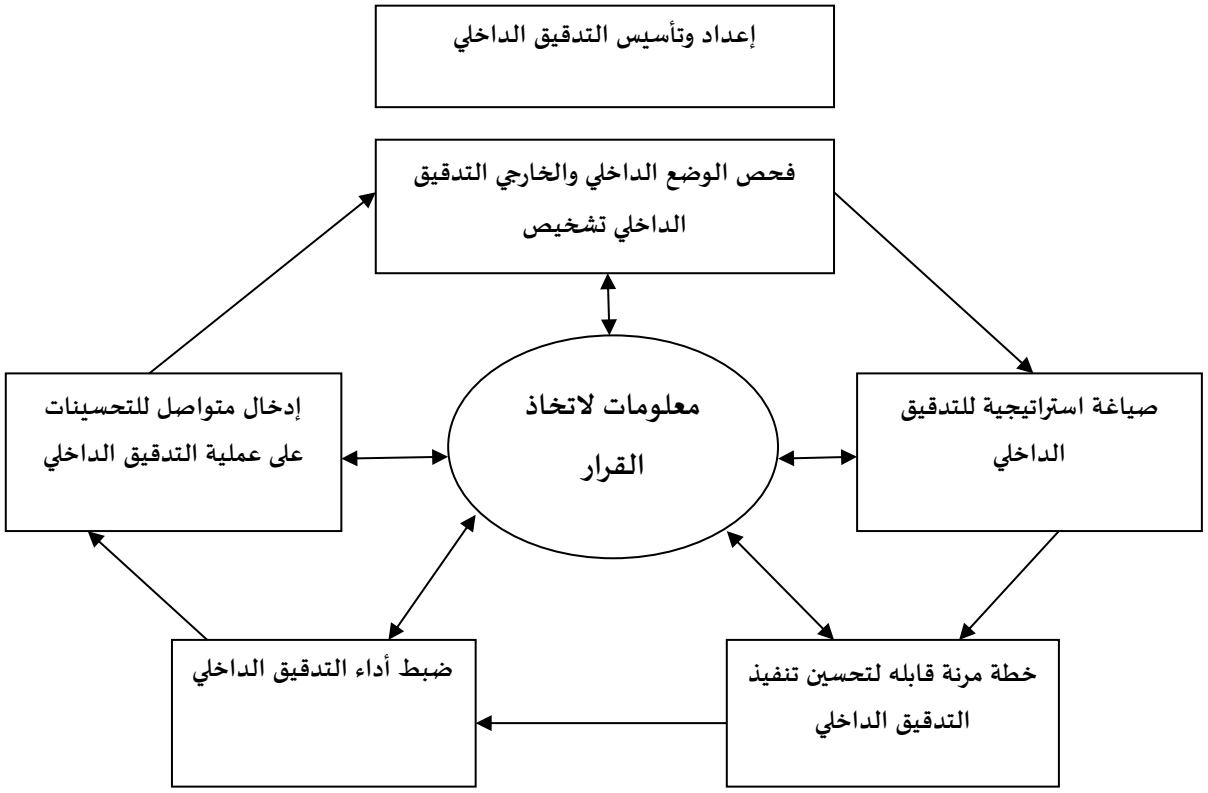
وهذه الخطوات يمكن سردها فيما يلي:

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

[1]- محمد الطاهر سالمي، أهمية التدقيق المحاسبي في ترشيد لقرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي الجزائر سنة 2015 ص 66

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

شكل رقم (II -02): دورة حياة عملية التدقيق.



المصدر: محمد الطاهر سالمي، المرجع السابق، ص67.

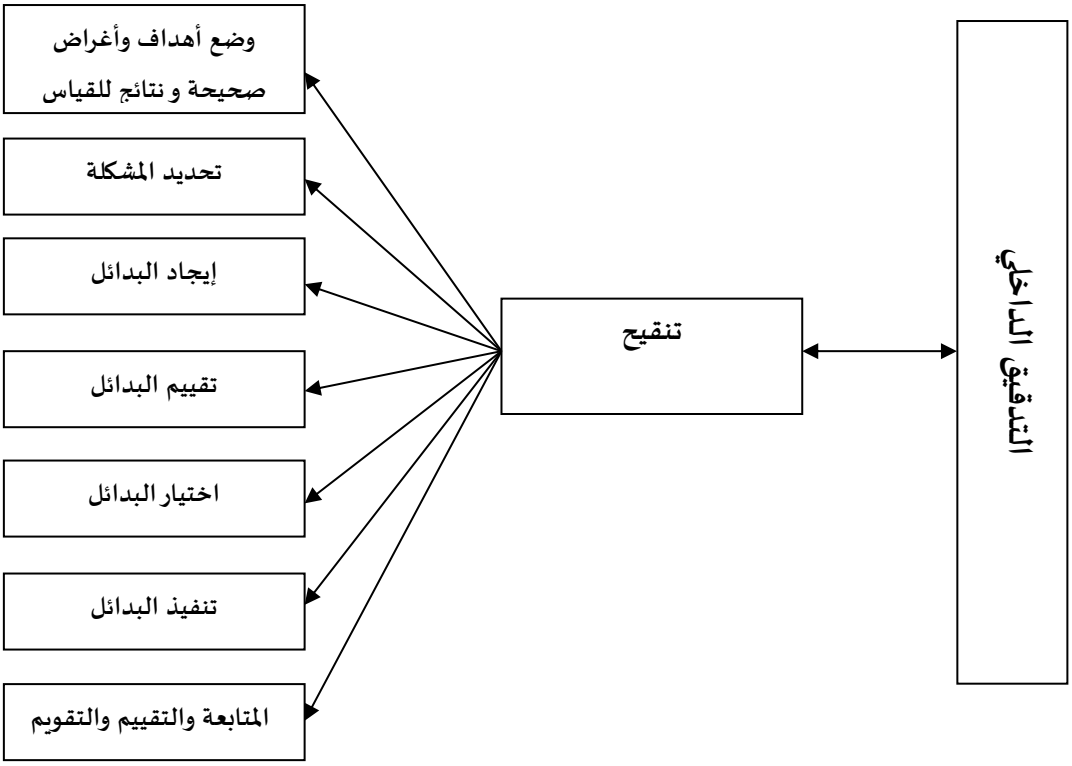
تبدأ عملية التدقيق بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد إجراءات التدقيق المناسب لذلك الموضوع، فمن خلال النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا وتحديد درجة الخطر الناجم ومن ثم يتم وضع استراتيجية للقيام بعملية التدقيق لتليها وضع خطة بالمرونة والقابلية للتحسين في حال أي متغير غير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

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

[2]- محمد الطاهر سالمي، مرجع سبق ذكره ص67. ،

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

شكل رقم(II -03): مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار



المصدر: محمد الطاهر سالمي، المرجع السابق، ص68

وضع أهداف وأغراض ونتائج للقياس:

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

1. تحديد المشكلة:

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

[1]-محمد الطاهر سالمي، مرجع السابق، ص69-70

2. إيجاد البدائل:

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

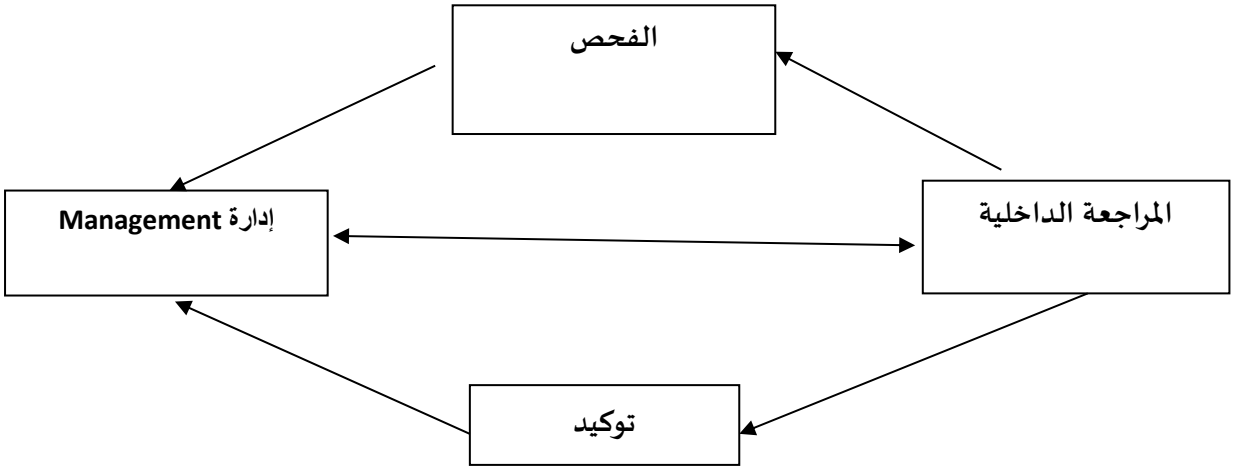
3. تقييم البدائل وتقويمها:

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

4. اختيار البديل أو الحل الأفضل:

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

الشكل رقم (II -04): التعاون المحتمل بين التدقيق الداخلي والإدارة.



المصدر: محمد الطاهر سالمي، المرجع السابق، ص70

5. تنفيذ القرار:

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

[1]- محمد الطاهر سالمي، المرجع السابق، ص70-71

6. المتابعة والتقويم:

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

2-1 صعوبات التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار. [2]

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

-1-2-1المركزية الشديدة وعدم التفويض.

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

-1-2-2ضغوط المديرين:

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

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

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

---

[1] -محمد الطاهر سالمي، المرجع السابق، ص72.

[2]-نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص307.

3-2-1 الاستقلالية المحدودة للتدقيق الداخلي.

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

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

-**غير الرسمية**: وهي أن التواجد المستمر للمدقق داخل المؤسسة وبين باقي الموظفين والعمال الآخرين في الدائرة والمصالح الأخرى هذه العلاقات غير الرسمية تتمثل في بروز نوع هذه المصالح المشتركة بين الموظفين والمدقق الداخلي تؤثر سلبا على التقارير المعدة حول عمليات معينة، وبالتالي تؤثر في مسار القرارات التي سوف تتخذ بالإضافة إلى بروز علاقات ذات طابع عاطفي بحيث يصبح للمدقق الداخلي يغطي على بعض الأخطاء التي قام بها زملاؤه الموظفين حتى لا يتم اتخاذ قرارات صارمة تضر بمركزهم الوظيفي أو حتى تتسبب في طردهم .[1]

المطلب الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في عملية اتخاذ القرارات.

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

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

1-2: معيار التقرير العام للتعبير عن الرأي.

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

1-1-2أشكال إبداء الرأي:[2]

- ✓ **المصادقة بدون تحفظ:** عندما يتأكد محافظ الحسابات من سلامة القوائم المالية من أخطاء معتبرة ومسكها وفق المرجعية محاسبية معتمد وصحتها بالمقارنة مع بيانات المستندات الأخرى يصادق عليها بدون تحفظ.
- ✓ **المصادقة بتحفظ**: يمكن لمحافظ الحسابات أن يصادق على القوائم المالية بتحفظ عندما يلاحظ أخطاء ونقائص لا تأثر بطريقة جوهرية على القوائم المالية للسنة موضوع التدقيق، وفي هذه الحالة يلزم محافظ الحسابات الإدارة على رفع في التخفيضات في السنوات المقبلة.
- ✓ **عدم المصادقة**: في حالة ملاحظة أخطاء ونقائص جوهرية وتجاوزات لمبادئ وقواعد مرجعية محاسبية المعتمدة تأثر على القوائم المالية بنسبة ذات أهمية يبدي رأيه بعدم المصادقة على القوائم المالية.

---

[1]- محمد الطاهر سالمي، مرجع سبق ذكره، ص73

[2]- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص50.

2-1-2 موضع إبداء الرأي:

يبدي محافظ الحسابات رأيه على القوائم المالية الخمسة الميزانية حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال وملاحق، يجب على القوائم المالية التي يبدي على أساسها محافظ الحسابات رأيه أن تكون مؤشر عليها من طرف المسؤول عن مسكها، موقعه من طرف محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدقق[1]

3-1-2 دورة التدقيق[2]:

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

-محتوى أو شكل التقرير العام للتعبير عن الرأي:

-مقدمة التذكير العام:

1. التذكير بطريقة وتاريخ التعيين.
2. التعريف بالكيان.
3. طرق تعيين محافظ الحسابات:

- عند تأسيس الشركة: أين يتم اختيار من طرف مساهمين مؤسسة ويسمى محافظ الحسابات التأسيس.
- عن طريق اختياره وفق دفتر أعباء يحدد شروط تقييم عروض محافظ الحسابات أين يتم اختيار محافظ الحسابات ذو أحسن عرض ويكون ذلك عند انتهاء عهدة محافظ حسابات السابق ويعتبر محافظ الحسابات جديد.
- يُعين محافظ الحسابات عن حكم قضائي في حالة نزاع ما بين الشركاء أو عند حدوث مانع قانوني معين.

4. التعريف بالشركة موضوع التدقيق:
   - بداية تاريخها وطبيعتها، اسمها، نطاق التقنية تعريفها.
   - ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعينة.
   - الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
5. التذكير بمسؤولية المسيرين عند إعداد القوائم المالية.
6. التذكير بمسؤولية في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
7. تحديد إرفاق تقرير القوائم المالية المؤشر عليها من طرف محافظ الحساب.

[1]-**محمد بوتين، المرجع السابق، ص50.**

[2]- نفس المرجع، ص50.

2-1-4- إيداع التقرير العام للتعبير عن الرأي:

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

2-2: المراجعات والمعلومات الخاصة.

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

- **الخلاصة الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة:**

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

- **مخالفات والشكوك لا تأثر على الحسابات السنوية:**

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

- **المعلومات التي يجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة عليها:**

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

- **فترة إعداد محافظ الحسابات وتاريخ تقريره:**

- فترة إعداد محافظ الحسابات:
- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدرة خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.
- تاريخ تقرير محافظ الحسابات:
- يجب أن يتطابق مع تاريخ انتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.
- إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات:
- يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظ الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.
- يتم إعداد وتوقيع مشترك، في هذه حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.[2]

[1]-المادة 2 من المرسوم التنفيذي، رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق لـ26 مايو سنة 2011، يهدف هذا القرار إلى تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

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

المطلب الثالث: التدقيق حسابات الميزانية. -

تتناول في هذا المطلب عملية التدقيق الفعلية لبنود القوائم المالية وسوف يتم بتدقيق حسابات الميزانية على اختلاف أنواعها ويتم المعالجة على النحو التالي:

تدقيق الحسابات الأصول (تدقيق الأصول الثابتة) وتدقيق حسابات الأصول (تدقيق الأصول المتداولة)، تدقيق حسابات الخصوم (الأموال المملوكة)، تدقيق حسابات الخصوم (تدقيق ديون طويلة وقصيرة الآجل).

1-3: تدقيق حسابات الأصول (تدقيق أصول الثابتة). [1]

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

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

1-1-3 تعريف الأصول الثابتة: هي عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير المنقولة، ملموسة أو غير ملموسة، مقتناه أو منتجة بمعرفة الوحدة لغير أغراض البيع أو التحويل، بل الاستمرار واستعمالها أصولها فترة وجودها كأدوات الإنتاج.

2-1-3 مقومات نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة:

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

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

[1]-عبد الكريم على الرمحي، تدقيق الحسابات في المؤسسات التجارية والصناعية، عمان، الأردن،2002، ص 278-280

3-1-3 أهداف مراجعة الأصول الثابتة وإجراءاتها:

أولا-أهداف مراجعة الأصول الثابتة:

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

- التحقق الحسابي من صحة تقويم الأصول الثابتة.
- التحقق من صحة تقويم الأصول الثابتة.
- التحقق من وجود الأصول الثابتة.
- التحقق من ملكية المشروع للأصول الثابتة.[1]

ثانيا -إجراءات مراجعة الأصول الثابتة:

1. التحقق من صحة الأرقام الأصول الثابتة بالميزانية من أرصدة الحسابات الظاهرة بدفتر الأستاذ العام بشكل إجمالي أو تفصيلي.
2. التحقق من وجود الأصول الثابتة: يتم التحقق من وجود الأصل الثابت عن طريق الجرد العملي، والتأكد من وجود الأصل فعلا والحالة التي يوجد عليها بالفعل.
3. التحقق من الملكية المشروع للأصول الثابتة: لا يعني وجود الأصل في المشروع امتلاك المشروع لهذا الأصل.
5. التأكد من عدم وجود أية حقوق للغير على الأصول على المدقق أن يطلب جميع الوثائق المؤيدة لوجود حقوق الغير على أي أصل من أصوله الثابتة.[2]

4-1-3 تدقيق الأصول الثابتة غير الملموسة:

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

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

ولتحقيق تلك الأهداف يقوم المدقق بالإجراءات التالية:

- الحصول على كشف بالأصول الوهمية التي يمتلكها المشروع، مع بيان طبيعة كل منها وقيمتها.
- التحقق من ملكية المشروع لتلك الأصول بتدقيق ذلك مستنديا وحسابيا وذلك بالحصول على مصادقة من الجهة الحكومية المختصة إذا وجد المدقق ذلك ضروريا.[3]

[1]-عبد الكريم على الرمحي، المرجع السابق ص 278-280.

[2]- نفس المرجع السابق، ص282-283.

[3]- نفس المرجع السابق، ص284.

2-3: تدقيق الحسابات الأصول (أصول المتداولة).

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

1-2-3 تعريف الأصول المتداولة:

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

2-2-3 أهداف تدقيق الأصول المتداولة:

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

- التأكد من وجود الأصل المتداول في تاريخ إعداد الميزانية العامة.
- التأكد من ملكية المنشأة للأصل وتحديد نوع الملكية.
- التحقق من صحة التوجيه الحسابي.[1]

3-2-3 مراجعة بضاعة آخر المدة:[2]

أولا-مقومات نظام الرقابة الداخلية على المخزون:

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

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

ثانيا: إجراءات المراجعة لبضاعة آخر مدة:

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

❖ **التحقق الحسابي والمستندي**: مثلا:

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

---

[1]-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية العملية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 189-192.

