الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعـــة د. الطاهر مولاي سعيدة
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكـــرة تخـرج لنيـل شهـادة الماستر
في العلوم الاقتصادية – تخصص: محاسبة وجباية

بعنوان

أثر التدقيق على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الفرسان –سعيدة–

إعداد الطلبة:
مـــزيـــان أسماء.
قندوسي سفيان.

تحـــت إشـــــراف:
معراجي عبد المالك.

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ ..... رئيسا
الأستاذ ..... مشرفا
الأستاذ ..... ممتحنا
الأستاذ ..... ممتحنا

السنة الجامعية 2012-2013

شكر وتقدير

من جميل الصنع الاعتراف لأهل الفضل بفضلهم

البادي ذي البدء نشكر الله سبحانه وتعالى الذي كان له الفضل في أننا أتممنا هذا العمل المتواضع، ثم نتقدم بالشكر الأستاذ المؤطر على ما بدله من مجهود معنا، كما نشكر أيضا كل من كان لهم الفضل في توجيهنا ومساعدتنا من قريب ومن بعيد.

نشكر كل عمال معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية نظام ل.م.د والأساتذة الكرام وكذا عمال ومسؤولي مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة

وفي الأخير نتقدم بالشكر الجزيل للجنة المناقشة لقبولها مناقشة مذكرة التخرج الخاصة بنا.

إهـــداء

إلى من اقترب رضاهما برضا الله عز وجل فرسما لي طريق الحياة في حنان وحنين "والـــديـا".

إلى الذي افتخرت ورفعت رأسي به إلى الذي كان سند لي في حياتي إلى الذي رباني على الأخلاق الفاضلة والتربية الحسنة إلى مرشدي إلى دليلي إلى روح أبـــي الطاهرة "قادة" رحمه الله وجعل مثواه الجنة.

إلى مدرسة أخلاقي ومرجعي وسند كتفي إلى الذي علمتني معنى الصبر والنضال للوصول إلى مبتغاي إلى أمـــي الغالية حفظها الله ورعاها "أمباركة".

إلى إخوة وأخواتي وأزواجهم إلى جميع شموع العائلة إلى من يستحقون الإكبار والإجلال إلى جدتيا أطال الله في أعمارهم

كما أتقدم بإهدائي هذا إلى كل أهل والأقارب إلى كل عائلة قنـدوسي.

إلى جميع زملائي وزميلاتي.

إلى زميلتي التي تقاسمت معها تعب هذا المشوار الدراسي "مزيان أسماء ".

إلى جميع طلبة الثانية ماستر دفعة 2013

إلى كل من نسيتهم مذكرتي ولم تنساهم ذاكرتي.

سفيـان قنـلوسي

إهـــداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك إلهي جل جلالك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة، ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين، سيدنا محمد صل الله عليه وسلم.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد.. والـدي العزيـز.

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمـي الحبيبـة.

إلى من بها أكبر وعليها أعتمد، إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي، إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها، إلى من عرفت معها معنى الحياة، أختي شهرزاد.

إلى توأم روحي ورفيقة دربي، إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة، إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائب صغيرة ومعك سرت الدرب خطوة بخطوة وما تزال ترافقني حتى الآن، أختي فاطمة الزهراء.

إلى من أرى التفاؤل بأعينهم، والسعادة في ضحكاتهم، إلى شعلة الذكاء والنور، إلى الوجوه المفعمة بالبراءة ولمحبتكم لأزهرت أيامي وتفتحت براعم للغد، إخوتي عبد الحق وعبد الصمد.

إلى كل من علمني كلمة الحق والدين والعلم مشايخنا الكرام، معلمي الإبتدائي وأساتذتي الأفاضل في كل الأطوار.

إلى كل من يتصفح هذه المذكرة ويأمل أن تنفعه بشيء.

إلى زميلي الذي تقاسمت معه تعب هذا المشوار الدراسي "قندوسي سفيان".

إلى كل من نسيهم قلمي ولم تنسهم ذاكرتي.

أسمـــاء مزيان

مـــــــقـدمـــــــــة:

لقد أدى النمو المتواصل في أنشطة الأعمال مع كبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة، من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات، الإجراءات الموضوعة، حماية إلى أبعد من ذلك واتسع الأصول، التحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، بل ذهب الاهتمام بالمراجعة نطاق استخدامها، فأصبح يعتمد عليها في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة، كفاءة وأمانة العاملين فيها، كما أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية بالإضافة إلى مد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات.