[2]- عبد الكريم على الرمحي، ، مرجع سبق ذكره ص 292-293

❖ **التحقق من وجود البضاعة:**

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

❖ **التحقق من امتلاك المشروع للبضاعة:**

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

❖ **التأكد من صحة تقييم البضاعة:**

يتم تقييم بضاعة آخر مدة في نهاية العام بإتباع المبدأ المحاسبي (التكلفة أو السوق أيهما أقل، حيث أن سعر التكلفة في الغالب هو الأقل، لذا فإن التقييم سعر السوق عن سعر التكلفة ، فإن تقييم البضاعة في نهاية العام يتم على أساس سعر الصرف وتطبيقات لمبدأ الثبات فإن الأساس الذي يجب استخدامه دائما هو سعر التكلفة لأنه في الغالب سعر أقل ، أما إذا انخفض سعر السوق في أية سنة عن سعر التكلفة فإن تقييم البضاعة يتم على أساس سعر التكلفة في حساب المتاجرة مع تكوين مخصص هبوط أسعار البضاعة يحصل على حساب الأرباح والخسائر والهدف من ذلك ثبات أساس تقييم آخر المدة وعدم تغييره من سنة لأخرى.[1]

ثالثا: إجراءات مراجعة الأوراق المالية:

وتتلخص إجراءات مراجعة الأوراق المالية ما يلي:

- تحليل العمليات التي تمت على حساب الاستثمارات حيث يقدم العميل جدولا فيه تحليليا فيه كل تفاصيل الاستثمارات أو المدة والإضافات (إن وجدت) تم رصيد آخر المدة ويجب هنا الرجوع إلى محاضر جلسات مجلس الإدارة وعقود الشراء والبيع.
- التحقق من صحة سعر البيع أو الشراء وذلك بمراجعة أسعار البورصة في تاريخ الشراء أو البيع.
- القيام بالجرد الفعلي عن طريق جرد محفظة الاستثمارات والحصول على تأييدات بها (مصادقات) من طرف ثالث.
- التأكد من سلامة التسجيل بالدفاتر والتأكد من ملكية حيث أن هذا هدف وإجراء بنفس الوقت وكذلك صحة التقييم لهذه الاستثمارات والذي يجب أن يكون عن طريق المقارنة بين سعر التكلفة للاستثمارات وبين القيمة السوقية لها. [2]

[1]-عبد الكريم على الرمحي، مرجع السابق، ص292-293.

[2]-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية العملية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص192-193

رابعا: الرقابة الداخلية على أوراق القبض وإجراءات مراجعتها:[1]

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

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

خامسا: الرقابة الداخلية على العمليات النقدية وإجراءات مراجعتها:[2]

- **تعريف العملية النقدية:** وهي النقود الموجودة في خزينة المشروع أو في صندوق النشرية أو صناديق الفروع كما تشمل النقدية في البنوك التي يتعامل معها المشروع.

ومن المعروف أن أي عملية من العمليات المالية للشركة تتمحور في النهاية عن قبض أو دفع نقدية، وهذا يحتم وجود نظام دقيق للرقابة على هذا البند ولذلك فأي نظام الرقابة الداخلية على النقدية يجب أن يتوفر على الأقل ما يلي:

- ✓ التخطيط الدقيق والمنظم لمواجهة الاحتياجات النقدية المستقبلية وذلك باستخدام الميزانيات التقديرية للنقدية.
- ✓ فصل الاختصاصات فيما يخص المتحصلات النقدية من استلام وتسجيل في الدفاتر وإيداع في المصاريف.
- ✓ كل المدفوعات يجب أن تتم عن طريق الصكوك باستثناء المصروفات النثرية.
- ✓ يجب تسجيل جميع العمليات النقدية من مدفوعات ومقبوضات أولا بأول.

1. **إجراءات مراجعة النقدية:** وتتمثل إجراءات مراجعة النقدية في مراجعة الصندوق (الخزينة والبنك) وهي على النحو التالي:

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

---

[1]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية العملية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص192-193

[2]-نفس المرجع السابق ص194.

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

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

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

- أن يتحمل المشروع كامل قيمة العجز.
- أن يتحمل المشروع مبلغا معينا على أن يتحمل أمين الصندوق ما يزيد على ذلك.
- تدارك العجز بالتأمين (التأمين ضد خيانة الأمانة) أما في حالة الزيادة فتعتبر الزيادة محاسبيا على أنها عنصر إيراد (ربح) غير عادي وتعالج على هذا الأساس.

- تدقيق دفتر النقدية حسابيا أي جمع الخانات الفرعية في هذا الدفتر وخاصة ببنود المقبوضات والمدفوعات للمقارنة مع المجاميع المختلفة لها.
- تدقيق دفتر النقدية مستنديا أي تدقيق مستندات القبض والصرف من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية.

2. **إجراءات تدقيق النقدية بالبنك:**

- الحصول على كشف لدى البنك.
- إجراء قيود التسوية اللازمة لحساب البنك في دفاتر المشروع.
- إعداد مذكرة تسوية البنك.

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

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

[1]-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية العملية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص192-193.

3-3: تدقيق حسابات الخصوم (تدقيق الأموال المملوكة).

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

1-3-3 تدقيق رأس المال:

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

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

- ❖ التأكد من صحة رصيد حساب رأس المال وأنه يطابق الرقم الظاهر بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المالية السابقة.
- ❖ تتبع ما حدث من زيادة أو تخفيض على رأس المال خلال الفترة والاطلاع على المستندات المؤيدة لها للتأكد من صحة وسلامة هذه المتغيرات.
- ❖ فحص حساب المسحوبات الشخصية والتأكد من صحة المسحوبات واعتمادها من قبل صاحب المشروع.

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

- ❖ الاطلاع على عقد الشركة للتعرف على مقدار رأس المال المستثمر وعلى صحة كل شريك وطبيعة هذه الحصص وكيفية سدادها ومقدار الفوائد الواجب احتسابها على هذه الحصص ونصيب كل شريك من الأرباح الصافية.
- ❖ التأكد من النسب المقررة لمسحوبات كل شريك والتأكد من عدم تجاوز الحد الأقصى المنصوص عليه في العقد للمسحوبات.

مطابقة نسب التوزيع صافي الربح بين الشركاء أو نسب الفائدة على المسحوبات أو الفائدة على رأس المال مع نصوص عقد الشركة والتأكد من مراعاة ذلك في حساب التوزيع.[2]

---

[1]-عبد الكريم على الرمحي، ، مرجع سبق ذكره، ص303.

2-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات –الناحية العملية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص268

3-مراجعة رأس المال في شركات المساهمة: يتكون رأس المال في شركات المساهمة من حصص متساوية يسمى كل منها سهما في الغالب تكون قيمة كل سهم منها ضئيلة ويمكن الاكتتاب في تلك الأسهم وشرائها من قبل جميع فئات الشعب بهدف توزيع ملكية رأس المال على أكبر عدد ممكن من المساهمين.

وعلى مدقق الحسابات عند تدقيق رأسمال شركة المساهمة مراعاة ما يلي:

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

2-3-3 تدقيق الاحتياطات:

1-تعريف الاحتياطي: هو المبلغ الذي يخصم من صافي الربح لمقابلة غرض معين أو تحقيق هدف تسعى إليه المؤسسة أو تطبيقا لأحكام قانون الشركات ومن هنا يعتبر الاحتياطي توزيعا للأرباح على العكس من المخصص الذي يعتبر عبئا على الأرباح

2-إجراءات مراجعة للاحتياطي الإجباري:

على المدقق القيام بالإجراءات التالية:

- التأكد من حجز الاحتياطي القانوني بنسبة 10% من صافي الأرباح حتى يصل هذا الاحتياطي إلى 25%من رأس المال
- في حالة حدوث زيادة أو نقص في رأس المال يجب التأكد من أن الشركة قد عالجت التغيرات التي تطرأ على الاحتياطي الإجباري حسب بالقانونية والنظام الداخلي للشركة
- التأكد من أن الشركة قد أعادت إلى الاحتياطي الإجباري ما أخذ منه في السنة السابقة.[1]

3-إجراءات مراجعة الاحتياطي الاختياري: على المدقق القيام بالإجراءات التالية:[2]

- التأكد من أن الاحتياطي الاختياري لا يتعدى النسبة القانونية من الأرباح.
- التأكد من مجموع الاحتياطات الاختيارية لا يتعدى 50% من رأس المال ما عدا شركات التأمين والمصاريف والتي لا حدود له فيها.
- التأكد من الاحتياطي الاختياري قد استخدم في إطار الهدف الذي وضع من اجله.

---

[1]-خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص268-269

[2]- نفس المرجع، ص274.

3-3-3 تدقيق الأرباح المحتجزة:

الأرباح المحتجزة أو المرحلة من الأرباح التي يتقرر عدم توزيعها على الشركاء أو المساهمين تحقيق لعدة أهداف منها ثبات نسبة صافي الربح الموزع على الشركاء أو توزيع أرباح مرحلة من سنوات سابقة في سنوات ينخفض فيها رقم صافي الربح أو تدعيما للمركز المالي للمشروع، أو تنفيذ لسياسات إدارية محددة في النظام الداخلي لمشروع وتقوم إدارة لمشروع أو مجلس الإدارة في شركات المساهمة بتحديد قيمة الأرباح التي سيتم ترحيلها للفترة أو الفترات المالية التالية و يتم الموافقة على ذلك من قبل الهيئة العامة للمساهمين في شركات المساهمة، وعلى مدقق الحسابات مراعاة النقاط التالية عند تدقيق هذا البند:

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

3-4: تدقيق حسابات الخصوم (تدقيق ديون الطويلة وقصيرة الأجل).

يمكن تقسيم الديون من حيث طول المدة إلى:

3-4-1 تدقيق ديون طويلة الآجل:

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

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

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

---

[1]-عبد الكريم على الرمحي، ، مرجع سبق ذكره، ص307.

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

3-إجراءات مراجعة المستندات:

- الاطلاع على نظام الداخلي للشركة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكيات.
- الاطلاع على محاضر جلسات الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات.
- التأكد من شروط الإصدار إذ قد تصدر السندات بقيمتها الإسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار، كما قد ينص على أن يكون السداد بعلاوة أو بخصم وتعتبر علاوة الإصدار إيراد رأسماليا يستخدم في استهلاك مصروفات إصدار السندات ويرحل الباقي إلى حساب احتياطي قانوني أما خصم الإصدار فينبغي استهلاكه إما على مدة قصيرة أو بمقدار انتفاع السنة المالية بالقرض.
- التأكد من استيفاء الشروط القانونية الواردة في القوانين المرعية.[1]

3-4-2 مراجعة ديون قصيرة الآجل:

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

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

- على المدقق أن يطلب من الإدارة تزويده بنسخ من كشوف تبين أرصدة الدائنين أو الموردين في نهاية السنة
- مطابقة بيانات هذه الكشوف مع مجموع أرصدة الموردين بدفتر الأستاذ المساعد دائنين والتحري عن أسباب الاختلاف.
- مقارنة مجموع أرصدة هذه الكشوف، مجموع أرصدة الموردين بدفتر الأستاذ المساعد ومع الحساب الإجمالي لها بدفتر الأستاذ العام.

3-تدقيق أوراق الدفع: أوراق الدفع هي الأوراق التجارية الصادرة عن المشروع لصالح الغير مثل: الكمبيالات والسندات الأذنية المسحوب على المشروع من الغير وتتمثل إجراءات تدقيق هذا البند فيما يلي:

- تدقيق القيود المحاسبية المسجلة بدفتر يومية أوراق الدفع من حيث المجاميع الأفقية والرأسية وتدقيق ترحيل هذه القيود إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر الأستاذ المساعد للدائنين.
- تدقيق مجاميع دفتر يومية أوراق الدفع مع القيود المركزية بدفتر اليومية المركزية وترحيلها إلى حساباتها بدفتر الأستاذ العام.

[1]. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الاجراءات –الإطار النظري، دار وائل للطباعة النشر والتوزيع، عمان،2012، ص60.

- التأكد من صحة عمليات إصدار أوراق الدفع أو قبولها على أن تكون عمليات الإصدار معتمدة من شخص مسؤول.[1]

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

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

- الاطلاع على شروط الاتفاق بين المشروع والبنك، للتعرف على الحد الأعلى المسموح بسحبه والفوائد المتفق عليها وشروط التسديد على أن يكون الاتفاق معتمد من شخص مسؤول.
- طلب كشوف من الإدارة بالحسابات البنكية الدائنة وتدقيق تلك الحسابات مستنديا وحسابيا، للتحقيق من صحة عمليات السحب والتسديد ودفع الفوائد المستحقة في مواعيدها طبقا لشروط الاتفاق.
- الاستفسار فيما إذ كانت هذه التسهيلات برهن أو بضمانات معينة، وفيما إذا تم الإشارة في تقرير مجلس الإدارة عن الميزانية.
- الحصول على مصادقة من تلك البنوك طريق إدارة المشروع، بأرصدة تلك الحسابات في نهاية السنة المالية، ومطابقتها مع دفاتر المشروع والاستفسارات أسباب أي اختلاف.
- التأكد من صحة ظهور أرصدة تلك الحسابات في قائمة المركز المالي ضمن الخصوم قصيرة الآجل.[2]

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

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

وتلخص إجراءات تدقيق المصروفات المستحقة في الآتي:

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

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

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

---

[1]- عبد الكريم على الرمحي، ، مرجع سبق ذكره، 310.

[2]- نفس المرجع، ص310-311.

وتتلخص إجراءات مراجعة المصروفات المقبوضة مقدما في الآتي:

- طلب كشف تفصيلي من إدارة المشروع بأرصدة هذه الإيرادات المقبوضة سلفا.
- مراجعة قيود التسوية الخاصة بها.
- تتبع ما يطرأ على هذه المقدمات في بداية الفترة المالية للتأكد من جدية أرصدتها.
- تدقيق هذه المقدمات مع المستندات المؤيدة لها وللتأكد من أن السنة المالية قد حملت بنصيبها الكامل من الإيرادات.

7-مراجعة التأمينات المودعة من الغير (لوكلاء): ويمثل هذا البند التأمينات النقدية التي تطاب المنشأة من وكلائها إيداعها ضمانا للتعامل معهم، ويعتبر هذا التأمين ثابتا ما دام التعامل مستمرا مع الوكيل.

- التأكد من مبلغ التأمينات حسابيا.
- التأكد من جدية المبلغ مستنديا.
- التأكد من مبلغ الدقة الحسابية وصحة التوجيه المحاسبي في الإثبات والترحيل والتسوية.

وتتمثل إجراءات تدقيق التأمينات المودعة من الغير فيما يلي:

- القيام بمراجعة البيانات الواردة في الكشف المعد من المؤسسة بهذه التأمينات ومقارنتها مع رصيد حساب التأمينات المودعة من الغير في الأستاذ العام.
- إتباع نظام المصادقات والحصول على بيانات من الوكلاء والخاصة بهذه التأمينات.[1]

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

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

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

المطلب الأول: ماهية أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق.

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

1-1: تعريف أدلة إثبات.

من أهم التعريف الواردة عن أدلة والقرائن التعريف التالي:

وهي عبارة عن مجموعة من المعلومات والبيانات التي:

- تسهل التحقق منها
- متعلقة بعمليات معينة تحت الفحص.
- لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية.

وتتمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على ميول ونزاعات وآمال وعادات وتنبؤات ومن يتخذ القرار وكأنها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر. [1]

ومنه فإن أدلة الإثبات هي البيانات المحاسبية التي تمثل أدلة الإثبات المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية.[2]

[1]-محمد سمين الصبان، د.محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005ص165-166.

[2]-حاتم الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر2006، ص.168

2-1 خصائص أدلة الإثبات في التدقيق.

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

- الكفاية.
- الصلاحية

أولا- كفاية دليل الإثبات:

المقصود بكفاية دليل الإثبات هو أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع، حيث أن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد وجمع الأدلة فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة كبيرة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع.

ثانيا- صلاحية أدلة الإثبات:

حتى تتحقق صلاحية دليل الإثبات يجب أن يكون الدليل فعال وملائم والمقصود بالفعالية أن تكون أدلة موثوق فيها يمكن الاعتماد عليها في الاستنتاج رأي منطقي والتي قد تتكون:

- من العناصر الطبيعية القابلة للملاحظة والتي يراها ويلمسها المراجع مثل ملاحظة المراجع لمخزون تؤكد وجودها.
- ويمكن إنشاء أدلة الإثبات مثل: المصادقات المرتبطة بحسابات المدينين والدائنين حيث يمكن إنشائها بمعرفة المراجع.
- يمكن تحديد دليل الإثبات منطقيا (تحديد الاستنتاجات المرتبطة بصدق ما يقدمه العميل من أدلة شفوية أو لفظية أو أحكام المتعلقة بجودة أنظمة الرقابة الداخلية) أو رياضيا (عن طريق إعادة إجراء العمليات الحسابية للقوائم المالية) والمقصود بالملائمة أن تكون أدلة الإثبات ذات علاقة وثيقة بأهداف المراجعة، فإذا كان الهدف هو التحقق من حسابات المدينين فإنه لا من استخدام المصادقات أما إذا كان الهدف هو التحقق من التقويم المناسب الحسابات المدينين فإن استخدام أسلوب الجميع الحسابي وتحليل كل حساب يعتبر دليل أكثر ملائمة لتحقيق ذلك الأهداف.[1]
- ومن ناحية أخرى يتعين على الدليل لتحقيق صلاحيته أن يكون موضوعي وخالي من التحيز قابل للقياس الكمي وتفسير هذه الناحية إلى إمكانية طرفين أو أكثر محايدين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة.
- ومن هنا يمكن القول بأن موضوعية الدليل الكبيرة تؤدي إلى تحقيق حدوث التحذير الشخصي تقدير نتائج المراجعة والحكم عليها الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق ظاهرة عدم التأكد المحيطة بما وصل إليه المراجع من رأي.[2]

---

[1]-أمين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، دون ناشر القاهرة، مصر، سنة2001 ص78.

[2]- نفس المرجع، 79.

3-1: أنواع أدلة الإثبات.

توجد أنواع عدة لأدلة الإثبات هي:

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

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

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

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

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

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

سادسا-صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: إن المعالجة المحاسبية للبيانات تمر عبر مراحل عدة تستغرق وقت كبير خاصة في ظل المؤسسات ذات العمليات الكثيرة، مما يسمح بتفادي حدوث الأخطاء وتقليص الوقت المستغرق في المعالجة.[1]

[1]-طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية، الطبعة الثالثة، 2006، ص132-135.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في كمية أدلة قرائن الإثبات ووسائل الحصول عليها في التدقيق ومقارنتها بأدلة الإثبات القانونية والأدلة العلمية.