بهذا أصبحت المراجعة أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، حيث أن حاجة هذه المستويات الإدارية لمعلومات مؤهلة لاتخاذ القرارات المختلفة، زاد من اللجوء إلى أعمال المراجعة كمساعد للوصول إلى ذلك فأصبحت المؤسسات بمستوياتها الإدارية المختلفة – بما في ذلك المؤسسة الجزائرية – كمستشارين تلجأ إليهم عند الإقبال على اتخاذ قرارات معينة، خاصة الإستراتيجية منها، لأن تتخذ من المراجعين مسيري هذه المؤسسات يعلمون أن الخطأ في مثل هذه القرارات سوف يكلف المؤسسة غاليا ويستهدف كيانها وأهدافها، كما علموا أنه في مثل هذا النوع من القرارات يجب التريث والتأني مع الإلمام الكامل بحيثيات هذا القرار، حتى يضمن مردود يته، انتقل الاهتمام، المراعاة الكلية بالقرارات الإستراتيجية وما تحتاجه من معلومات إلى المستويات الإدارية الأخرى، حيث أن هذه الأخيرة تولد معلومات تخدم القرارات الإستراتيجية ومن ثم هذه المعلومات هي ناتجة من قرارات في كل من المستوى التكتيكي والتنفيذي، مراعاة للمواصفات التي يجب أن تكون بها هذه المعلومات، يجب أن تتخذ هذه القرارات في هذه المستويات على ضوء طرق علمية وعملية بما يخدم الصالح العام للمؤسسة، من أجل بلوغ ذلك استعانت هذه المستويات الإدارية– التكتيكية والتنفيذية — هي وجعلت منها مرجعا تأخذه في الحسبان وتلجأ إليه عند الإقبال على اتخاذ قرارات الأخرى بخدمات وظيفة المراجعة معينة.

على هذا الأساس فإن التساؤل الجوهري الذي نحاول الإجابة عنه من خلال هذه الدراسة يمكن صياغته على النحو الآتي:

إلى أي مدى يمكن لتدقيق أن يؤثر على اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية؟

سوف يزيد من فاعلية وكفاءة أداء نشاطها، هو ما يقودنا للبحث عن إن التسليم باعتماد المؤسسة للمراجعة الإجابة للأسئلة الفرعية التالية:

- هل بتوفر جميع الشروط والمقومات الأساسية للمراجعة تكون المؤسسة قادرة على بلوغ الأهداف المرجوة منها؟
- هل يمكن أن تساهم المراجعة في تفعيل كل القرارات المتخذة داخل المؤسسة؟
- هل المنظمة الجزائرية تتبع نفس المسار المميز لمنشآتها على المستوى الدولي؟ وهل كانت هناك نتائج فعلية ساهمت المراجعة في تحقيقها من خلال القرارات المتخذة؟

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نحاول بناء الفرضيات التالية:

- إن اعتماد مراجعة بجميع مقوماتها من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة في جميع المستويات، كما تزيد توجيهات الخبراء الإسهام في عملية صنع القرارات.
- يتوقف إسهام المراجعة في تفعيل جميع القرارات على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية وظيفة المراجعة .
- تحاول المؤسسة الجزائرية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، وتعتبر المراجعة محل اهتمام بالنسبة لها، نظرا لما للمراجعة من دور في تحقيق النتائج.

أهمية الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحديد إطار نظري للمراجعة بصفة عامة وإبراز موقعها منه، مع تبيان مدى استفادة من المراجعة؛
- محاولة تحديد الإطار العلمي للمراجعة كوظيفة داخل المؤسسة؛
- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة؛

- حاجة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى التطبيق المشروع الفعال لوظيفة المراجعة لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة، من أجل تحقيق أهدافها المنشودة، والتكيف مع ما يحصل من تطورات.

الهدف من الموضوع:

يكمن الهدف من هذه الدراسة في تبيين أثر التدقيق أو المراجعة في كيفية اتخاذ القرارات الإستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية و مدى مساهمة هذه القرارات في توجيه المؤسسة إلى منهج سليم بغية الوصول إلى إعطاء الصورة الصادقة لقوائمها المالية.

فلقد دعمنا هذا الموضوع بدراسة تطبيقية لأثر التدقيق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية بمؤسسة مطاحن الفرسان —سعيدة–.

الأسلوب المنهجي التحليلي:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يلاءم طبيعة الموضوع المدروس، الذي يعتمد على جمع المعطيات التي تساعد على التحليل.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع سبب اختيارانا لهذا الموضوع لعد اعتبارات من الجانبين الذاتي و الجانب الموضوعي.

الجانب الذاتي:

- العلاقة الوطيدة بين نوع التخصص الاقتصادي و التسييري الذي ندرس فيه و موضوع البحث؛
- الميل الطبيعي إلى احتراف مهنة المراجعة.
- اعتماد زملائنا الباحثين على هذا العمل المتواضع و تطويره .

الجانب الموضوعي:

- توضيح الأثر الذي ينتج عن التدقيق و الذي يساعد المسؤولين في توجيه قراراتهم الإستراتيجية بغية بلوغ الأهداف المرجوة ؛
- أهمية و مكانة المراجعة في المؤسسة؛
- ضرورة تطبيق المراجعة في المؤسسة.

خطة البحث:

قمنا بتقسيم بحثنا هذا إلى خمس فصول.

الفصل الأول: المؤسسة الاقتصادية

تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث، حيث تمثل المبحث الأول في مفهوم المؤسسة الاقتصادية و أنواعها ثم خصائصها، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى دور و أهداف المؤسسة حيث يشمل على دور و أهداف اتجاه أصحابها، العاملين، اتجاه المستهلك ثم المبحث الثالث الذي احتوى على وظائف ومحيط المؤسسة.

الفصل الثاني: مفاهيم حول تدقيق و مدقق الحسابات

يتضمن ثلاث مباحث الأول ماهية التدقيق، المبحث الثاني أهداف التدقيق أما المبحث الثالث مزايا و عيوب التدقيق و البرنامج المتبع من طرف المدقق لإجراء عملية التدقيق.

الفصل الثالث: فروض و تبويب التدقيق و المعايير المتعلقة به

يحتوي على ثلاث مباحث الأول فروض التدقيق، المبحث الثاني تبويب التدقيق، المبحث الثالث المعايير المتعلقة بالتدقيق.

الفصل الرابع: المبادئ المحاسبية المتعلقة بالتدقيق و أهمية التدقيق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

يضم ثلاث مباحث الأول المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة و القياس، المبحث الثاني مبادئ محاسبية أخرى و المبحث الثالث. أهمية التدقيق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية

الفصل الخامس: دراسة تطبيقية (مطاحن الفرسان بسعيدة)

تمثل هذا الفصل في دراسة حالة تعرضنا فيها أولا إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة،هيكلها التنظيمي، فحص بعض الحسابات (فحص جانب الأصول والخصوم، جدول حسابات النتائج) ثم إلى إعداد تقرير للمؤسسة

صعوبات الدراسة:

- نظرا لحساسية الوضع المالي للمؤسسات كان من الصعب الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام دراساتنا الميدانية.
- رفض الاستقبال من بعض المؤسسات ذلك لسرية المهنة كمؤسسة الجزائرية للمياه.
- امتناع خبراء مدققين على أعطاء معلومات تخص الموضوع نتيجة لسرية المهنة و عدم تقبل فكرة منح حتى أمثلة في هذا المجال.
- نقص المراجع التي تخص هذا الموضوع و الصعوبة في الحصول على وثائق المطلوبة.
- عدم وجود اتفاقيات بين الجامعة و المؤسسات أثر على سير و متابعة الأعمال المنجزة.

مـــــقدمـــــة:

لقد شغلت المؤسسة الاقتصادية حيزا معتبرا في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية (الشرقية، الغربية)، حيث تعد النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع، كما أنها تعبر عن علاقات اجتماعية لأن العملية الإنتاجية داخلت في نشاطها بشكل عام وكذا لتضمنها مجموعة من العناصر البشرية المتعاملة فيما بينها من جهة والعناصر المادية والعناصر الأخرى المعنوية من جهة ثانية مما أدى ذلك إلى اكتسابها لعدة تعاريف ومفاهيم مختلفة خاصة بعد التطورات التي شاهدتها الساحة الاقتصادية والاجتماعية عبر العصور.

1.I.المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

I.1.1.المطلب الأول: تعاريف المؤسسة الاقتصادية

إن عملية وصف مؤسسة معينة يمكن أن يتم بسهولة، نظرا لأخذ حالة حقيقية منفردة مثل: مؤسسة زراعية أو صناعية أو تجارية أو خدمية، وقد تكون المؤسسة عامة أو خاصة أو فردية أو شركاء أو تعاونية (...) إلا أن حصر كل أنواع المؤسسات وفروعها وأحجامها في تعريف واحد يكون صعبا لوجود الأسباب التالية:

1- التطور المستمر الذي شاهدته المؤسسة الاقتصادية في طرق تنظيمها وأشكالها القانونية منذ ظهورها، خاصة في هذا القرن.

2- اتساع نشاط المؤسسات الاقتصادية، سواء الخدماتية منها أو الإنتاجية وقد ظهرت مؤسسات تقوم بعدة أنواع من النشاطات في نفس الوقت وفي أمكنة مختلفة مثل المؤسسات متعددة الجنسيات والمؤسسات الاحتكارية.

3- اختلاف الاتجاهات الاقتصادية أو الإيديولوجية الذي أدى إلى اختلاف نظرة الاقتصاديين في النظام الاشتراكي عن نظرة الرأسماليين وإعطاء تعاريف للمؤسسة تختلف عنهم.

نذكر من أهم تعاريفها ما يلي:

تعريف M.TRUCHY: "المؤسسة هي الوحدة التي تجمع فيها وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي".

أما بالنسبة لماركس فالمؤسسة الرأسمالية تتمثل في: "عدد كبير من العمال يعملون في نفس الوقت، تحث إدارة نفس رأس المال، وفي نفس المكان، من أجل إنتاج نفس النوع من السلع". إلا أنهما اعتبرا المؤسسة وحدة إنتاجية لا يمكن أن تقوم إلا بعدد كبير من العمال.

لكن التعريفين لم يحددا هل المؤسسة تنتهي مهمتها عند الإنتاج فقط، أم تنتهي عند تبادل منتجاتها مع الغير؟.

فنجد FRAH Çois perouy يعرف المؤسسة بأنها: "شكل إنتاج بواسطته، وضمن نفس الذمة (patrimoine) تدمج أسعار مختلف عوامل الإنتاج المقدمة من طرف أعوان متميزين عن مالك المؤسسة، بهدف بيع سلعة أو خدمات في السوق من أجل الحصول على دخل نقدي ينتج عن الفرق بين سلسلتين من الأسعار". غير أنه لم يتطرق إلى الناحية القانونية للمؤسسة، بل حدد الهدف من نشاطها.

على عكس M.Lebreton الذي عرف المؤسسة على أنها: "كل شكل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا، والذي يقترح نفسه لإنتاج سلع أو خدمات للسوق".