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

1-2: العوامل المؤثرة في كمية أدلة قرائن.

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

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

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

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

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

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

يتمثل هذا العنصر فيما يلي:

المقصود بأهمية العنصر النسبية قيمة ذلك العنصر بالمقارنة مع قيمة العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية و ليس كبر أو صغر قيمة العنصر بصورة مطلقة.

- **درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص Risk:**

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

- **كلفة الحصول على الدليل أو القرينة :Cost**

تتمثل كلفة الحصول على الدليل بما يلي:

والتناسب هنا عكسي لأن على المدقق أن يوازن دوما بين المنفعة المستوفاة من جهة وعامل التكلفة جهدا وعامل التكلفة جهدا وصلا من جهة أخرى.[1]

[1]-خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار الوائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2012، ص246.

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

تكمن أنظمة الرقابة الداخلية بما يلي:

تمر هنا أن وجود نظام الرقابة سليم يعتبر دليلا على انتظام الدفاتر والسجلات ومن هنا جاء تحديد نطاق عملية الاختيارات اعتمادا على درجة متانة الرقابة الداخلية المستعملة.[1]

2-2: وسائل الحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.[2]

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

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

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

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

رابعا-المراجعة القياسية: هي وسيلة يلجأ إليها المدقق بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال المحقق أو أن يقيس اقتطاع الضمان الاجتماعي بالكتلة الأجرية للعمال وأن يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة سنوات كان يقيس ربحية المؤسسة خلال الخمس سنوات الأخيرة مثلا.

خامسا-المصادقات: هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسات موضوع التدقيق يطلب من المدقق على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة وتأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

---

[1]. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص246-247.

2- طواهري محمد تهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره ص136

- ✓ **مصادقات إيجابية**: وفي هذه الحالة يطلب من طرف آخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة.
- ✓ **مصادقات سلبية:** وفي هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته.
- ✓ **مصادقات بيضاء**: وفي هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد التواجد في دفاتره.

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

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

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

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

2-3: أدلة الإثبات في التدقيق ومقارنتها لأدلة الإثبات القانونية والأدلة العلمية.

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

[1]. محمود التهامي طواهري، مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات –، مرجع سبق ذكره، ص 136-140

[2]. محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة – مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية بدون سنة ص238-239.

الجدول رقم(II-01): خصائص أدلة الإثبات في التجارب العلمية، القضايا القانونية و تدقيق القوائم المالية.

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

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

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

سوف نخصص هذا المطلب إلى توضيح حجية الأدلة والقرائن والصعوبات التي يواجهها المدقق عند تجميعها والمتضمنة ما يلي: الفرع الأول: حجية الأدلة وقرائن والفرع الثاني: صعوبات تجميع الأدلة والقرائن والفرع الثالث: القرارات الخاصة بالأدلة الإثبات في التدقيق.

1-3 : حجية الأدلة والقرائن.[1]

يعود أمر تقدير مدى حجة القرائن والأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينهما إلى تقدير المدقق وحكمة الشخصي المبني على خبرته ومهارته في مهنته، وبما أن الأدلة تتفاوت من حيث حجيتها ودرجة الاعتماد عليها كان لابد من وضع أسس معنية مبنية على الاعتبارات التالية للمفاضلة بين الأدلة:

أولا-صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع للحصول على القرينة أو دليل الإثبات Suitasility:

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

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

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

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

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

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

[1].- خالد أمين عبد الله، التدقيق ورقابة الداخلية في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص247-250

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

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

2-3: صعوبات تجميع الأدلة والقرائن Obstacles

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

- ✓ عدم صحة الكفاءة النظم المحاسبية المستعملة لدى بعض الفروع مما يقوده إلى بذل الكثير من الجهد والوقت.
- ✓ الاضطرار إلى استعمال العينات الإحصائية بسبب كبر عدد العمليات.
- ✓ المراجعة بعدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم قد ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة خاطئة.
- ✓ الاضطرار إلى استمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات.
- ✓ قد يجد المدقق الخارجي نفسه في موقف حرج بسبب عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها مع تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن.[1]

3-3: القرارات الخاصة بأدلة الإثبات في التدقيق.[2]

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

- ✓ ما هو إجراء التدقيق الذي سيتم استخدامه.
- ✓ ما هو حجم العينة الذي يجب اختياره عند تطبيق إجراء معين؟
- ✓ ما هي العناصر الذي سيتم اختيارها من المجتمع؟
- ✓ متى سيتم تنفيذ الإجراء؟
- ✓ برنامج التدقيق.

---

[1]. خالد أمين عبد الله، التدقيق ورقابة الداخلية في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص247-250.

[2]خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص131-132.

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

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

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

ثانيا-حجم العينة: بمجرد اختيار إجراء التدقيق من الممكن استخدام عينة يتراوح حجمها من عنصر واحد من المجتمع أو المجتمع كله للاختبار. وبافتراض وجود 6000 شيك مسجلة في يومية المدفوعات النقدية، استمرار المثال السابق، يمكن للمدقق اختيار عينة يبلغ حجمها 200 شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية ويجب أن يتخذ المدقق قرارا بشأن تحديد عدد العناصر التي سيتم اختبارها عند تطبيق كل إجراء للتدقيق وتختلف أحجام العينة من عملية التدقيق الأخرى للإجراء الواحد.

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

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

[1]. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص132-133.

خلاصة الفصل الثاني:

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

دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية

أُورسيم Orsim

تمهيد فصل الثالث:

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

ولكي تقوم بهذه المهمة، على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه الوظيفة بالكفاءة المهنية والعلمية وأن تتصف الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة.

سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف والتطرق إلى الدراسة التطبيقية التي توضح بل وتفسر أكثر لإحدى المؤسسات المجمع الجزائر للميكانيك «Algérie Groupe Mécanique» وثم التعرف على فرعها (أورسيم)ORSIM، بإعطاء الهيكل التنظيمي للوحدة ثم التعرف على مهام مختلف هياكل الوحدة. كما ركزنا على طبيعة سير عملية التدقيق في المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم شامل لوحدة اورسيمOrsim

إن مؤسسة BCRمؤسسة وطنية من أكبر المؤسسات الإنتاجية في الجزائر، وتنقسم إلى أربعة فروع من أهمها فرع أورسيم وهو محل الذي ترتكز عليه دراستنا، بحيث يتخصص هذا الفرع محل دراستنا في صناعة اللوالب والبراغي والتحكم في مبيعاتهم.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم BCR وفروعها

1-1 نشأة مؤسسةBCR

تعتبر المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والصنابير والسكاكين من أكبر المؤسسات الإنتاجية في الجزائر إذ تلعب دورا هاما في رفع مستوى الاقتصاد الوطني والقضاء على التبعية الاقتصادية. لقد انبثقت هذه المؤسسة عن التقسيم الهيكلي من الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية "SONAKOM" التي أُنشأت بموجب المرسوم المؤرخ في أوت 1967 لتغطية الحاجات الوطنية للآلات والأجهزة وعنها انبثقت المؤسسة بمقتضى المرسوم رقم 83-08 المؤرخ في 01 جانفي 1983 الصادر عن وزارة الصناعة الثقيلة وفي مارس 1991 أصبحت المؤسسة تتكون من أربع وحدات "وحدة للإنتاج ووحدة تجارية" مقسمة على التراب الوطني إضافة إلى المديرية العامة ومقرها بسطيف وهذه الوحدات هي:

- ❖ وحدة إنتاج B V A للوالب والبراغي والصنابير
  - * U C A وحدة لتسويق المنتجات توجد هذه الوحدة بعين الكبيرة -بسطيف -
- ❖ وحدة إنتاج B V Cللوالب والبراغي
  - * U C C وحدة لتسويق المنتجات توجد هذه الوحدة بالشراقة -تيبازة -
- ❖ وحدة إنتاج U C Bللسكاكين
  - * C C Bوحدة تجارية تتموقع الوحدة ببرج منايل -بومرداس -
- ❖ وحدة إنتاج B V Oللوالب والبراغي
  - * U C Oوحدة لتسويق المنتجات توجد هذه الوحدة بدائرة وادي رهيو - غليزان -

لقد كان رأسمال الشركة سنة 1990 يقدر ب:100 مليون دينار جزائري وتطور سنة 1992 ليصل إلى 250 مليون دينار جزائري وفي سنة 1995 أصبح ب مليار 700 مليون دينار جزائري نتيجة لعملية إعادة تقييم الإستثمارات وخلال عام 1998 أصبح يقدر ب: مليار و950 مليون دينار جزائري وذلك بسبب ضم الإحتياطات إلى رأس المال.

بالرغم من الاختلافات الاقتصادية التي عرفتها وشهدتها السوق الوطنية. والتي أدت إلى حل العديد من المؤسسات والشركات العمومية بسبب انخفاض قيمة الدينار، وتمكنت شركة BCR من إثبات نفسها في الاقتصاد الوطني وتحدت الأزمة الاقتصادية، وذلك من خلال تجديد معظم تجهيزات الإنتاج بغرض رفع ا إنتاجية والتكوين الدائم للعمال والإطارات سواء داخل الوطن أو خارجه بالإضافة إلى الاستثمار في مجال الإعلام الآلي على كل وحدة بغرض تسييرها للحصول على المعلومات الضرورية بسرعة ودقة كبيرة، وهذا ما سهل عليها عملية تحقيق الأهداف التي تصبو إليها.
وفي نوفمبر سنة 2000 تحصلت المؤسسة على شهادة مطابقة للجودة العالمية ووفق معيارISO 9001 من الجمعية الفرنسية لإدارة الجودة AFAQ وفي سنة 2004 تحصلت المؤسسة على الشهادة وفق المعيار ISO14001 من طرف نفس الجمعية.
من هنا أدخلت المؤسسة عدة إجراءات شرعية وقانونية لخلق مناصب العمل وظروف أحسن للعمال والذي أعطى نتائج اقتصادية مستحسنة باستمرار منذ شروع في مخطط تحسين الأداء من سنة 2001 ولكن كل ذلك لم يحمي المؤسسة من تهديدات منافسيها لمواجهة هذه التحديات لجأت المؤسسة إلى الهيكلة مرة ثانية بإتباع سياسة التفريع والذي بموجبه تحولت المؤسسة الأم إلى المجمع B C R.

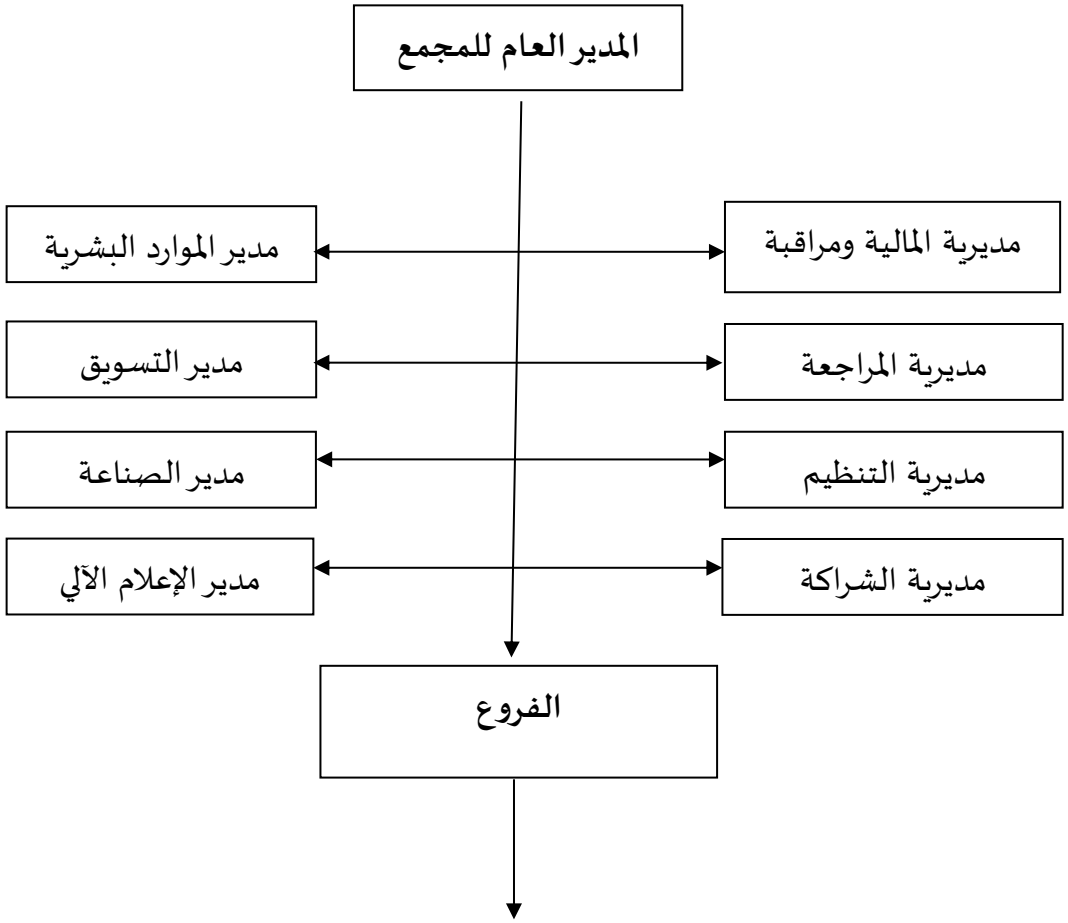
2-1 فروع المؤسسة

من أهم فروع المؤسسة ما يلي:
*فرع: ORFEE ببرج منابل ولاية بومرداس متخصصة في الأواني المنزلية.
*فرع: SANIAKعين الكبيرة ولاية سطيف متخصصة في الصنابير.
*فرع: ORSIM بدائرة وادي رهيو ولاية غليزان المتخصصة في اللوالب.

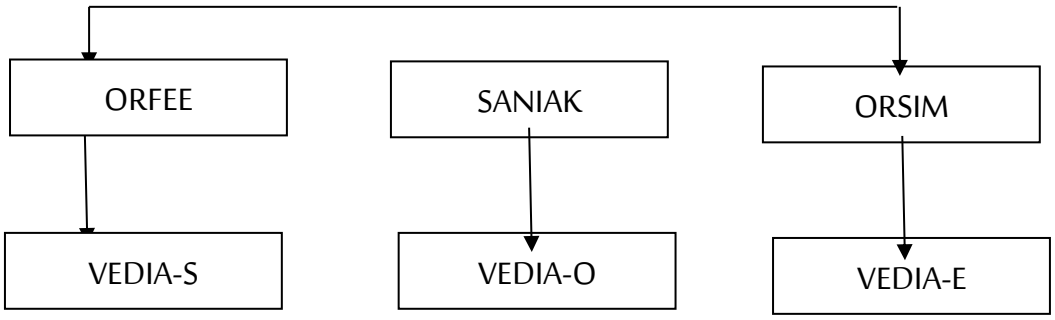
بالإضافة إلى فرع VEDIA الذي أنشأ حديثا وهو عبارة عن فرع تجاري يبيع منتجات فروع الثلاثة.

3-1 الهيكل التنظيمي لمجمع BCR

الشكل رقم(III -01): الهيكل التنظيمي لمجمع BCR



الشكل رقم (III- 2): الهيكل التنظيمي لفروع لمجمع BCR



المصدر: قسم التنظيم والمعلوماتية فرع أورسيم

المطلب الثاني: دراسة مؤسسة اورسيم Orsim 2016

2-1مجمع الجزائر للميكانيك A.G.M

هو مجمع يقع في الجزائر العاصمة ويضم كل المؤسسات الوطنية للصناعات الميكانيكية ويمثلها وتعني AGM

A : Algérie

G : Groupe

M : Mécaniques

إن المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية ولواحقها أنشأت شهر جانفي سنة 2002 تابع للمجمع BCR أما حاليا أصبحت مرتبطة بالمجمع الجزائري للميكانيك شهر جويلية 2016 وإستقلت تماما عن المجمع BCR حيث أصبحت مؤسسة BCRفرع مثل مؤسسة اورسيم تابعة للمجمع الجزائر للميكانيك

2-2 تعريف فرع أورسيم

يعتبر فرع " اورسيم " من أهم فروع المؤسسة حيث نجد أن تخصصه يشمل إنتاج اللوالب والبراغي و التحكم في مبيعاتهم، و هي شركة ذات أسهم SPAيبلغ رأس مالها 750.000.000,00 دينار جزائري.
إن مؤسسة أورسيم للصناعة الميكانيكية ولواحقها لديها شهادة معتمدة حسب معيار جودة المنتجات من طرف المنظمة العالمية للتقييس ISO بفضل جودَة منتجاتها المصنعة سنتطرق إليها في قائمة الملاحق.

تقع الوحدة على مستوى الغرب الجزائري بدائرة وادرهيو ولاية غليزان على الطريق الوطني رقم 04 الرابط بين الجزائر ووهران. وتقرب الطريق السيار شرق –غرب وتبعد عن وسط المدينة شمالا بحوالي 500 م.

ويتربع على مساحة قدرها 127889 م²، مقسمة كما يلي:

- مخزون المادة الأولية 3360 م²
- المصنع 2700 م²
- مخزون المادة الكيميائية 1008 م²
- ورشة الأدوات 1300 م²
- ورشة إنتاج اللوالب 97441 م²
- الجزء المخصص للإدارة 9600 م²
- ورشة إنتاج الصنابير12480 م²

ومعنى كلمة ORSIM ما يلي:

- OUED RHIOU : O R
- SOCITÉ : S
- INDUSTRUEL : I
- MECANIQUE : M

2-2 خصائص الوحدة:

الوحدة: وحدة إنتاجية

النشاط: إنتاج اللوالب

السعة النظرية الإنتاجية:10000/سنة

السعة التطبيقية4000/ سنة

يحتوي المركب على 269 آلة ذات تكنولوجية عالية لمواكبة التطورات العصرية.
كما تضم مؤسسة أورسيم 295 عامل خلال شهر مارس 2017 منهم 240 عامل دائمون و55 عامل مؤقتون بمدة معينة وهي مكلفة (وحدة أورسيم) أيضا بتنظيم وتوزيع المناصب والمسؤولية على الموظفين.

- الإطارات les Cadres
- متحكمين Les Maitrises
- منفذين Les Executants

كما تمتلك المؤسسة اليد العاملة المؤهلة ذات الخبرة، كما هو موضح الجدول العدد الإجمالي للعمال في 30 /2019/03

جدول رقم (**III**- 01): جدول توزيع العمال سنة 2019

جدول توزيع العمال شهر مارس لسنة 2019

لشركة Orsim

نوع العمال / الهيكلة	دائمين			مؤقتين		
	إطار	عون تحكم	منفذ	إطار	عون تحكم	منفذ
الإنتاجية التقنية	12	54	123	3	9	25
التجارية الإدارية	24	6	19	7	9	9
مجموع	**36**	**60**	**142**	**10**	**18**	**34**
	238			**62**		
المجموع العام	**300**					

	إطار	تقني	عون تنفيذ	المجموع
عقود العمل C.T.A	10	7	18	**35**

المصدر: من إعداد الطالب اعتماد على رئيس قسم مصلحة الموارد البشرية سنة 2019

2-3منتجات المؤسسة:

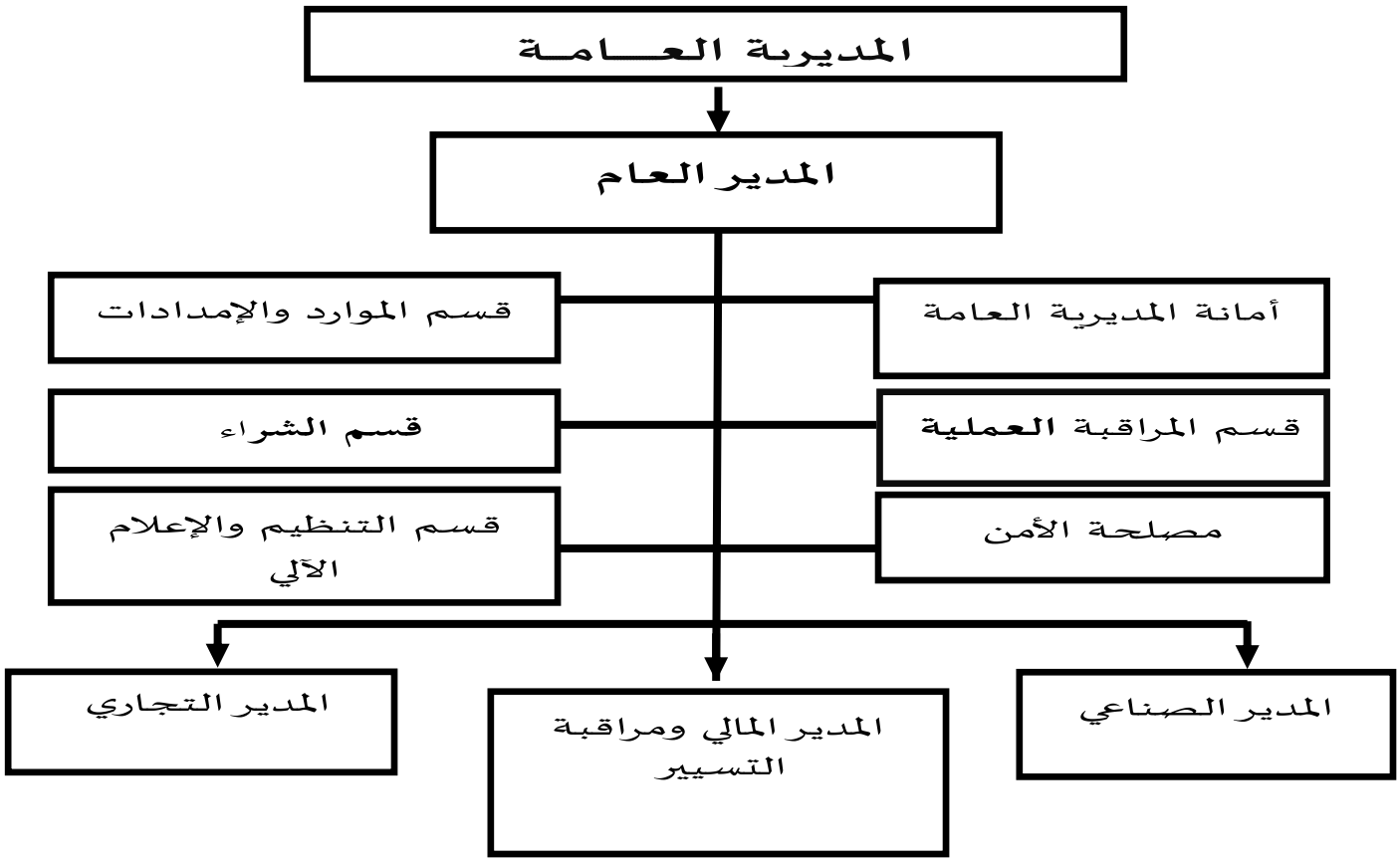
يختص فرع أورسيم في إنتاج اللوالب والبراغي، وتتمثل أصناف بعض هذه المنتجات في:

- براغي الحديد (Les vis à métaux): تستعمل في الصناعات الميكانيكية بصفة عامة والبنايات.
- البراغي المترية(Les vis métriques): تستعمل في الأجهزة الكهرومنزلية، العتاد الفلاحي وتركيب الآلات.
- الصامولات(Les écrous) : تستخدم في كل قطاعات النشاطات.
- براغي الخشب(Les vis à bois) : تستعمل في صناعة معدات خشب.
- براغي الصفائح المعدنية:(Les vis à Tôle) تستعمل الأجهزة كهرومنزلية.
- الحلقات الصفائح المنحرفةLes rondelles): ،(plaquette oblique تستعمل في الصناعات الميكانيكية الحديدية وفي البناء.
- البرشام المرودLes rivets ،(les goujons les tigs filetées d'ancrage) : تستعمل في الصناعات الميكانيكية والحديدية
- لوالب خاصة(Boulonneries spécifique) : هي لوالب يتم إنتاجها حسب معايير خاصة يطلبها الزبون ومن أهمها لوالب السكك الحديدية. وغيرها من المنتجات.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

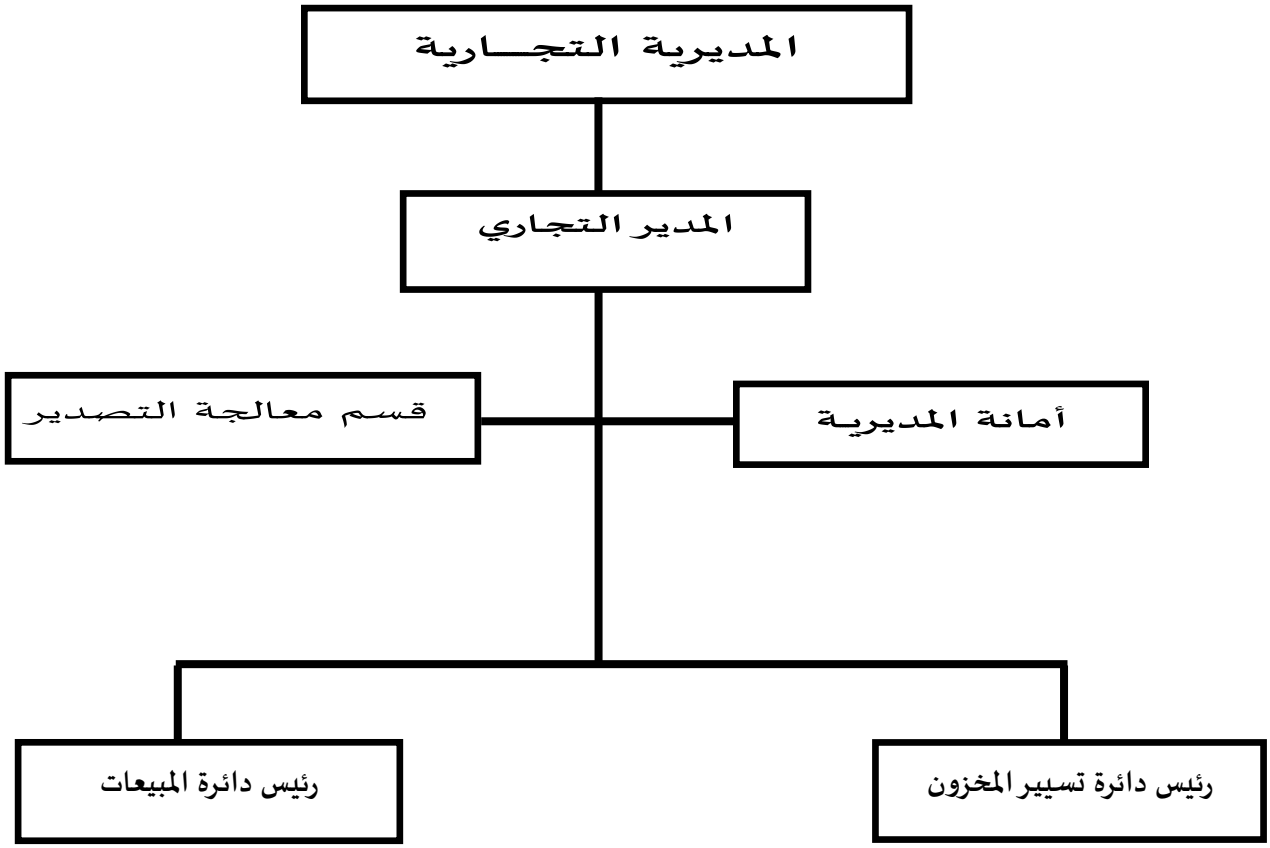
إن الهيكل التنظيمي يتميز بمدى التدرج الذي يعمل على تحديد العلاقات نحو الاتجاهات الأربعة الأعلى والأسفل والجانبيين، والذي يظهر على أساس التسلسل القيادي ولهذا سيتم التطرق الى الهيكل التنظيمي لشركة ORSIMوشرح مهام كل منصب

الشكل رقم(III- 3): الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة



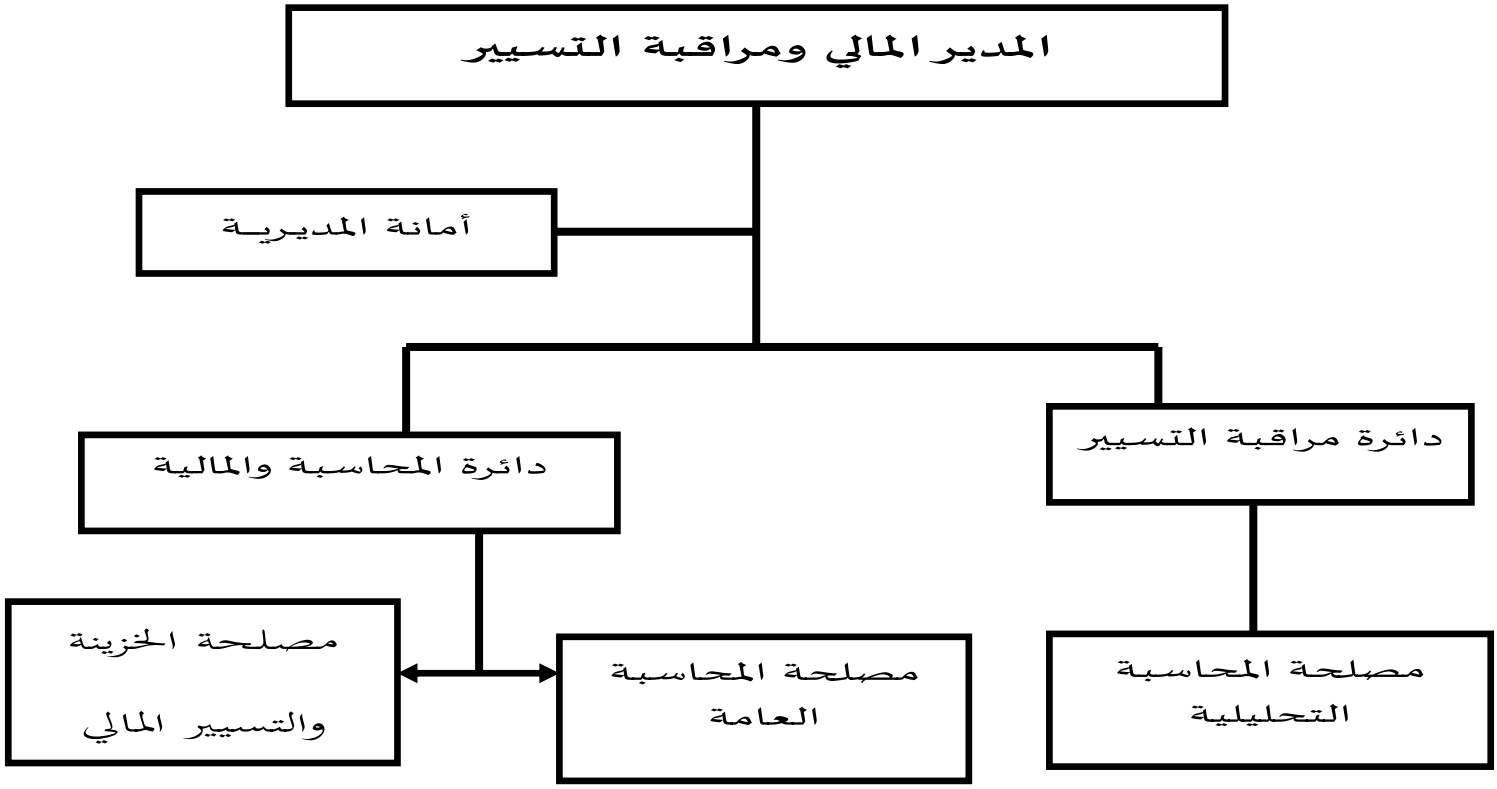
المصدر: حسب الوثائق المستعملة من طرف المؤسسة.

الشكل رقم(III- 04): المديرية التجارية



المصدر: حسب الوثائق المستعملة من طرف المؤسسة.

الشكل رقم (III- 05): المديرية المالية ومراقبة التسيير



المصدر: حسب الوثائق المستعملة من طرف المؤسسة.

المطلب الرابع: مهام مختلف هياكل الوحدة

سنحاول التطرق إلى المهام الأساسية للإدارة العامة ومصالح الأقسام بالوحدة كالآتي:

4-1-المديرية العامة (DIRECTION GENERAL): إن المدير العام هو المسؤول الأول على تسيير المؤسسة بأكملها من بينها المديريات والأقسام والدوائر والمصالح وهي الهيئة التي تشرف على كل الهيئات تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة بالتعاون مع المديريات الأخرى للمؤسسة الأم.

4-2-أمانة المديرية (SECRETAIRE DE DIRECTION GENERAL): تعمل على استقبال البريد الوارد وتسجيل كل الوثائق الصادرة والواردة.

4-3 -مصلحة الأمن (SERVICE SECURITE): السهر على وقاية وحماية وأمن المؤسسة ومراقبة أجهزة المطافئ والسهر على احترام النظام الداخلي للمؤسسة من طرف الجميع.

4-4-قسمة مراقبة العمليات (DIVI. CONTROLE OPERATIONLLE): السهر على مراقبة البضاعة كما و نوعا عند الاستقبال و مراقبة عملية الإنتاج و توجد بها ثلاثة مصالح:

- ✓ مصلحة الاستقبال وأدوات القياس
- ✓ مصلحة مراقبة التصنيع
- ✓ المخبر

4-5-قسمة الموارد والإمدادات (D. RESSOURCES & LOGISTIQUES): تدير وتتابع الحوار الاجتماعي وتقوم بالإشراف على متابعة التحضير والمفاوضات مع النقابة، كما تسهر على مراعاة ترتيب الاتفاقيات التنظيمية والتشريعية وإعداد مخطط التكوين المستخدمين المطابق لاستراتيجية الشركة ولهذه القسمة دائرتين:

أ-دائرة الوسائل والموارد: تدير المصالح البشرية وكل الوسائل الخاصة بالمؤسسة وتضم هذه القسمة رئيس الوسائل والموارد مكلف بالمحافظة على الجو الاجتماعي خاصة بعلاقتها مع النقابة والمشاركة في التعريف بالسياسة المالية للشركة وضمان مراعاتها وتضم المصالح التالية:

➢ **مصلحة المستخدمين:** تشرف تسيير شبكة العمال والقيام بوضع الرواتب لهم ومتابعة التسيير الإداري والضرائبي (صندوق الضمان الاجتماعي)، وتضم 3 مناصب هم على التوالي:

- **رئيس مصلحة المستخدمين**
- **مسير الأجور**
- **المراسل الاجتماعي**

مصلحة التكوين:

*تقوم بإدارة الملفات الفردية للتكوين ومختلف فئات الأجور والسهر على مراعاة تسييرا لموارد البشرية والمشاركة في الاجتماعات مع النقابة.

*ضمان الإشراف على المتربصين ومتابعين عملهم وكذا عقود العمل المحدد الآجل، والتكفل بالمتربصين الذي طريق التنصيب.

*إعداد مخططات التكوين للمستخدمين في الشركة وضمان المتابعة للمشاركة في إعداد قوائم لمناصب العمل وضمان متابعة تطور أعمال التكوين.

ب-دائرة الوسائل العامة:

*تشرف على ملفات التامين وعلى مسؤولية الحفاظ على المكاتب والوسائل الأخرى الموجودة بالمؤسسة.

*وضع قوائم للحاجيات وتسليمها للموردين لجلب المستلزمات من مكاتب الغيار.

*مراقبة تسيير مخازن المادة الأولية الموردة لتجنب نفاذها في المخازن والسهر على سلامة مختلف وسائل الاتصال مثل الهاتف، الفاكس، التلفاكس.

*ضمان تنظيف البنايات والمساحات الخضراء في الشركة والإشراف على تسيير مرائب السيارات ووضع الحاجات الدورية وتوجيه السائقين الذين لديهم مهام خارج المؤسسة.

*متابعة حالات الاستهلاك وتنظيم فواتير الغاز والكهرباء وكذا إعداد الميزانية للدوائر وتقديمها للسلطة السلمية.

4-6-قسمة الشراء (DIVISION ACHAT)**:** تقوم بالإشراف على مختلف برامج السلع المحلية والمستوردة بأقل تكلفة وفي الأوقات المحددة وبالكمية والنوعية المطلوبة وتنقسم إلى:

- ✓ مصلحة الشراء المحلية
- ✓ مصلحة الشراء الخارجية

4-7-قسمة التنظيم والاعلام الالي:(Div. Organisation & informatique) تسهر على تسيير شبكة الإعلام الآلي وتطوير ثقافة المعلومات داخل المؤسسة لتسهيل العمل والبحث والسرعة في التنفيذ فالشركة تستعمل حوالي 100 حاسوب من أنواع مختلفة:

➦ COMPAQ DE CAPACITE 486 MHZ

➦ SIMENS DE CAPACITE P2, P3, P4

➦ PORTABLE TOCHIBA CAPACITE P1

ولدى الشركة 54 طابعة من EPSONونوع ((MATRIUEL ET LASER وتستعمل الشركة 06 برامج بلغات مختلفة:

- SILOG ..... CC++

- AUTOCAD ....CC++ BUILDER

- PC PAIE.....CLIPER

- PC COMPT.....DBASE 4.2

- GESMAT .....DBASE 4.2

- SIMA.....DBASE 4.