إذن فالمؤسسة عبارة عن الوحدة الاقتصادية التي تتجمع فيها الموارد المادية والبشرية اللازمة للإنتاج الاقتصادي، ولتحقيق الهدف الذي وجدت من أجله سواء كانت تجارية، خدماتية فهي شكل اقتصادي، تقني، قانوني واجتماعي تنظم العمل المشترك للعاملين فيها.

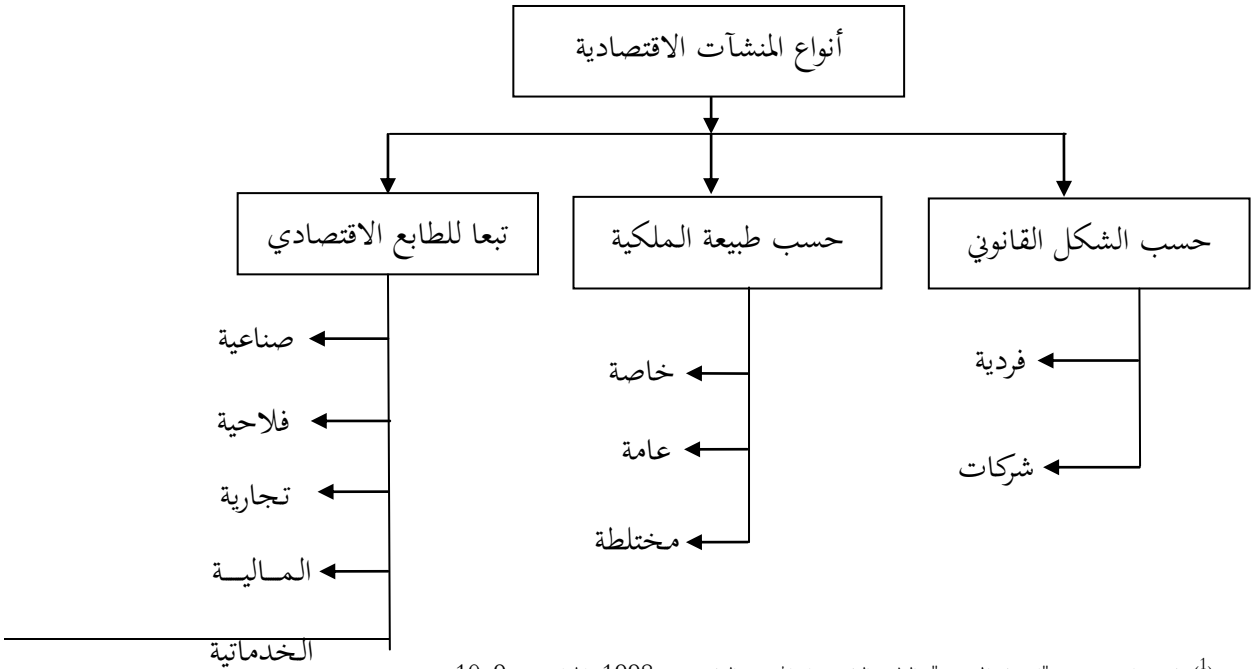
ومنه فالمؤسسة هي كيان اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل الإنتاج وتبادل السلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف بخلاف الحيز المكاني والزماني الذي يوجد فيه وطبقا لحجم ونوع النشاط[1].

I.1.2.المطلب الثاني: أنـواع الـمنشآت الاقتصادية

للمنشآت الاقتصادية أنواع أو أشكال مختلفة تظهر فيها تبعا:[2]

- للشكل القانوني
- لطبيعة الملكية
- للطابع الاقتصادي

والشكل التالي يبين أنواع المنشأة الاقتصادية بشكل عام:



([1]) ناصر دادي عدون، "اقتصاد المؤسسة"، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، سنة 1998، الجزائر، ص 9-10.

(2) عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، الطبعة الثانية، جامعة الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1993، ص 26-31.

←

الشكل (I.1): أنواع المنشآت الاقتصادية

I .1 .3.المطلب الثالث: خصائص المؤسسة

- المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها للحقوق والصلاحيات أو من حيث واجباتها أو مسؤولياتها بمعنى أن للمؤسسة ذمة مالية مستقلة.
- المؤسسة تقوم بأداء الوظيفة التي وجدت من أجلها للقيام بالنشاط الفعلي.
- تعتبر المؤسسة مصدر دخل الأفراد والمجتمع.
- المؤسسة تشبه خلية في جسم الإنسان فهي الوحدة الأساسية الاقتصادية لأنها تساهم بفعالية في التنمية والرفع من قدرتها والدخل القومي.

I .2.المبحث الثاني: دور وأهداف المؤسسة

يسعى منشئو المؤسسات الاقتصادية العمومية منها والخاصة إلى تحقيق عدة أهداف تختلف وتتعدد حسب اختلاف أصحاب المؤسسات وطبيعة وميدان نشاطها، لهذا تتداخل وتتشابك أهداف المؤسسة، نستطيع تلخيصها في الأهداف الأساسية التالية:[3]

I .2. 1.المطلب الأول: اتجاه أصحابها

أولا: تحقيق الربح: إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى، في نفس الفرع وفي القطاع الاقتصادي خاصة إذا كانت في صورة النمو أو للحفاظ على مستوى معين من نشاطها، نظرا لأن وسائل الإنتاج تتزايد غالبا أسعارها باستمرار التطور التكنولوجي وقبل هذا استعمال الربح المحقق لتسديد الديون، توزيع الأرباح على الشركاء أو تكوين مئونات لتغطية خسائر أو أعباء غير محتملة أو مفاجئة، لذا فيعتبر الربح من بين المعايير الأساسية لصحة المؤسسة اقتصاديا و يقدر التفاهم الذي يتحقق بين مالكي المؤسسة والمشتغلين بها على أن الربح ضرورة لتحقيق استمرارها واستمرارهم في العمل والوجود بقدر ما يتحقق ذلك.