4-8-المديرية الصناعية DIRECTION (INDUSTRIELE)**:** تسهر على إدارة شؤون الإنتاج وكذا الدوائر التابعة له والمتمثلة في:

أ-أمانة المديرية: تعمل على استقبال البريد الوارد وتسجيل كل الوثائق الصادرة والواردة من المديرية العامة وتوجيه قرارات المدير الصناعي إلى الدوائر والميادين الخاصة بنشاطات العمل وتنظيم الاجتماعات من السير الحسن داخل المؤسسة.

ب-ميدان النشاط الاستراتيجي لإنتاج اللوالب (D.A.S Boulonnerie)

(D.A.S) : DEMAINE D ACTIVITE STRATIGIE

ج-ميدان النشاط الاستراتيجي لمنتجات السكك الحديدية (D.A.S Ferroviaire **):**

د-المساعد الصناعي ومسؤول العلاقات(D.A.S Soutient**)** : ويشرف على الدوائر التالية:

- دائرة الإعداد(Département Ordonnément) (.
- دائرة المناهج(Département Méthode)
- دائرة ال صيانة(Département Maintenances)
- دائرة الأدوات (Département Outillage)

4-9-المديرية التجارية (DIRECTION COMMERCIALE**):** يعتبر الجانب الإداري أحد المقومات الأساسية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة الحديثة، وقد أثبتت الخبرة الطويلة وواقع التجربة التطبيقية أن البعد التجاري كان دائما المحدد الرئيسي لكثير من حالات النجاح والفشل للمؤسسة، ولها علاقة مباشرة مع الزبون وتتكون هذه المديرية من:

➢ **أمانة المديرية (** SECRETAIRE DE DIRECTION**):** تعمل على استقبال البريد الوارد وتسجيل كل الوثائق الصادرة والواردة من المديرية العامة وتوجيه قرارات المدير التجاري إلى الدوائر والميادين الخاصة بنشاطات العمل والتصدير والاستيراد والتنسيق بين المدير ورؤساء المصالح وتنظيم الاجتماعات من اجل السير الحسن داخل المؤسسة.

➢ **مسؤول التصدير** (Assistant Exportations)

➢ **رئيس دائرة البيع** (Chef de Département des Ventes**)**

➢ **رئيس دائرة تسيير المخزون و المخازن (** Chef Dép, Gest , Stocks & Magasins**)**

10-المديرية المالية ومراقبة التسيير

➢ **دائرة مراقبة التسيير** (DEPR. CONTROLE DE GESTION**)**

➢ **دائرة المالية والمحاسبة ((**DEPR. FINANCES ET COMPTABILITE

المطلب الخامس: إمكانيات وأهداف الوحدة

إن مؤسسة Orsim كغيرها من المؤسسات تتوفر لديها إمكانيات تسعى من خلالها إلى تحقيق الاهداف سنحاول تبيانهما فيما يلي:

5-1-الإمكانيات:

-من الناحية البشرية: تمتلك مؤسسة Orsim أكثر من 300 عامل ذو خبرة ومؤهلات جيدة تسمح بمسايرة النشاط لمدة زمنية طويلة كونها تعمل على تنشيط البعثات العلمية والعملية وترسل بعض العمال للمشاركة في الداخل والخارج من اجل مسايرة العصرنة.

-من الناحية المادية: يحتوي المركب على 269 آلة ذات تكنولوجيا عالية لمواكبة التطورات الخارجية والداخلية وكلها من الخارج وتسهر شبكة الإعلام الآلي على تسيير وتطوير ثقافة المعلومات داخل المؤسسة لتسهيل العمل والبحث والسرعة في التنفيذ فالشركة تستعمل حوالي 100 حاسوب من أنواع مختلفة ولديها 54 طابعة من نوع EPSON ونوع MATRIUEL ET LASER وتستعمل الشركة 06 برامج بلغات مختلفة وzéro systemفي برنامج: SILOG

من الناحية المالية والتسيير: تمتلك مؤسسة Orsim جهاز تسيير منظم و محكم إذا انه يعتمد على المحاسبة التحليلية في التنسيق و التنظيم و اتخاذ القرارات و تمتلك رأس مال ضخم يقدر 750.000.000.00د.ج كما تمتاز المؤسسة بموقع استراتيجي هام ،بحيث تتوسط دائرة وادي رهيوا على الشريط الساحلي الغربي للجزائر و تتميز بنقط إستراتيجية هامة و مهمة في نفس الوقت تأهلها لتكون أكبر مؤسسة وطنية لصناعة اللوالب و البراغي و الصنابير على المستوى الوطني والعربي و الدولي وعليه فإن المؤسسة لها أحسن وجه وهذا ما بدا في الاتفاقيات مع ليبيا و تونس و البرتغال و ألمانيا و فرنسا ...الـــخ

2-5 الاهداف المسطرة:

إن المؤسسة وكغيرها من المؤسسات تسعى على المدى البعيد لتحقيق مايلي:

- محاولة تجسيد فكرة تصدير المنتوج من خلال خلق جودة له لمحاكاة المنتج الأجنبي.
- تجديد الآلات لتوزيع المنتوج وضمان وصول السلعة لأصحابها.
- تحسين الأداء بتكوين عمال بهدف التأقلم ومراقبة التطورات الحاصلة ودخول ميدان المنافسة.
- مشروع تطبيق المحاسبة التحليلية وذلك قصد تحديد المسؤوليات وأماكن الخلل.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمراجعة وتدقيق الحسابات داخل المؤسسة وعلاقتها بترشيد القرارات

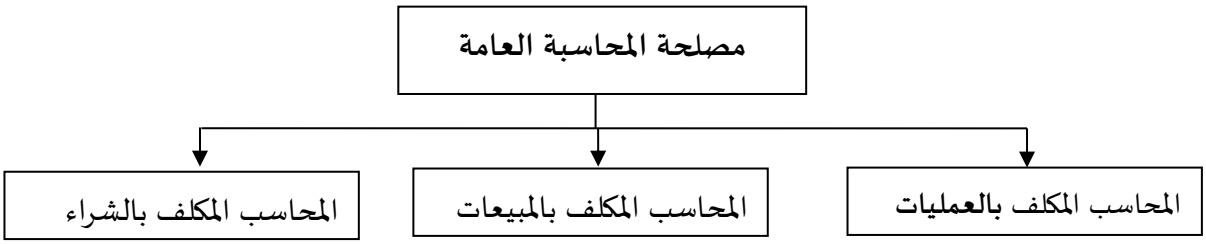
سنقوم بدراسة تطبيقية مراجعة وتدقيق الحسابات في المؤسسة سنتطرق إلى مراجعة وتدقيق الحسابات وتقنياتها مع دراسة وتحليل الوثائق والنماذج مقدمة من طرف قسم مصلحة المحاسبة وكيفية إتخاذ وتوجيه القرارات وترشيدها في مؤسسة أورسيم.

المطلب الأول: قسم مصلحة المحاسبة العامة و التحليلية لدى فرع أورسيم

1-1:مصلحة المحاسبة العامة (Comptabilité G.lle):

هيكل المحاسبة العامة فهو على النحو التالي:

الشكل رقم(III- 06): الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة العامة



المصدر: إعداد الطالب م.هشام

-رئيس المصلحة:

يعمل رئيس المحاسبة العامة على التنسيق بين المشتريات والمبيعات والعمليات المختلفة إذ كل واحدة على حدي ثم يركب هذه المعطيات لنصل عبر هذا الأخير إلى الميزانية الختامية وجدول حساب النتائج وإعداد الميزانية المالية للسنة((n+1 مرتكزا على السنة المالية n.

إن العمليات والأشغال المختلفة التي تتم في الدوائر وفي المؤسسة تتم على مصلحة المحاسبة العامة ليتم تسجيل وكتابة العمليات في شكل قيود، دفاتر الأستاذ والميزانية بأنواعها وهذا لمراقبتها ومسايرة عملية الإنتاج من الناحية المالية والكمية ولتبيان مهام هذه المصلحة علينا التعرف على الأعمال التي تقوم بها وتشمل هذه المصلحة الرئيس المسؤول عن العمليات المختلفة والمحاسب المسؤول عن عملية الشراء وعن عملية البيع وتكون الأعمال مقسمة كالتالي:

-على مستوى المشتريات: يقوم كل من المحاسب المسؤول عن عملية الشراء بتسجيل هذه العمليات وفقا للمعطيات الموجودة وتصنيف الفواتير التي تعني المورد وتخصيص وثيقة رسمية فيها اسمه ورقمه حسب التسلسل وهذه الوثيقة بمثابة دفتر الأستاذ يراقب حركة حساب المورد وتختلف الوثائق حسب نوع الشراء وهذا ما يعرف ب:JOURNALLE D'ACHAT .

وثيقة الشراء الخارجية. *وثيقة الشراء الداخلية. *وثيقة الخدمات.

-**على مستوى المبيعات**: يعمل المحاسب المسؤول عن عمليات البيع لتسجيل هذا الأخير وتدوينه في حساب الزبون منة أجل مراقبة حركة حسابه في دفتر خاص به ثم اليومية ويعرف هذا الدفتر ب: GORNNALLE de VENTE

-**على مستوى العمليات المختلفة:** يعمل المحاسب المسؤول على هذا الجناح بتسجيل العمليات المختلفة كمصاريف العاملين والخدمات والنقل...الخ ويتم هذا في دفتر الخاص بهذه العمليات من اجل متابعة سير هذه الحسابات وهذا ما يعرف ب: GORNNALLE des OPERATION DEVERSSE.

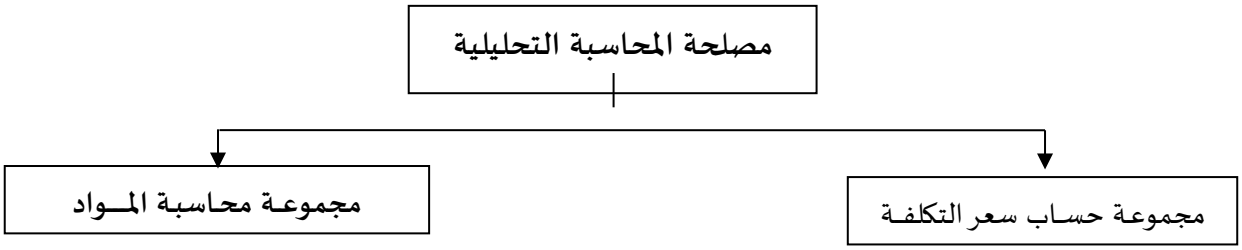
كما يتم التصريح برقم الأعمال الجبائي والرسم على القيمة المضافة والطابع الضريبي ' IRG ' والرسم على الدخل العام ونجد هذه المعلومات في وثيقة تدعى G 50 وهذه العمليات تتم بواسطة برنامج يدعى PC COMPTA الذي يعطي مباشرة بعد التسجيل (SAISIE) جميع اليوميات والدفاتر:

*دفتر الأستاذ *دفتر اليومية *جدول حسابات النتائج

*الميزانية الافتتاحية *الميزانية الختامية *ميزان المراجعة

2-1: مصلحة المحاسبة التحليلية:

الشكل رقم(-III- 07): الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة التحليلية



المصدر: إعداد الطالب إعتماداً على رئيس المصلحة

-رئيس المصلحة:

يعمل رئيس المصلحة على مراقبة مجموعتي محاسبة المواد وسعر التكلفة والتنسيق بينهما كما يقوم بإعداد جدول الأعباء الغير مباشرة وتحليل الميزانية ويقدم في نهاية كل سنة وبعد المعالجة وتصحيح الأخطاء والانتهاء من عملية الجرد النتائج النهائية (ECRETURE COMPTABLE) إلى المحاسبة العامة لتقوم بدورها في إعداد T.C.Rوالميزانية الختامية والمالية.

تعتبر المحاسبة التحليلية عامة وعلى وجه التحديد أداة لتسيير مطالب وشروط الاستغلال الداخلية للمؤسسة وتحديد مختلف مكونات سعر التكلفة وعليه فالهدف الرسمي هو التقليل من سعر التكلفة من المكاسب والأرباح إلى أقصى حد ممكن لذا نجد كل المؤسسات المعاصرة تستعمل هذا النوع من الأداة والمنهج في التسيير لكي ترتفع قيمة الأرباح على مستوى هذه الشركة ونجد في هذه المصلحة الرئيس وأربعة محاسبين مقسمين إلى مجموعتين الأولى مسؤولة عن محاسبة المواد والثانية مسؤولة عن تحديد سعر التكلفة.

1-مجموعة محاسبة المواد: يوجد بهذه المجموعة محاسبين يعملان على مراقبة المواد وتسجيلها بمساعدة نظام خاص "GESMA" وهذا ما يعرف بالإدخالات والإخراجات ويتم تقييم المخزونات بواسطة التكلفة الوسطية المرجحة " C.U.M.P «ويتم متابعة الإدخالات والإخراج من طرف المحاسبين عن طريق وثائق موقع ومصادق عليها من طرف المؤسسة وتتكون من:

* وصل الدخول أو الإشعار بدخول المواد المستخرجة من طرف مراقب ومستلم البضاعة وموقعة من طرف جميع المعنيين بالأمر.

*وصل الخروج أو الإشعار السلع والبضائع المقدمة من طرف مختلف مسؤولي المخازن مع التوقيع والختم.

-يعتبر قسم الشراء أول مستقبل لفاتورة شراء المواد الأولية أو غيرها من المواد التي تعطيها بدورها إلى المحاسبة العامة من أجل تسجيل القيود العامة وهذا الأخير يرسلها إلى المحاسبة التحليلية (جناح تسيير الموارد).

دخول السلع أو المواد إلى المخزن يكون مقيم بطريقة تكلفة الشراء الكلية الحقيقية.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف المباشرة والغير مباشرة.

أ- حالة المشتريات الداخلية:

في هذه الحالة تكون المصاريف المستعملة لشراء السلع داخل الوطن على النحو التالي:

*نقل وتفريغ البضائع * التأمين * مصاريف أخرى متنوعة.

ب-حالة المشتريات الخارجية:

أما في هذه الحالة تكون المصاريف المتعلقة بشراء السلع من خارج الوطن تزيد في تكلفة المصاريف وتعتبر كعبء على تكلفة الشراء إذ تزيد في حساب تكلفة الشراء وهي على النحو التالي:

*الرسم على القيمة المتعلقة بالجمرك *أجر الأمين على السلعة

*النقل بأنواعه (بحري، جوي) *مصاريف التخزين والتفريغ بالميناء

*لتأمين *مصاريف أخرى متنوعة ومتعلقة بالشراء

2-مجموعة سعر التكلفة: يتم العمل من طرف محاسبين على مستوى هذه المجموعة حيث يقوم المحاسب الأول بتسجيل العمليات في برنامج خاص بالمحاسبة التحليلية أو بالأحرى الخاص بحساب سعر التكلفة (SEMA) أما الثاني فيقوم بمتابعة سعر التكلفة و استخراج النتيجة التحليلية و مقارنتها مع نتيجة المحاسبة العامة . في جميع الأحوال يجب أن ندرك الاختلاف بين مراحل العمل في البرنامج إذا علينا تحديد نقطة الخلاف من خلال:

-متابعة إلية البرنامج يومية و دائمة و تسجيل جميع تحركات و سير تدفقات الإنتاج و هذا عن طريق :

- حركة المخزون من إدخالات واخراجات (Entrais / Sorties).
- العمليات المختلفة منها حركة تدفقات الإنتاج

-إن استطاعة تطبيق طريقة معينة يجب إمكانية إيصال المعلومات الخاصة بالاستعمالات و الاستهلاك من كل الجهات المعنية و التي لها علاقة بالإنتاج و حساب سعر التكلفة :

1*النشاط (ACTIVITE):

-دائرة الأدوات (OT/D): تقديم حالة نشاط الآلات واستماع الأدوات ((Par Section زمن القياس هو الساعة الواحدة وهذه الحالة تقدم شهريا.

-دائرة الصيانة (D/MAN): تقديم حالة النشاط وتدخلات عمليات المعالجة لعمال الصيانة ((Par Section زمن القياس هو الساعة الواحدة وهذه الحالة تقدم شهريا.

- دائرة الإعداد (D/ORD): تقديم حالة نشاط الشهرية للعمال المباشرين في الإنتاج ((Par Section زمن القياس هو الساعة الواحدة

2* وصل الدخول (AVIS D'ENTRES):

قسم الاستقبال (S/ RECIPTION): يجب أن تكون هذه الوثيقة ذات متابعة يومية بحيث يرسل وصل الدخول للإعلام عن وصول ودخول السلعة إلى المخزن وتكون عبارة نسخ (JEUX) موقع عليه من طرف المعنيين.

3* التكاليف (les charge):

مصلحة المحاسبة العامة: تقدم المحاسبة العامة التكاليف التالية: * 62 * 64 * 65 * 66 *

دائرة الموارد البشرية: تقدم دائرة الموارد البشرية التكاليف المتعلقة بأجور العمال (masse salaire) بعد تصنيفهم حسب أقسام العمل المتواجدين بها: * 63 *

مصلحة المحاسبة التحليلية: تقدم المحاسبة التحليلية الحساب * 68 * أي الإهتلاكات وهذا بعد دراسة معدل الإهتلاك لكل استثمار جديد أو جددت عليه عملية إعادة التقييم.

4* فاتورة الشراء أو البيع:

-مصلحة المحاسبة العامة: تقدم لنا فاتورة شراء المواد الأولية وقطع الغيار وتكاليف الشراء (النقل ' التوزيع ' الجمركة ' الميناء' .... الخ).

مصلحة البيع 1: تقدم لنا هذه المصلحة فاتورات البيع والتسويق والتخفيض ووصل رجوع السلع الغير مرغوب فيها أو زيادة في السعر أو تخفيض (avoir sur prais / avoir sur factur / camplement / remise / transport ....)