(3) ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 12.

ثانيا: البحث والتنمية: مع تطور المؤسسات عملت على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا وتوفر لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح وهذا حسب حجم المؤسسة الذي يتناسب طرديا معها، يمثل هذا النوع من البحث نسبة عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة وخاصة في السنوات الأخيرة، إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها للوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية وأحسن وسيلة.

I .2. 2.المطلب الثاني:اتجاه العاملين

أولا: ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا، إذ يعتبر العمال من العنصر الحيوي والحي في المؤسسة، إلا أن مستوى وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب طبيعة المؤسسات ،طبيعة النظام الاقتصادي، مستويات المعيشية في المجتمع، حركة سوق العمل وغيرها من العوامل المعقدة، غالبا ما تتحدى القوانين من طرف الدولة، هذه الأخيرة هي التي تضمن للعامل مستوى من الأجر يسمح له بتلبية حاجاته والحفاظ على بقائه وهذا ما يسمى بالأجر الأدنى المضمون.(4)

ثانيا: تحسين مستوى معيشية العمال: إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي، يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية الرغبات التي تتزايد باستمرار، بظهور منتجات جديدة بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم ولتغير أذواقهم وتحسنهم، هذا ما يدعو إلى تحسين وعقلنة الاستهلاك الذي يكون بتنويع وتحسين الإنتاج، توفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعمال من جهة وللمؤسسة من جهة أخرى.

ثالثا: الدعوة إلى تنظيم وتماسك العمال: تتوفر داخل المؤسسة علاقات مهنية واجتماعية بين الأشخاص قد تختلف مستوياتهم العلمية وانتماءاتهم الاجتماعية والسياسية إلا أن دعوتهم إلى التماسك والتفاهم هي الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة للمؤسسة وتحقيق أهدافها، ونجد عادة في المؤسسة وسائل وأجهزة مختصة تقوم بذلك مثل مجلس العمال بالإضافة إلى العلاقات الغير الرسمية بين هؤلاء، هذا الجانب له دور فعال في خلق وتطوير علاقات وقيم التماسك والتعاون بين أفراد المجتمع، باعتبار الأفراد في المؤسسة جزء منه ويؤثرون فيه بعدة طرق ووسائل.

---

(4) المرجع السابق، ص13-14.

رابعا: توفير تأمينات ومرافق للعمال: تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات مثل: التأمين الصحي والتأمين ضد حوادث العمل، التقاعد، كما أنها تخصص مساكن سواء وظيفة منها أو العادية لعمالها أو المحتاجين منهم (ويظهر هذا أكثر في المؤسسات العمومية)، بالإضافة إلى المرافق العامة مثل التعاونيات الاستهلاك والمطاعم (...)؛ وفي الحقيقة فإن هذه العناصر الاجتماعية لم يتحصل عليها العمال بشكل عفوي بل كانت نتيجة لنضال الطبقة العاملة وبعض الأحزاب العمالية منذ أكثر من قرن، حيث ظهرت التأمينات أولا في ألمانيا بطلب من "بسمارك".

خامسا: توفير وسائل ترفيهية وثقافية: تعمل المؤسسة خاصة على إحياء عمالها على الاستفادة من وسائل الترفيه والثقافة التي توفرها لهم ولأولادهم من مسرح ومكتبات ورحلات، ونظرا لما لهذا الجانب تأثير على مستوى العامل الفكري والرضا بتحسين مستواه لما يحسه من نتائج ذلك في معاملاته مع الأفراد وفي إطار أداء دوره في الحياة بشكل عام، كذلك لارتباطه بشكل مباشر أو غير مباشر بمدى تفهمه لعمله خاصة مع التطور الحاصل في الوسائل المستعملة وفي الاتصالات ومنه إلى نوعية عمله، درجة أدائه داخل المؤسسة، نتائج هذه الأخيرة.

سادسا: تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى: مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها، فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد، تدريبا مقبولا حتى يتسنى لهم إمكانية استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح استغلالها استغلالا عقلانيا، رغم إمكانية تحصلهم على تربص أو تكوين نظري أحيانا في إطار المنظومة التربوية والجامعية، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تحريكها أحيانا، مما يضطر للمؤسسة على إعادة تدريبهم عليها أو على الطرق الحديثة في الإنتاج أو التوزيع، هذا ما يدعى بالرسكلة، وكل هذا يؤدي إلى استعمال الكفاءات استعمالا جيدا ويؤثر على مردود المؤسسة خاصة وعلى الدخل الوطني عامة، يدخل هذا الجانب ضمن إستراتيجية المؤسسة في المدى المتوسط والطويل بالتنسيق مع التوجه الوطني العام من خلال التوجيهات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية للدولة سواء في الاقتصاد المتطور أو الموجه أو الحر مع اختلاف في الأدوات والوسائل المستعملة في ذلك من دولة إلى أخرى، يظهر هذا أكثر وضوحا في حالة إعادة هيكلة المؤسسات أو تغيير إستراتيجيتها مثل ما يقع حاليا في الجزائر في إطار إعادة هيكلة الاقتصاد الوطني.

سابعا: تخصيص أوقات للرياضة: تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها على إتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد خلال يوم العمل (في اليابان مثلا بعد الغذاء)، هذا بالإضافة إلى إقامة مهرجانات للرياضة العالمية، مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة ويتخلص من الملل

الذي عادة ما يصيب الإنسان العامل في مختلف المناصب ليؤدي دوره كاملا في الإنتاج وكذا يتم في هذه المهرجانات إقامة علاقات اجتماعية وانسجام في الاتجاهات وهي عناصر جد مفيدة في الاستعداد للعمل، التحفيز، دفع الإنتاج، الإنتاجية فيها.

I .2. 3.المطلب الثالث:اتجاه المستهلك

أولا: تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق المؤسسة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي أو المعنوي وتغطية تكاليفها، عند القيام بعملية البيع فهي تغطي طلبات المجتمع الموجودة فيه سواء على مستوى المحلي أو تغطية طلب المجتمع وتحقيق الأرباح، تختلف طبيعة هذه الأخيرة من المؤسسة العمومية إلى الخاصة، حيث تعتبر الأولى وسيلة للاستمرار نشاطها وتوسيعه من أجل تلبية حاجات متجددة، إضافة للتطور الاقتصادي والثقافي للمجتمع وهذا لا يتم إلا باحترام العقود المبرمة عادة بين المؤسسات و الأشخاص و بين المؤسسات نفسهم، مع احترام البرامج الموضوعة في المؤسسات على أساس معطيات السوق في المنشآت الخاصة والعمومية المستقلة أو الخطط الحكومية في المؤسسات ذات التسيير الحكومي.

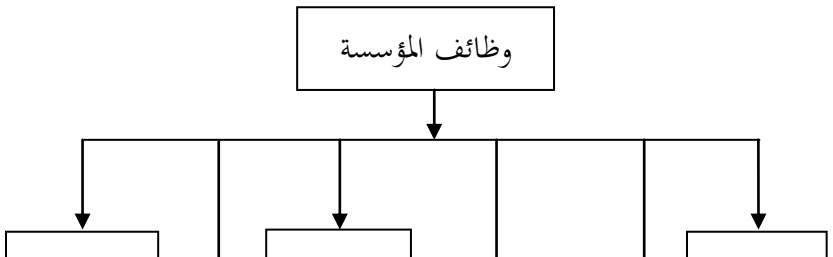
ثانيا: إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عادة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع، ذلك بتقديمها لمنتجات جديدة أو بواسطة التأثير في أذواقهم عن طريق الإشهار والدعاية سواء لمنتجات قديمة أو لمنتجات جديدة، إن كل هذا يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية قد تكون صالحة وغير صالحة أحيانا، إلا أنه غالبا ما تكون في صالح المؤسسات. وتقوم وسائل الإشهار العامة بالمجتمع في حالات التوجه نحو التقشف بغرض التخفيف من أزمة اقتصادية مثلا: يدعو المواطنين إلى استهلاك أنواع معينة من المنتجات قد تكون أكثر فائدة للمجتمع أو باستبدال منتج آخر في حالة عدم توفر الأول أو عدم كونه لا ينتج داخليا(...).

I .3.المبحث الثالث: وظائف ومحيط المؤسسة

I .3. 1المطلب الأول: وظائف المؤسسة

مع التوسع والتطور الكبير الذي شاهدته المؤسسات الاقتصادية وكذا الأبحاث في مجال إدارة وتسيير المؤسسة، فقد ظهرت عدة اقتراحات في ما يتعلق بالوظائف في المؤسسة، منها ما يجمع البعض في نفس الوظيفة ومنها ما يضيف أخرى، ذلك حسب حاجات المؤسسات التي تتطلب عدد آخر من الوظائف.

الشكل التالي يبين مختلف وظائف التي توجد بالمنشآت الاقتصادية:



الشكل (I.2): يبين مخطط لوظائف المؤسسة الاقتصادية

I .3. 2.المطلب الثاني: محيط المؤسسة

أولا: مفهومه :[5] هو جزء من المحيط الإداري الذي يلاءم عملية وضع وتحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة.

ويشير (P.FILHO) إلى وجود ثلاث مجموعات تعمل ضمن المحيط:

- مجموعة المتغيرات على المستوى الوطني (اقتصادية، اجتماعية، سياسية).
- مجموعة المتغيرات التشغيلية الخاصة بكل مؤسسة (الهيئات، التنظيمات الحكومية والإدارية، مؤسسات التوزيع).
- مجموعة المتغيرات المتعلقة بمحيط المؤسسة الداخلي (عمال، مديرين،...).