-مصلحة البيع 2: تعمل على انجاز وصل التوزيع (B/L) وتقدم السلعة إلى الزبون لتصل نسخة إلى المحاسبة التحليلية.

5* الأقسام المساعدة:

يتم تسجيل وصل الخروج من طرف مسؤول المخزن.

تسجيل ساعات العمل من طرف رئيس العمال وهذا لربطها بالإنتاج والمادة الأولية وتسيير المهملات

تسجيل السلسلة (Gammes) لصنف السلعة الجديد وهذا بمتابعة العمليات المختلفة للسلعة والخدمات الموجودة في الشركة الفرعية للشركة الأم من متابعة ومسايرة الإنتاج ((Sous-Traitance

علاقة محاسبة المواد بالمحاسبة العامة وسعر التكلفة:

يعمل جناح محاسبة المواد على متابعة الإدخالات والإخراجات ويعطي هذه الحسابات إلى المحاسبة العامة (ح/61) في شكل مصاريف مكونة على عاتق المؤسسة وتكون مقيمة بسعر التكلفة الوسطية المرجحة. كما تعطى هذه المصاريف إلى جناح سعر التكلفة على شكل مصاريف مجزئة على فروع وفصائل (CFI) :(Centre Frais Interne

المطلب الثاني: مراجعة وتدقيق حسابات الميزانية Audite et contrôle des Comptes du Bilan

I. الأصول :Actif

1-1 الأصول الغير الجارية : Actif Non Courant

1-1-1- الثبيتات :

-إن إجمالي الخام للثبيتات سنة 2018 بقيمة 4.349.091.624,11 د.ج، مقارنةً بمبلغ 4.348.377.725,14 د.ج المسجل خلال سنة 2017 بفارق 719.898,97 د.ج

كما أن إهتلاكات الثبيتات المؤسسة قد ارتفع سنة 2018 ب 66803158 د.ج مقارنة مع سنة 2017

وسنقوم بعرض مفصل لقيم وحسابات الأصول الغير الجارية في الجدول التالي:

جدول رقم (III- 2) يبين حسابات الميزانية-الأصول-

رقم الحساب	البيان	سنة 2018	سنة 2017	الفرق
ح/20	**الثبيتات المعنوية**	8.346.967,01	8.346.967,01	---
ح/21	**الثبيتات العينية**			
ح/211	الأراضي	370.373.498,61	370.373.498,61	---
ح/213	البناءات	2.454.798.546,61	2.568.030.381,58	
ح/218-215-212	ثبيتات العينية أ خرى	1.478.739.685,64	1.355.368.663,21	
	الثبيتات قيد التنفيذ	21.365.737.20	24 274 250,00	-2 908 512,80
ح/26	**الثبيتات المالية**	15 467 189,04	21 983 664,73	-6 516 775,69
	إجمالي الخام للثبيتات	**4.349.091.624,11**	**4.348.377.725,14**	713 898,97
ح/28	**الإهتلاكات**	3.491.465.370,75	3.424.662.212,63	66 803 158,12
	صافي إجمالي الثبيتات	**857.626.254,16**	**923.715.512,51**	

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على وثائق المؤسسة

- التحليل:

✓ **-الثبيتات المعنوية : Les Immobilisations Incorporelles**

نلاحظ أن الثبيتات المعنوية في الميزانية سنة 2018 لم تعرف أي حركة وكذلك بالنسبة لسنة 2017 وبالتالي نستنتج أن الثبيتات المعنوية قد أُهتلكت كليا.

✓ -<u>الثتبيتات العينية :</u>**Les Immobilisation Corporelles**

إن الحساب 21 سجل خلال نهاية سنة 2018 بمبلغ خام **4 303 911 730,86 دج** كما سجل خلال نهاية سنة 2017 ب **4 293 772 543,40 دج** وبالتالي هناك ارتفاع لقيمة الثتبيتات العينية بمبلغ **10 139 187,46 دج بنسبة % 0.24 +.**

-إن تفصيل حساب الثتبيتات العينية نعرضها في الجدول كالآتي:

جدول رقم (III- 3) يبين حسابات الثتبيتات العينية

رقم الحساب	البيان	المبلغ الخام	الإهتلاكات	المبلغ الصافي
ح/211	الأراضي	370 373 498,61	---	370 373 498,61
ح/213	البناءات	2 454 798 546,61	2 242 075 441,25	212 723 105,36
ح/212-ح/215-ح218	ثتبيتات عينية أخرى	1 478 739 685,64	1 241 042 962,69	237 696 722,95
----	**الإجمالي**	**4 303 911 730,86**	**3 483 118 403,94**	**820 793 326,92**

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على وثائق المؤسسة

<u>-عملية الجرد للثبتات :</u>

- تقوم المؤسسة بعملية الجرد حيث كل مجموعة متكونة من موظفي التحقق من كل الموجودات المؤسسة والتحقق منها وتقييمها من حيث النوعية وإعطاء قيمتها الحقيقية ثم التحقق منها ومراجعتها محاسبيا.
وهذا ما يسمى بالجرد المادي والجرد المحاسبي.
-لم تقدم المؤسسة أي وثيقة تمكننا من التعبير عن رأينا.

<u>- الإهتلاكات :</u>

- تطبق المؤسسة طريقة حساب الإهتلاك الخطي وهي مطبقة خلال سنة 2018.
- تسجل محاسبيا كل العمليات بالإهتلاكات الخاصة الثتبيتات.
- تم تطبيق نفس الشروط وطريقة الحساب فيما يخص السنة السابقة 2017
- إن معدل الإهتلاك المطبق على الثتبيتات المؤسسة يختلف حسب مدة الاستعمال كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (III- 4) المدة النفعية للثبيتات

البيان	مدة الاستعمال
برمجيات المعلوماتية	3 سنوات
البناءات	20 سنوات
معدات النقل	5 سنوات
معدات الإعلام الآلي	3 سنوات
معدات وأدوات المكتب	10 سنوات
عقارات	10 سنوات
مرافق إجتماعية	10 سنوات
معدات وأدوات	من 5 إلى 10سنوات

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على رئيس مصلحة المحاسبة

-لم تقدم المؤسسة أي وثيقة فيما يخص عن نماذج الإهتلاكات الثتبيتات الخاصة بالمؤسسة تمكننا من التعبير عن رأينا.

-التأمينات :

- تقوم المؤسسة بتأمين جميع ممتلكاتها وهناك تأمينات متعلقة بحوادث العمل وتأمينات عن الكوارث الطبيعية .... وغيرها من التأمينات.

- لم تقدم المؤسسة أي وثيقة أو معلومة فيما يخص عن تأمين ممتلكاتها وغيرها لسنة 2018.

1-1-2 الثتبيتات الجارية قيد التنفيذ:

إن هذا النوع من الثتبيتات عرف انخفاض في القيمة ب **2 908 512,80- دج** خلال سنة 2018 مقارنة بسنة 2017.بنسبة **11,98%-**

حيث سجل خلال سنة 2018 قيمة **21 365 737,20دج** مقارنة بالسنة السابقة 2017 بـ **24 274 250,00دج**

3-1-1 **الثتبيتات المالية :**

عرفت الثتبيتات المالية خلال سنة 2018 انخفاض بقيمة **6 516 775,69 دج** بنسبة **29,64%-** حيث سجل خلال نهاية سنة 2018 **15 467 189,04 دج**

-1-2 الأصول الجارية: Actif Courant

2-1-1المخزونات

عرف حساب المخزونات سنة 2018 مبلغ خام: **1 055 384 148,56 دج** عكس السنة السابقة 2017 **1 104** 503 **672,81**دج حيث سجل انخفاض بقيمة **49 119 524,25** - أي بنسبة -**4%.**

أما فيما يخص خسائر القيمة والمؤونات للمخزونات نوضحه في الجدول الآتي:

جدول رقم (III- 5) يبين خسائر القيمة

	سنة 2018	سنة 2017	التغير	النسبة
المبلغ الخام المخزونات	1 055 384 148,56	1 104 503 672,81	- 49 119 524,25	-4,45%
خسائر القيمة والمؤونات	126 794 963,47	127 107 406,55	-312 443,08	-0,25%
المبلغ الصافي	**928 589 185,09**	**1 231 611 079,36**	---	---

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على الميزانية

-حفاظا على سرية المؤسسة لم تقدم لنا المتطلبات اللازمة لتدقيق ومراجعة حساب المخزونات بالتفصيل من ميزان المراجعة أي المواد الأولية والبضائع التموينات والمنتجات النهائية وكذلك فيما يخص عملية الجرد

2-1-2 الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة:

إن هذا الحساب سجل ارتفاع **بـ 211 918 822,72 دج** أي تغير **بنسبة 23 %**حيث خلال نهاية سنة 2018مبلغ خام بقيمة **1 120 770 689,56 دج** مقارنة بسنة **2017 ب** مبلغ خام: **908 851 866,84 دج.** فيما يخص المؤونات وخسائر القيمة للحسابات الدائنة ارتفاع متمثلة بنسبة 43%.

جدول رقم (III- 6) يبين الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة:

الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة	الخام سنة 2018	الخام سنة 2017	التغير	النسبة
ح/41 الزبائن	856 577 195,55	665 247 141,55	191 330 054,00	29%
ح/40-42-45-48 مدينون أخرون	228 886 066,22	232 151 940,61	- 3 265 874,39	-1%
ح/44 الضرائب ومشابهها	35 307 427,79	11 452 784,68	23 854 643,11	
اجمالي الخام	**1 120 770 689,56**	**908 851 866,84**	211 918 822,72	23%
خسائر القيمة	30 566 183,35	21 378 971,61	9 187 211,74	43%
صافي	**1 090 204 506,21**	**887 472 895,23**	**202 731 610,98**	**23%**

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على الميزانية

تحليل الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة:

-الزبائن Les clients

عرف حساب الزبائن ارتفاع بنسبة **29%** بتغير **191 330 054,00 دج** حيث سجل خلال نهاية سنة 2018 مبلغ خام **856 577 195,55 دج** مقارنة بسنة 2017 بمبلغ **665 247 141,55دج** اما فيما يخص المؤونات وخسائر القيمة للحساب 41 نسبة عرف انخفاض بنسبة **2-%** تغير المتمثل بمبلغ **380 788,26-** حيث سجل مؤونات وخسائر قيمة خلال نهاية سنة 2018 **19 934 987,37دج** مقارنة بسنة 2017 بمبلغ **20 315 775,63دج**

-لم تقدم المؤسسة أي تفاصيل أو بيانات حول حساب الزبائن

-مدينون أخرون Autres Débiteurs

رصيد الحساب مدينون الأخرون نهاية سنة 2018 **228 886 066,22 دج** مقارنة ب **232 151 940,61 دج سنة 2017 أي** انخفاض بقيمة **3 265 874,39 –** المتمثلة بنسبة **1%-**

-لم تقدم المؤسسة أي تفاصيل حول حسابات مدينون أخرون

-الضرائب وماشابهها:

عرف هذا الحساب ارتفاع خلال سنة 2018 بقيمة **23 854 643,11 دج** حيث سجل خلال سنة 2018 مبلغ خام: **35 307 427,79 دج** مقارنة بسنة 2017 **11 452 784,68دج**

جدول رقم (7) يبين الحسابات الضرائب وماشابهها

	2018	2017
Tva Sur Immobilisation	465 556,20	233 723,94
Tva Déductible Sur service te biens	34 841 871,59	7 534 268,74
Tva Précompte	1 067 369,89	1 067 369,89
Tva Collecté	32 934 417,94	33 924 475,68

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على الميزانية

-2-1-3-الموجودات وماشابها:

هدا الحساب يضم خزينة المؤسسة وقد عرفت ارتفاع خلال سنة 2018 مقارنة بالسنة الماضية بمبلغ **13 647 406,45دج** المتمثلة بنسبة مئوية ب 96%+ حيث كان المبلغ خلال سنة2017 ب **14 200 346,45 دج** وسجل خلال نهاية سنة 2018 **27 847 752,90 دج** وللمؤسسة الحسابات التالية:

-حساب بالبنك الوطني الجزائري BNA

-حساب بالعملة الأجنبية بالأورو Compte devise

-حساب بالعملة الأجنبية بالدولار Compte devise

الجدول رقم (III- 8) يمثل الموجودات وماشابهها

الموجودات وماشابها:	2018/12/31	2017/12/31
512	21 625 536,04	14 108 770,56
53	95 645,52	91 575,89
542	6 126 571,29	-
إجمالي	**27 847 752,85**	**14 200 346,45**

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على الميزانية ورئيس المصلحة

II. الخصوم :Passif

إن إجمالي مبلغ الخصوم المؤسسة لسنة 2017: 824.42 669 917. د.ج، أما سنة 2018م 783.06 387 914د.ج حيث عرف انخفاض بقيمة: 041,36 282 3-أي بنسبة: 0,4-%

1-2 حسابات رؤووس الأموال: Capitaux Propre

عرف قسم حسابات رؤوس الأموال ارتفاع مقارنة بالسنة السابقة بمبلغ

الجدول رقم (III- 9) يمثل حسابات رؤوس الأموال الخصوم

الحساب	البيان	سنة 2018	سنة 2017	تغير
	حسابات رؤوس الأموال			
101	رأس مال تم إصداره	750 000 000,00	750 000 000,00	-
13	رأس مال غير مستعان به	-	-	-
106	علاوات واحتياطات (إح مدمجة)	426 337,96	-	426 337,96
	فوارق إعادة التقييم	153 036 589,41	164 692 667,22	11 656 077,81
	فارق المعادلة	-	-	-
120	النتيجة الصافية	8 374 036,45	8 526 759,27	152 722,82
110	رؤوس أموال الخاصة /ترحيل من جديد	2 550 819,24	5 549 602,07	8 100 421,31
	المجموع	914 387 783,06	917 669 824,42	- 3 282 041,36

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على الميزانية (الخصوم)

-الاستنتاجات مراجعة حسابات رؤوس الأموال:

إن صافي الخصوم شركة ذات أسهم Spa " أورسيم" في 2018/12/31 إجمالي **914 387 783.06دج**، وحققت نتيجة صافية ربح سنة 2018 ب **8 374 036,45دج** وتمت حساب صافي الخصوم والنتيجة كالأتي:

- رأس مال تم إصداره	750 000 000,00
- علاوات واحتياطات (إح-مدمجة)	426 337,96
- فارق إعادة التقييم	153 036 589,41
- رؤوس أموال الخاصة /ترحيل من جديد	2 550 819,24
إجمالي دون النتيجة:	**906 013 746,61 دج**
النتيجة السنة المالية:	**8 374 036,45 دج**
صافي الخصوم 2018/12/31:	**914 387 783,06 دج**

2 -2-الخصوم غير الجارية: Passifs Non Courants

لقد سجل إجمالي حسابات الخصوم الغير الجارية لسنة 2018: **911 794 055,44 دج** مقارنة ب حسابات سنة 2017 بإجمالي:**963 027 085,36 دج** حيث عرفت حسابات الخصوم الغير الجارية انخفاض بقيمة **51 233 029,92 - دج** أي بنسبة **-5,3 %**

الجدول رقم (III- 10) يمثل حسابات الخصوم غير الجارية

البيان	سنة 2018	سنة 2017	تغير	نسبة
حسابات الخصوم الغير الجارية				
قروض وديون مالية	880 420 697,42	929 020 697,42	- 48 600 000,00	-5,2%
ضرائب -مؤجلة ومرصود لها	5 856 741,16	5 856 741,16	-	0,0%
ديون أخرى غير جارية	-	-	-	-
مؤوونات ومنتجات ثابتة مسبقا	25 516 616,86	28 149 646,78	- 2 633 029,92	-9,4%
المجموع	911 794 055,44	963 027 085,36	- 51 233 029,92	-5,3%

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على الميزانية (الخصوم)

-الاستنتاجات مراجعة حسابات الخصوم الغير الجارية:

نلاحظ أن المؤسسة حققت انخفاض فيما يخص حسابات الخصوم الغير الجارية وهذا يعد لصالحها لأن هذا الانخفاض يعد إيجابي مقارنة بالسنة الماضية 2017 وبالتالي يجب أن تواصل لكي تتخلص من ديونها المالية وكذلك القروض في أقرب الآجال.

-لم تقدم لنا أي تفاصيل أو وثائق فيما يخص القروض والديون المالية أو البنكية أو فيما يخص ديون الإستثمارات تمكننا التعبير عن رأينا.

2-3-الخصوم الجارية: Passifs Courants

لقد سجل إجمالي حسابات الخصوم الغير الجارية لسنة 2018: **1 087 653 858,86دج** مقارنة ب حسابات سنة 2017 بإجمالي: **922 088 110,67 دج** حيث عرفت حسابات الخصوم الغير الجارية ارتفاع بقيمة **165 565 748,19**أي بنسبة 18%

الجدول رقم (III-11) يمثل حسابات الخصوم الجارية

البيان	سنة 2018	سنة 2017	تغير	نسبة
حسابات الخصوم الجارية				
موردون وحسابات ملحقة	530 319 339,67	401 335 151,06	128 984 188,61	32,1%
ضرائب	109 454 983,88	66 434 573,22	43 020 410,66	64,8%
ديون أخرى	185 915 315,17	325 899 067,41	-	-
خزينة الخصوم	261 964 220,14	128 419 318,98	133 544 901,16	104,0%
المجموع	**1 087 653 858,86**	**922 088 110,67**	**165 565 748,19**	**18,0%**

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على الميزانية (الخصوم)

-مراجعة وتحليل حسابات الخصوم الجارية:

لم تقدم لنا أي تفاصيل أو وثائق فيما يخص الخصوم الجارية تمكننا التعبير عن رأينا.