ما يميز هذا التعريف دمجه لعوامل المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة. في حين يعرف (عبد اللطيف خمخام) المحيط على أنه: "كل ما هو غير المؤسسة". إلا أنه هناك من يرى بأن تعريف كلمة "محيط" في علوم التسيير تعني: العوامل الاقتصادية والاجتماعية التي تؤثر على المنافسة، القوانين، جماعات الضغط، النقابة، بالتالي نجد أن هذا المحيط يتكون من المحيط الاقتصادي، الاجتماعي، المالي، البيئي، التكنولوجي.

كما يعرفه (Dalloz) على أنه:"مجموعة العوامل السوسيو-اقتصادية Socio-économique، التي تؤثر على المؤسسة كالدولة، التشريع الاجتماعي La législation sociale، المالي، التجاري، جماعات الضغط، النقابات، جمعيات المستهلك، كما يوجد محيط سياسي، اقتصادي، اجتماعي، تقني وغير ذلك.

(5) عماري عمارة، بن واضح الهاشمي، محاضرة مقياس اقتصاد المؤسسة، قسم علوم التسيير، بجامعة المسيلة للموسم الجامعي 2006-2007.

ومنه يمكن استنتاج التعريف التالي لمحيط المؤسسة الاقتصادية: المحيط هو عبارة عن مجموعة العناصر أو المتغيرات المؤثرة على نشاط المؤسسة، فهذه الأخيرة لا تنشط في فراغ، بل هي على علاقة تبادلية مع كل عنصر من هذه العناصر، إذا فإن المحيط قد يكون عاملا مساعدا، وقد يكون عائقا أمام المؤسسة.

ثانيا: أهمية البيئة الخارجية في رسم استراتيجيات المؤسسة: تعد دراسة وتحليل العوامل البيئية الخارجية من الموضوعات الهامة عند اختيار الإستراتيجية المناسبة، حيث يتوقف هذا الاختيار على نتائج تحليل كل من البيئة الخارجية والداخلية للمؤسسة. وتكمن أهمية تقييم البيئة الخارجية في النقاط التالية:[6]

- أن المؤسسة مكونة من شبكة أفراد وجماعات قد تختلف في أهدافها واتجاهاتها وهؤلاء الأفراد هم أفراد من محيطها وكل ما فيه من عوامل اقتصادية واجتماعية يؤثرون فيها ويتأثرون بها، فالمؤسسة مرتبطة أماميا وخلفيا بشبكات المتعاملين، الأسواق، الأفراد، المؤسسات وغيرها.
- يتوقف نجاح المؤسسة إلى حد كبير على مدى دراستها للعوامل البيئية المؤثرة، مدى الاستفادة من اتجاهات هذه العوامل، بدرجة تأثير كل منها، حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها، بيان الموارد المتاحة، نطاق السوق المرتقب، وأنماط القيم، العادات والتقاليد السائدة(...).
- كما أن نجاح المؤسسة يتوقف على مدى تأقلمها مع المحيط الخارجي بطريقة تزيد من درجة استفادتها من الفرص وقدرتها على مقاومة التهديدات، هذا يتطلب معرفة ما يجري في البيئة من متغيرات إيجابية وسلبية.
- سعي الكثير من المؤسسات إلى التأقلم مع عوامل بيئتها الخارجية المتغيرة وجعلها تؤثر بشكل إيجابي على هذه البيئة، بالتالي القيام بدور فعال تجاه تطور ونمو الاقتصاد الوطني.
- سعي الدولة الجزائرية للانضمام إلى منظمة التجارة وما سينجر عنه من تحرير تدريجي زمني ونوعي للتجارة في السلع والخدمات وإلغاء إجراءات الدعم للمؤسسات المحلية وبالتالي ستجد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية نفسها أمام منافسة أجنبية شرسة.

ثالثا: مكونات البيئة الخارجية:

يمكن النظر إلى البيئة الخارجية على أنها تتكون من جزئين من المتغيرات أو العوامل:

- البيئة العامة (الكلية).
- البيئة الخاصة.

(6) محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 96.

أ- البيئة الكلية (العامة):

هي جميع العوامل والمتغيرات الخارجية التي تؤثر على المؤسسات بصفة عامة، حيث لا يتوقف تأثيرها على نوع معين من الأعمال، أو مكان معين من الدولة، تتمثل عوامل البيئة العامة في الظروف الاقتصادية السائدة أو المناخ السياسي أو بعض المتغيرات الاجتماعية والثقافية والدولية(...).[7]

ب- البيئة الاقتصادية:

يتوقف بناء بعض الاستراتيجيات على التقديرات الخاصة بالحالة الاقتصادية؛ إذ تتمثل هذه العوامل في مجموعة القوى الاقتصادية التي تؤثر على المجتمع بكافة مؤسساته وتتأثر المؤسسة بهذه القوى على المستوى المحلي والعالمي. ومن هذه العوامل: الدخل، الطلب، مدى توافر عوامل الإنتاج، التضخم، السياسات النقدية والمالية للدولة، نسبة البطالة والمؤسسات المالية.

ج- البيئة السياسية:

النظام السياسي هو مجموع الهيئات، الأنظمة والأفراد، لهم هدف رئيسي هو إدارة وتسيير المجتمع ككل. حيث يعتبر من العناصر الهامة في البيئة الكلية، فهي القوى التي تحركها القرارات السياسية، لها ارتباط وثيق بالعوامل الاقتصادية فالكثير من القرارات السياسية هي في الحقيقة انعكاس لمصلحة اقتصادية.