المطلب الثالث: مراجعة وتدقيق حسابات النتائج (حسابات التسيير) C.R

Audite et contrôle des Comptes Du Résultat

3-1-حساب النتائج حسب الطبيعة

جدول رقم (III- 12) يمثل تشكيل حسابات النتائج

رقم الحساب	البيان	سنة 2018	سنة 2017
70	رقم الأعمال	1 338 072 682,56	1 358 640 057,60
7	تغير المخزونات المنتجات قيد الصنع	- 30 493 771,49	96 599 500,04
73	الإنتاج المثبت	-	-
74	إعانات الاستغلال	-	-
-1-	إنتاج السنة المالية	1 307 578 911,07	1 455 239 557,64
61	المشتريات المستهلكة	- 907 142 896,25	- 1 056 051 507,55
63-62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	- 67 143 479,79	- 66 311 394,05
-2	استهلاكات السنة المالية	- 974 286 376,04	- 1 122 362 901,60
-3	القيمة المضافة للاستغلال	333 292 535,03	332 876 656,04
63	أعباء المستخدمين	- 229 956 599,60	- 236 593 480,92
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	- 15 775 493,20	- 15 800 213,55
-4	إجمالي فائض الاستغلال	87 560 442,23	80 482 961,57
75	المنتجات العملياتية الأخرى	20 796 049,33	15 711 122,82
65	الأعباء العملياتية الأخرى	- 3 061 938,74	- 7 095 594,66
68	المخصصات والإهتلاكات والمؤونات	- 81 572 383,62	- 219 903 218,35
78	خسائر القيمة عن المؤونات	24 407 515,78	184 393 296,02
-5	النتيجة العملياتية	48 129 684,98	53 588 567,40
66	المنتوجات المالية	3 241 058,42	2 523 271,52
76	الأعباء المالية	- 39 559 723,50	- 46 149 655,51
-6	النتيجة المالية	- 36 318 665,08	- 43 626 383,99
-7	النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	11 811 019,90	9 962 183,41
	الضرائب الواجب دفعها	- 1 986 707,76	- 3 292 128,43
	الضرائب المؤجلة -تغيرات-	- 1 450 275,69	1 856 704,29
	مجموع منتجات الأنشطة العادية	1 356 023 534,60	1 657 867 248,00
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	- 1 347 649 498,15	-1 649 340 488,73
-8	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	8 374 036,45	8 526 759,27
77	العناصر غير العادية المنتوجات	-	-
67	العناصر غير العادية الأعباء	-	-
-9	النتيجة غير العادية	-	-
-10	النتيجة الصفية للسنة المالية	**8 374 036,45**	**8 526 759,27**

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على وثائق المقدم

- تحليل ومراجعة حسابات النتائج CR:

3-1-1 المنتجات : يضم قسم المنتجات مايلي:

-إنتاج السنة المالية:

إن إجمالي إنتاج السنة المالية لسنة 2018: **1 307 578 911,07دج** ويضم رقم الأعمال أي المبيعات والمنتجات المخزنة والمنتجات قيد الصنع وسُجل خلال سنة 2017: **1 455 239 557,64دج** حيث نلاحظ هنا انخفاض بقيمة: **147 660 646,57** أي بنسبة **10-%.**

-المنتجات العملياتية الأخرى:

لقد سجل في خانة المنتجات العملياتية لسنة 2018 مبلغ **20 796 049,33دج** مقارنة بسنة 2017 بمبلغ **15 711 122,82دج** حيث عرف هذا الحساب أرتفاع بقيمة 5 084 926,51 دج، أي بنسبة **32%** ، وبالتالي هذا الارتفاع يدل على أن هناك فائض مسجل على مستوى المنتجات.

-المنتجات المالية:

سجلت المنتجات المالية سنة 2018 مبلغ:**3 241 058,42** دج، مقارنة بمبلغ **2 523 271,52** دج لسنة 2017 ارتفاع بنسبة **28%**، وهذا يدل على الزيادة والنواتج المحققة والأرباح على إختلاف سعر الصرف.

3-1-2 التكاليف: يضم قسم التكاليف الحسابات التالية:

-استهلاكات السنة المالية:

استهلاكات السنة المالية المحققة بالمشتريات المستهلكة والخدمات لسنة 2018بإجمالي **907 142 896,25دج** مقارنة بإجمالي سنة 2017: **1 056 051 507,55دج** وبالتالي هناك انخفاض على مستوى استهلاكات السنة المالية.

- أعباء المستخدمين:

لقد عرف حساب أعباء المستخدمين انخفاض حيث بلغت قيمة هذا الحساب سنة 2018:**229 956 599,60 دج** مقارنة بمبلغ المحقق سنة 2017 ب: **236 593 480,92دج** وتتمثل هذه المالغ المنح التي تقدمها المؤسسة كمنح العمل الجماعي وزيادة الإنتاجية PRCوالساعات الإضافية، ومنح التشجيع وغيرها

-الضرائب والرسوم المدفوعة والمشابهة:

إن إجمالي الضرائب بلغ سنة 2018: **15 775 493,20 دج**

- لم تقدم المؤسسة أي تفاصيل فيما يخص هذا الحساب

-الأعباء العملياتية الأخرى:

إن هذه الأعباء بلغت قيمتها سنة 2018: **3 061 938,74** دج مقارنة ب 7**095 594,66** دج محققة سنة 2017 وتتمثل هذه الاعباء في فوارق القيم والغرامات المفروضة على عاتق المؤسسة.

- المخصصات والإهتلاكات والمؤونات:

إن المؤسسة تتحمل مبلغ مالي قدره: **81 572 383,62** دج خلال سنة 2018 كمخصصات الإهتلاكات والمؤونات كما تحملت سنة 2017:**219 903 218,35** دج وتتمثل هذه الأعباء في المؤونات والخسائر الناتجة عن المخزونات والإهتلاك الذي يعبر عن إستهلاك قيمة الإستثمارات على سبيل المثال إهتلاكات الثتبيتات ماعدا الأراضي.

-الأعباء المالية:

سُجل حساب الأعباء المالية مبلغ إجمالي ب **39 559 723,50 دج** مقارنة بمبلغ**46 149 655,51 دج** وتتمثل هذه الأعباء الآجيو AGIOS الناتج عن الخدمات البنكية وغيرها.

-لم تقدم المؤسسة أي تفاصيل أو معطيات حول حساب الأعباء المالية.

-النتيجة الصافية للسنة المالية:

حققت مؤسسة أورسيم نتيجة صافية المحققة بربح لسنة 2018 بقيمة: **8 374 036,45دج**، **وقد** بلغت النتيجة الصافية لسنة 2017:**8 526 759,27 دج أي** إنخفاض ب تغير في القيمة ب 152 722,82-دج أي بنسبة **2-%**

3-النتائج المتوصل إليها من خلال عملية مراجعة تدقيق الحسابات الميزانية وحساب النتائج:

أولا: حسابات الميزانية

بالنسبة لقسم الأصول:

- ✓ مراجعة والتحقق من الأرصدة الافتتاحية 2018/01/01 ومقارنتها مع الأرصدة النهائية 2017/12/31.
- ✓ التحقق من شفافية المبادئ المحاسبة المطبقة.
- ✓ التأكد من أن الثتبيتات بحوزة المؤسسة ومسجلة محاسبيا وموجودة ماديا، التحقق من حجم إهتلاكات.
- ✓ التحقق من أن التأمينات سارية المفعول فيما يخص الثتبيتات وهذا ما أكده لنا أحد أعضاء الإدارة
- ✓ استخدام المؤسسة لطريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.
- ✓ تستعمل إدارة المؤسسة طريقة الإهتلاك الخطي الساري المفعول فيما يخص الإهتلاكات والتحقق من مدى مطابقة الطريقة والتسجيلات مقارنة بالسنة السابقة وكذا معاينة الخسائر والمؤونات لتدارك والتقليل منها مستقبليا.
- ✓ تسجيل الفروقات الجرد المادي والمحاسبي ومعرفة أسباب الفروقات والتصريح بها.
- ✓ التحقق مدى احترام صرامة التشريع الجبائي والقوانين المتعلقة بالإجراءات الجبائية وقانون الضرائب.
- ✓ مراقبة التصريحات الجبائية وفيما يخص التسجيلات المحاسبية.
- ✓ معاينة عملية التقارب البنكي والتحقق منها ومراقبة الكشف البنكي وحركة الأموال للمؤسسة.

بالنسبة لقسم الخصوم:

- ✓ فحص ومراجعة رأس المال الاجتماعي
- ✓ معاينة النتيجة السنة المالية
- ✓ فحص التسجيلات المحاسبية دفتر اليومية ومراقبتها في البرمجية المحاسبي PC Compta
- ✓ التأكد من مدى تطبيق قرارات الجمعية العامة

ثانيا: لحسابات التسيير حساب النتائج:

- ✓ فحص حسابات المنتجات التأكد من إنتاج السنة المالية التحقق من رقم الأعمال ومراقبة التخفيضات الممنوحة للزبائن والإنتاج المخزن.
- ✓ فحص والتحقق مت حسابات الأعباء كالتأكد من الاستهلاكات السنة المالية والتحقق من الخدمات الخارجية
- ✓ -حساب والتأكد من النتيجة المالية الصافية.

-المصادقة على حسابات للسنة المالية 2018:

بعد التحقيقات ومراقبة المؤسسة والإشراف على القوائم المالية لسنة 2018 التي تتم وفق العناية الواجبة العادية أي مطابقة للقانون وفي بعض الأحيان طريقة منهجية وأحيانا على شكل عينات استثناء الملاحظات والتحفظات، لا تتضمن طابع إقصاء يمكننا أن نستنتج أن حسابات المؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية ولواحقها شركة ذات أسهم توقفت في 2018/12/31 أن مجموع الأصول يساوي مجموع الخصوم عند مبلغ **2 913 835 697,36 دج**

المطلب الثالث: الإطار التطبيقي لمعايير التدقيق والتقارير الخاصة وعملية اتخاذ القرار

أولا: التحقيقات الخاصة

1-3 تقرير خاص عن إجراءات الرقابة الداخلية

2-3 تقرير خاص على المبلغ الإجمالي لأعلى 05 أجور

3-3 تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

4-3 تقرير خاص شأن التحقق من صدق المعلومات الواردة في تقرير التسيير

5-3 معيار خاص حول تطور النتيجة 05 سنوات الأخيرة للسنة المالية

6-3 تقرير خاص على صافي أصول الشركة (المادة 589 من القانون التجاري)

7-3 معيار المتعلق بعملية رفع رأس المال

1-3 تقرير خاص عن إجراءات الرقابة الداخلية

المؤسسة لم تقدم لنا أي تقرير حول إجرءات الرقابة الداخلية ومن ذلك لا يمكن التعبير عن رأينا فيه

2-3 تقرير خاص على المبلغ الإجمالي لأعلى 05 أجور

إن المؤسسة لم تقدم لنا أي وثيقة تمكننا التعبير عن رأينا عنها فيما يتعلق الأجور المخصصة لأفضل 05 أجور.

3-3 تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

أما بالنسبة لتقرير الخاص حول المزايا الممنوحة للمستخدمين أنه يوجد هناك عدة إمتيازات كتسديد فواتير الكهرباء أ أو الكراء وتقديم سيارة سياحية لأعضاء المجلس الإدارة من نوع تويوتا أو ككراء مسكن لإطار سامي في المؤسسة وتمنح هذه الامتيازات وفق طريقة قانونية طبقا للعقد واتفاقية بين الإطارات ومجلس الإدارة لكن المؤسسة لم تقدم لنا أي وثيقة يمكننا التعبير عن الرأي عنها.

4-3 تقرير خاص شأن التحقق من صدق المعلومات الواردة في تقرير التسيير

محتوى تقرير التسيير في رأينا وضع حالة مؤسسة ORSIMفي الفترة 2018/01/01-2018/12/31 كما يظهر في القوائم المالية المنتهية في 2018/12/31 المذكورة سابقا.

-5-3-معيار خاص حول تطور النتيجة 05 سنوات الأخيرة للسنة المالية:

جدول (III- 13) رقم يمثل النتيجة الصافية خلال 5 سنوات

النتيجة الصافية خلال 5 السنوات الماضية	
السنوات	المبالغ
2014	46 787 724,15
2015	36 782 319,96
2016	32 746 607,52
2017	8 526 759,27
2018	8 374 036,45

المصدر: من إعداد الطالب م. هشام اعتمادا على وثائق المقدمة

6-3 تقرير خاص على صافي أصول الشركة.

وفقا للمادة "589" من القانون التجاري فإن الأصول 2018/12/31 رصيد إيجابي ب

الأصول الصافية =
2 913 835 697,36 دج

7-3 معيار المتعلق بعملية رفع أو زيادة رأس المال

. المؤسسة لم تقدم لنا أي تقرير حول عملية رفع رأس المال

ثانيا: عملية إتخاذ وتوجيه القرارات داخل المؤسسة

بعد عملية الفحص الحسابات القوائم المالية للمؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية ولواحقها لسنة 2018 من الملاحق المعتمد عليها والمطبقة وفق للنظام المالي المحاسبي SCF-إن عملية المراجعة وفق النظام المالي المحاسبي وتطبيق المعايير التدقيق وإتباع منهجية المراقبة المؤسسة والخضوع لقوانين المتعلقة مهنة محافظ الحسابات واحترام لنظام الداخلي للمؤسسة وقمنا بتقديم النصائح الملاحظات الناتجة وهي كالآتي:

- -توحيد الحسابات لجميع الوحدات التابعة للمجمع الجزائري للميكانيك.
- رفع رأس المال وذلك عن طريق إتباع إجراءات رفع وزيادة رأس المال.
- -تفعيل وتكثيف الرقابة الداخلية والمتابعة المستمرة والدائمة للأعمال التي تتم في المؤسسة.
- تصحيح وضعية الديون والمطالبة الزبائن بتسديد الديون التي لم تسدد منذ للمؤسسة.
- -في حالة هامش الربح سالب (-): تعقد المؤسسة في هذه الحالة اجتماع وذلك لمناقشة أسبابه وذلك من خلال مستويات التسعير ومراقب المحاسبة التحليلية ومراقب التسيير إطارات البيع أما

المستوى الأعلى للجنة مدير المؤسسة مدير التسيير ومدير التجاري ومدير الإنتاج، ويتم تبادل الاقتراحات وعلى المشكلة لحلها.

المطلب الرابع: نتائج الدراسة والأهمية الاقتصادية والسياسة العامة للمؤسسة

1-4 نتائج الدراسة

عند زيارتنا للمؤسسة من أجل الحصول على المعلومات الضرورية لمحاولة تطبيق الجانب التطبيقي كان نتائجنا كالتالي:

1-1-4 الإيجابيات:

-إعطاء صورة صادقة للمؤسسة المالية فيما يخص القوائم المالية

-يقوم المدقق بإعداد التقارير وإبدا رأي فني محايد حيث يحتفظ بنسخة لديه ويقدم نسخة للجمعية العامة

-احترام صرامة التشريع الجبائي والقوانين المتعلقة بالإجراءات الجبائية وقانون الضرائب-تحسين نوعية المنتجات محاولة تجسيد فكرة تصدير المنتوج من خلال خلق جودة له لمحاكاة المنتج الأجنبي.

- يمكننا القول إن المؤسسة يمكنها تحقيق نتائج إيجابية وأرباح كبيرة في السنوات المقبلة لان المؤسسة فيد الحصول على شهادة معتمدة من المنظمة العالمية للتقييس ISO المتعلقة بصناعة البراغي لمصانع السيارات مثل هيونداي وسوفاك الموجدة داخل الولاية ببلدية سيدي خطاب وبالتالي زيادة في رقم الأعمال.

2-1-4 السلبيات:

-تراكم وضعية الديون الملقاة على عاتق المؤسسة من جهة وعدم تحصيل والمطالبة الزبائن بتسديد الديون التي لم تسدد منذ فترة للمؤسسة ومعاينة الخسائر والمؤونات بشكل جيد.

-نقص المتابعة المستمرة والدائمة للأعمال التي تتم داخل المؤسسة من خلال الزيارات التفقدية لمصالح المؤسسة

- نقص الإطارات والموظفين الحاصلين على شهادات عليه وكفاءات مما يؤدي إلى تراكم العمل على العدد المتوفر منهم

-عدم وجود وحدة تسويقية لمنتجات المؤسسة داخل الولاية لبيع منتجات المؤسسة

-محاولة تجديد الآلات والمركبات لتوزيع المنتوج وضمان وصول السلعة لأصحابها.

-ضعف تكوين عمال بهدف التأقلم ومراقبة التطورات الحاصلة ودخول ميدان المنافسة، لمواكبة التطورات الخارجية والداخلية.

2-4 الأهمية الاقتصادية والسياسة العامة للمؤسسة

4-2-1الأهمية الاقتصادية للمؤسسة.

تعد شركة أورسيم من أهم المؤسسات الوطنية والتي تلعب دورا كبير في تنمية الاقتصاد الوطني، بصفة عامة والتنمية المحلية المتعلقة بصفة خاصة ويظهر ذلك من خلال:

- تدوين السوق الوطنية باحتياجاتها من المنتجات وبالتالي التخفيف من أعباء الاستيراد الخارج خاصة في ظل مخططات التنمية الكبرى المسطرة من طرف الدولة خلال السنوات الأخيرة (خاصة في مجال بناء السكنات).

- تزويد المؤسسة العسكرية والمؤسسات الوطنية الكبرى بما تحتاجه من بعض المنتجات الخاصة كمؤسسة سونلغاز (SONALGAZ) والمؤسسة الوطنية للسكك الحديدية SNTF.

- رفع الرصيد الوطني من العملة الصعبة من خلال منتجات الشركة المصدرة للخارج والتي اكتسحت السوق المغاربية (المغرب، تونس، ليبيا.) وعدة دول أوروبية أهمها: سويسرا، ألمانيا، فرنسا، إسبانيا، بلجيكا، وإيطاليا.

- تحريك النشاط الاقتصادي للمنطقة (وادي رهيو) ومحيطها، خاصة النشاط التجاري.

- العمل على امتصاص البطالة من خلال توفير فرص العمل لسكان المنطقة.

2-2-4 السياسة العامة للمؤسسة.

ينبغي أن تكون السياسة العامة للمؤسسة مصدر إلهام و عمل لكافة أعضاء المؤسسة ، وذلك حتى تتمكن من التصدي إلى الخطر أو بالأحرى انعدام الأمن الذي يمثل السوق حيث أن الحصول على المكانة الأولى في السوق أو حتى مكانة فقط لم يعد وضعية مكتسبة بواسطة مجرد قرار إداري (الاحتكار) ، بل أصبح نتيجة العمل المتواصل و المنظم لرجال جديين يبحثون باستمرار عن تحسين الكيفية و الاستعمال الأمثل للوسائط وعلى استقرار للجعل من الزبون في نفس الوقت شغلهم الشاغل و رهان ينبغي ربحه كل يوم وفي نهاية الأمر لا ينبغي أبدا نسيان بأن أجورنا يسددها الزبائن " .

وانطلاقا من هذا الواقع فإنه ينبغي على كل عضو في المؤسسة تركيز اهتمامه على العناصر التالية:

*البحث والنمو *السوق *الاستماع إلى الزبون

*النوعية الشاملة *الإبلاغ والإخبار *رجال المؤسسة

- ***فلسفة المؤسسة***: الزبون أساس الوجود.

-***وسائل المؤسسة:*** تكنولوجيا وخبرة أهلية.

- ***غاية المؤسسة:*** نوعية جديدة بأسعار جيدة. –

القضية: هي الثقة وفحص سير الجودة.

الهدف المقصود: هو الزبون (متطلباته، احتياجاته، وإرضائه). –

هدفها: هو الربح.

-***ثالثا: المبادئ*** **الثمانية لتسيير الجودة:**

1- الاستماع إلى الزبون.
2- القيادة.
3- اشتراك العمال.
4- منهجية المسارات.
5- التسيير حسب منهجية المسارات.
6- التحسين المستمر (POCA).
7- منهجية وفق الأحداث لاتخاذ القرار.
8- علاقات متبادلة ذات فائدة مع الممولين.

خلاصة الجانب التطبيقي:

من خلال تربصنا في المؤسسة للصناعات الميكانيكية وبالضبط الوحدة الإنتاجيةORSIM تناولت هذه الدراسة موضوع تدقيق الحسابات ويعتبر هذا من المواضيع التي نال اهتمام الكثير من الباحثين والمهنيين في مجال تدقيق الحسابات حيث جاءت لخدمة احتياجات الأطراف المتعاملة مع المؤسسة وتقييم نشاطها.

إن التدقيق المحاسبي له دور فعال في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية كما يمثل ضمانا أكبر حول مصداقيتها وهذا في ظل تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والحياد في الرأي، ويأتي بالحكم على وضعية المؤسسة بالمراقبة الكلية لجميع المستندات والسجلات والأوراق وتقديم تقرير نهائي يمثل الشرح التفصيلي لوضعية المؤسسة.

-ومن خلال دراستنا الميدانية والبحث التطبيقي لموضوع بحثنا مراجعة وتدقيق الحسابات بشكل عام مع محاولة إبراز كيفية المراجعة والتدقيق الحسابات توصلنا إلى النتائج التالية:

- ❖ توفر عملية التدقيق يبين الوضع الحقيقي للمؤسسة ومنه يمكن لمتخذي القرار في المؤسسة من وضع استراتيجيات المناسبة في ظل وجود المنافسة.
- ❖ إن تطور عملية التدقيق راجع إلى الاهتمام المتزايد من طرف المؤسسات الاقتصادية.
- ❖ في الجزائر تخضع جل المؤسسات الاقتصادية لعملية الرقابة من خلال عدة طرق من بينها تدقيق الحسابات وتوجه نتائجه لعدة أطراف كالدولة لمعرفة الوضع الاقتصادي ويعد الهدف الرئيسي له مساعدة المؤسسات الاقتصادية لتحقيق التنمية والتطورالإقتصادي للبلد، بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.OMC

<u>التوصيات والاقتراحات:</u>

1- إن تقرير محافظ الحسابات في نهاية السنة المالية لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء ومواطن الضعف فعليه يجب على مدير الشركة أن يبرمج ويضع في القريب العاجل تكثيف الرقابة والمدققين حتى يقلل من فرص التلاعب

2- يجب توسيع مسؤولية المدققين الخاصة باكتشاف الغش بهدف تمكين المستخدمين من الثقة في آرائهم عن المصداقية والعدالة

3- رفع رأس مال المؤسسة

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

وفي الأخير يتضح لنا أن هذا الموضوع من الموضوعات الهامة المؤثرة في حياة المؤسسة الاقتصادية فيجب الاهتمام بها والهدف من البحث هو التعرف على أساسيات تدقيق الحسابات وترشيد القرارات ومن خلال دراستنا النظرية والميدانية أن التدقيق المحاسبي هي الركيزة الأساسية التي تجعل من القوائم المالية تتميز بالمصداقية والموضوعية وهذا في ظل المعايير المتعارف عليها، وحتى يصل المدقق إلى هذه النتيجة يتبع مجموعة من إجراءات مع إحكام الوقاية الداخلية على بعض البنود، من أجل الحفاظ عليها من أي سوء استغلال أو اختلاس أو تلاعبات يمكن أن تطرأ عليها وذلك بغية الوصول إلى نتيجة هامة هي تزويد كل من يهمه الأمر من ملاك، مسيرين، متعاملين مع المؤسسة، وكذلك إعلان نتائج التحقق من أصول المؤسسة وخصومها ونفقاتها وإيراداتها وإعطاء صورة صادقة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات وترشيدها، وما سبق ذكره نستنتج أن مراجعة وتدقيق الحسابات بمثابة العين الساهرة على المؤسسة تضمن لها التسيير الحسن وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، وحسن اختيار القرارات مهما كان نوعها ويساهم تعظيم الربح وضمان البقاء والاستمرارية

للإلمام بحثيات الموضوع يمكن تلخيص نتائج الدراسة كالتالي،

اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة توصلنا إلى الإجابات التالية بخصوص الفرضيات المطروحة في المقدمة:

- **الفرضية الأولى:** والتي تنص على " التدقيق المحاسبي يسمح لمتخذي القرارات بترشيدها" تحققت هذه الفرضية عن طريق الاعتماد على توجيهات التقارير المحررة من طرف المدقق بعد فحصه للبيانات والمستندات والحسابات والتحقق من سلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات وتقييم الرقابة داخل المؤسسة، تحديد الانحرافات وذلك من أجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشاد والصواب بغية لمحافظة على أموال وأملاك المؤسسات وضمان استمراريتها.
- **الفرضية الثانية:** والتي تنص على" يساهم التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار". تم التوصل لإثباتها وذلك بعد القيام بتدقيق وتحليل عناصر القوائم المالية.
- **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على" نعم للتدقيق المحاسبي دورا هاما في إثبات أدلة في ترشيد القرارات" إن مراجعة وتدقيق الحسابات دورا هاما حيث يعتبر من الركائز الأساسية مما يوفره من أدلة وبراهين يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة، بحيث تساعده في إبداء الرأي لأن الملاحظات التي يعطيها المدقق تساعد في إتخاذ قرارات صائبة ورسم سياستها وبالتالي تحسين وضعية المؤسسة.
- **الفرضية الرابعة:** والتي تنص على" هل تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تدقيق الحسابات" وذلك عن طريق التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل انتقالها للنظام المحاسبي المالي. وبعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها السلطات العمومية والتي تحاول من خلالها إحداث نمط جديد للتسيير وتجنب المخاطر حيث أصبحت المؤسسة في حاجة ملحة إلى التدقيق الذي لا غنى عنه في تزويد مختلف الأطراف المعنية معلومات دقيقة وذات مصداقية.

نتائج الدراسة:

ومن خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ -إن التدقيق المحاسبي ضروري في المؤسسة، ويجب على المؤسسة تطبيقه وفقا المبادئ والمعايير المتعارف عليها
- ✓ يسمح التدقيق الداخلي اقتراح الحلول كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فاعلية وكفاءة هذه القرارات.
- ✓ - التعرف على وضعية المؤسسة وتحديد نقاط قوتها وضعفها، يعتبر التدقيق المحاسبي منهجية مناسبة
- ✓ ترتكز عملية مراجعة تدقيق الحسابات على ثلاثة ركائز وهي: الفحص، التحقيق والتقرير
- ✓ إن التدقيق المحاسبي نتائجه يمكن أن تمس المدى البعيد بحيث يساعد المسؤولين إتخاذ قرارات يمكن أن تكون استثمارية
- ✓ توفر عملية التدقيق يبين الوضع الحقيقي للمؤسسة ومنه يمكن لمتخذي القرار في المؤسسة من وضع استراتيجيات المناسبة في ظل وجود المنافسة.
- ✓ في الجزائر تخضع جل المؤسسات الاقتصادية لعملية الرقابة من خلال عدة طرق من بينها تدقيق الحسابات وتوجه نتائجه لعدة أطراف كالدولة لمعرفة الوضع الاقتصادي ويعد الهدف الرئيسي له مساعدة المؤسسات الاقتصادية لتحقيق التنمية والتطورالإقتصادي للبلد، بغية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة OMC.
- ✓ أن عملية مراجعة وتدقيق الحسابات تعتبر أسلوبا فعالا للمؤسسة حيث يسمح بكشف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها وتقديم الملاحظات النصائح اللازمة، كما هذه الإجراءات ينجر عنها تحرير تقرير نهائي وهو المنتوج النهائي للمدقق يقدم للأطراف المعنية لمحاولة حل الصعوبات والمشاكل وتقديم القرارات بشأن ذلك.

واستنادا لكل ما سبق كان لابد من أن نخرج ببعض الاقتراحات والتوصيات وهي كالآتي:

- ◆ ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخلين مع إعطاء شهادات
- ◆ إن توفير الجو الرقابي الفعال غير معرقل للنشاط يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة.
- ◆ تطبيق الطرق التي تساعد المؤسسة في اتخاذ قرارات صائبة وسليمة وتوافق الأوضاع المادية للوحدة.
- ◆ يجب صدور قانون يلزم المحاسب الخضوع إلى دورات تكوينية مبرمجة بدقة الهدف من ورائها هو اطلاعه على أهم التغيرات الحاصلة في الإطار المحاسبي الدولي.

- عند قيامنا بالتربص واجهتنا صعوبات، كون هذا البحث يحتوي على موضوع يدفع المؤسسة لاطلاعنا على أكثر وثائق سرية هذا ما يحرم الطالب من معرفة مايجري في التطبيق لذا يجب التنسيق أكثر بين المؤسسة ومصلحة التربصات والمسؤولين لمساعدة الطالب التوصل نتائج دراسته ومساعدته في مجال عمله مستقبلا.
- ضرورة الاهتمام رفع مستوى كفاءة الأفراد بالمؤسسة والإرقاء بمستوى أدائهم في العمل يتطلب الأمر تكوين وتدريب وليس معاقبتهم على أدائهم في الماضي إلا من كان معمدا.

وهكذا لكل بداية نهاية، بعد هذا الجهد المتواضع أتمنى أن أكون موفقا فيه موضحا ومبرزا دور مراجعة وتدقيق الحسابات في توجيه القرارات وترشيدها في المؤسسات الاقتصادية.

وفي الأخير نتمنى لاختيارنا هذا الموضوع قمنا بإثراء وتقديم المعلومات الكافية واللازمة مقترحين ومتمنيين البحث أكثر في هذا الموضوع لأنه موضوع ثري طويل وعميق.
-فما هذا إلا جهدا ولا ندعي فيه الكمال ولكن عذرنا أنا بذلنا فيه قصارى جهدنا.

آملين من الله السداد والتوفيق.

قائمة المصادر و المراجع

المراجع باللغة العربية.

الكتب:

1. إبراهيم نائب، إنعام باقية، نظرية القرارات، نماذج وأساليب كمية، دار وائل للنشر، الأردن،2001.
2. أحمد حلمي جمعة،"المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " دار الصفاء عمان الطبعة الأولى 2000.
3. ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، بدون سنة.
4. أمين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، دون ناشر القاهرة، مصر، سنة2001
5. إيفرام توربان، الترجمة سرور علي إبراهيم، نظم دعم القرار ونظم الخبرة، دار المريخ للنشر، سنة 2003.
6. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الاجراءات –الإطار النظري، دار وائل للطباعة النشر والتوزيع، عمان،2012.
7. حاتم الشيشين، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر2006.
8. حسين احمد حدوج وحسين احمد القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العملية-الجزء الأول-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، سنة2009
9. حسين بلعجوز، مدخل النظرية القرار، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، سنة 2010م، ص 101-102.
10. خالد أمين الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2007.
11. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار الوائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2012

12. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، دار وائل، عمان، 1996،
13. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2005.
14. طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية، الطبعة الثالثة، 2006،
15. عبد الكريم على الرمحي، تدقيق الحسابات في المؤسسات التجارية والصناعية، عمان، الأردن،2002.
16. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات دار النشر صنعاء، مصر 2013.
17. علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
18. غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة"، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2006.
19. غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة"، دار النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
20. كاسر نصر منصور، "الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات"، دار الحامد للنشر، الأردن، 2006.
21. محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات-الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2003.
22. محمد السيد الناغي، "المراجعة إطار النظرية والممارسة"، للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، سنة 1992.
23. محمد الصيرفي، القرارات الإداري ونظم دعمه دار الفكر الجامعي، مصر، 2006.
24. محمد الصيرفي، قرارات ونظم دعمه، دار الفكرة الجامعي، الإسكندرية، سنة2008.
25. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.
26. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2005
27. محمد سمير الصبان و د. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة2002.
28. محمد سمير الصبان، ود. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، سنة2002.

29. محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الاسس العلمية والعملية لمراجعة المحاسبات، الاسكندرية، الدار الجامعية،1998.
30. محمد سمين الصبان، د.محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
31. محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة – مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية بدون سنة.
32. محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2009.
33. محمود السيد الناغي" دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار التطبيق"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة مصر، الطبعة الأولى،2000.
34. معالي فهمي حيدر، نظم المعلومات: (مدخل لتدقيق الميزة التنافسية)، الدار الجامعية، 2002.
35. مـؤيد الفضل، المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد، الأردن ،2006.
36. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن،2003.
37. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة2005.
38. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق-من الناحية النظرية والعلمية-دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة سنة2006.
39. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى سنة 2000.

1. AAA ،Commitee On Basic Auditing Concepts ،A statement of basic Auditing ، Concepts ،American Accounting ، Association, 1973 ،p2.
2. 3Brown.RG, Changing Audit Objectives and Techniques, Independent Auditing Standards Ed.J.C.Roy, Holt, Richard & Winston Inc. N.Y. 1964, PP2-18.
3. Hamini, « L'audit comptable et financier » Berti, Alger, Première Edition, 2001 p08
4. . -Henri Bouqui ،Carles Bécour ،L'Audit Opérationnel ،Paris ،1996.p08.

المواد القانونية والقواعد..

1. المادة 715 مكرر06، المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، القانون التجاري الجزائري

2. **جمعية المحاسبين القانونين المعتمدين في الشرق الأوسط، قواعد التدقيق المتعارف عليها، بيروت، لبنان، الجمعية 1970**
3. **المادة 2 من المرسوم التنفيذي، رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق لـ26 مايو سنة 2011، يهدف هذا القرار إلى تحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.**

محاضرات جامعية ومقالات..

[1]. **الدكتور.مرحوم محمد لحبيب، محاضرات محافظ الحسابات، مستغانم، الجزائر، يوم 21نوفمبر 2018.**

مذكرات تخرج جامعية..

5. **تومي نريمان، دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات دراسة حالة، ديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة، مذكرة ماستر منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر السنة 2013-**
6. **محمد الطاهر سالمي، أهمية التدقيق المحاسبي في ترشيد لقرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي الجزائر سنة 2015**
7.

مواقع إلكترونية الأنترنت Les Sites d'internet

8. **1.https://.accdiscussion.com/acc16558.html**

   موقع المحاسب العربي يوم -2019/05/07 الساعة 18:00

9. **www.orsim.dz**

الملاحق

ملخص بالغة العربية:

في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات زادت حاجة المؤسسة الحصول على المعلومة الاقتصادية في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق لها التميز. على المنافسين ومن بين أهم الأساليب التي تساعد في التأكد من دقة المعلومات وهي مراجعة وتدقيق الحسابات

لدى نهدف من خلال هده الدراسة إلى معرفة المراجعة وتدقيق الحسابات بجميع مقوماتها في ترشيد القرارات، وإلى الدور الذي يلعبه المدقق في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وذلك عن طريق تحقيق جودة المعلومة بالاعتماد على معايير التدقيق بالإضافة إلى دوره في التخفيض التضارب المصالح بين كل من الإدارة والمساهمين وتدعيم استقلاليته بعدم تدخل الإدارة في أداء مهامه والحرص على سلامة القوائم المالية.

يلعب تدقيق الحسابات دورا جدا هاما في إعطاء الصورة الحقيقية عن سلامة سير العمل بالمؤسسة وبالتالي عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي.

لا يمكن تجاهل أو إنكار العلاقة المتينة التي تجمع بين المحاسبة والتدقيق ومن هذا المنطلق يمكن الحديث عن الدور الإيجابي عن دور مراجعة وتدقيق الحسابات فحص والتحقق من المعلومات انها دو مصداقية وقابلية للمقارنة الذي يستند عليها مدقق الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالي.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الحسابات، مدقق الحسابات، تقارير التدقيق، ترشيد القرارات

Résumé :

Cette étude vise identifier le rôle qui joué par L'audite et Contrôle des comptes en abordant son rôle pour limiter le problème de l'asymétrie des informations à travers de la qualité de l'information en basant sur les norme de l'audite en plus de son rôle dans la réduction des conflits d'intérêts entre l'administration et les actionnaires et le renforcement de sa indépendance impliquant la non immixtion de l'administration dans l'exercice de ses mission

Le Rôle de L'audite et Contrôle Des Comptes est très important et Il permet donner une vrai Image de la bonne Gestion du travail au sein de L'entreprise et connaitre la situation financière de l'entreprise

Mots Clé : L'audite , Contrôle des Comptes , Auditeur ,Décision , les normes

Abstract :

This Study Aims To Identify The Role Played By Auditing , Auditors Plays a Very Important Role In Giving Tree For The Safety Operation Of institution And The Image Thuse Fairness Of financial Statements .

Keys Words : Auditing , Auditor, Financial Statements

SOCIETE DES INDUSTRIES MECANIQUES ET ACCESSOIRES DE OUED RHIOU

O R S I M GROUPE A G M

SOCIETE PAR ACTIONS - CAPITAL SOCIAL : 750.000.000 DA

ANALYSE DU SOLDE AU 31/12/2018

COMPTE N° ***411010***

INTITULE DU COMPTE : ***CLIENT "SOCIETES NATIONALES"***

LIBELLES	*ANNEE*	*DEBIT*	*CREDIT*
411010.C09245			
E H C MDN ALGER			
FACT N°23278/17 JVT 112		1 927 586,94	
FACT N°23746/18 JVT 38		1 870 873,02	
FACT N°23889/18 JVT 57		2 718 785,27	
FACT N°24026/18 JVT 73		1 538 381,43	
FACT N°24302/18 JVT 107		2 012 052,00	
FACT N°25025/18 JVT 187		3 437 255,50	
Total général		**13 504 934,16**	
Solde au 31/12/2018		**13 504 934,16**	