فالقرارات السياسية التي تُعنى بحماية البيئة من التلوث تمثل تهديدا للمؤسسات الصناعية. كما أن العوامل السياسية التالية تمثل إما فرصة أو تهديدا للمؤسسات منها: الضرائب والرسوم، درجة الاستقرار السياسي.

هـ- البيئة الاجتماعية:

تعد البيئة الاجتماعية ذات تأثير هام على المؤسسات، خاصة وأن أثرها يكون على جانب الطلب على المنتجات، القيم والعادات، الممارسات للعاملين داخل المؤسسة فعند دراسة متغيرات البيئة الاجتماعية يُلاحظ أن:

- الزيادة السكانية تمثل فرصاً لبعض المؤسسات، حيث هناك زيادة في الطلب على منتجاتها، خروج المرأة للعمل يؤدي إلى زيادة الطلب على المنتجات، فيما معناه زيادة دخل الأسرة ومشاركة المرأة في القرارات الشرائية.

(7) المرجع السابق، ص 96.

- زيادة مستوى التعليم أدى إلى زيادة طموحات وتطلعات الأفراد نحو المنتجات والعمل، مما يوفر بيئة عمل جيدة ومستقرة.

و- البيئة التكنولوجية:

هو ذلك المحيط الذي يتعلق بالأدوات المستخدمة في الإنتاج(...)، فالاختراعات والابتكارات تعتبر اليوم سلاحا للتحكم في الإنتاج والأسواق كاستخدام الإعلام الآلي، الروبوتيك وغير ذلك.

إن التغير السريع في التكنولوجيا يتطلب أن تبقى المؤسسة في المستوى المطلوب من حيث الحصول على التكنولوجيا الجديدة، المستخدمة في السلع والخدمات للمحافظة على تدعيم مركزها التنافسي.

تتعلق التكنولوجيا بالوسائل الفنية المستخدمة في تحويل المدخلات إلى مخرجات، حيث تؤثر هذه الأخيرة على المؤسسات من حيث الطلب، العمليات الإنتاجية ويترتب على ذلك ضرورة تدريب العاملين على كيفية استخدام مثل هذه التكنولوجيا الحديثة.

ز- المحيط القانوني والتشريعي:

يعتبر المحيط القانوني من أهم العوامل المؤثرة على المؤسسة، ذلك عن طريق قوانين التشريع للعمل، النقابات، القوانين الجبائية التي تؤثر في سياسة المؤسسة الاقتصادية ونشاطها، بالإضافة إلى التشريعات الخاصة بحماية البيئة، قوانين المستهلك، قوانين الاستيراد والتصدير وغيرها.

ح- المحيط الدولي:

إن التصرفات التي تقوم بها الدولة ما تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على أداء المؤسسة، إذ قد تتجه الدولة إلى حماية الصناعات المحلية ووضع الاستثمارات الأجنبية أو قد تقوم بتمويل بعض الصناعات لرفع قدرتها على التنافس مع الصناعات الأجنبية وإمكانية الحصول على حصة سوقية متميزة في الأسواق الدولية. فالتجمعات الاقتصادية مثلا يمكن أن تخلق فرصاً سوقية عديدة، تزيد من اتساع الأسواق أمام المؤسسات أو قد تعني تهديدا لبعض المؤسسات متمثلة في القيود الجمركية المرتفعة لدخول أسواق تلك التكتلات.

ط- البيئة الخاصة (بيئة الصناعة):

هي مجموعة العوامل أو المتغيرات الخارجية التي تؤثر بشكل خاص على المؤسسات نظرا لارتباطها المباشر بتلك المؤسسات (العملاء، الموردين، تكنولوجيا الصناعة والمنافسين (...)).

خـــــاتمـــة:

إن الكثير من المؤسسات الجزائرية تعاني من مشاكل وعراقيل قانونية التي تؤثر سلبيا على نشاطها بسبب عدم قدرتها على تطبيق ما تسنه الدولة من قوانين بشكل يسمح لها بمواجهة كل ما يعترضها في أداء نشاطها. فالمحيط القانوني قد يشكل تهديدا كبيرا أمام هذه المؤسسة. لذا لجأت كل المنشآت للتدقيق كحل وسيط لمعالجة شتى مشاكلها، إذا فيما تكمن أهمية التدقيق بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية؟.

مـــقدمـــة:

إن التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية للمنتجات الاستهلاكية مقابل تطور مماثل لسد هذه الحاجيات، إذ تتوقف تلبياتها على تسويق هذه المنتجات عبر مناطق مختلفة، في ظل سياسة التكامل بين المناطق، فقد ما ينتج في منطقة معينة لا ينتج في منطقة أخرى نظرا لاختلاف إقليميهما، ففي ظل تكريس مفهوم المؤسسة الذي يساير التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية بدا من الواضح احتواء هذه الأنشطة المختلفة في شكل مؤسسات تعمل على تحقيق أهداف معينة بالتوليف بين عوامل الإنتاج المختلفة. والواقع أن هذا التطور في شكل المؤسسة وتعدد أصنافها أملى على بعضها فصل الملكية على التسيير من جهة ومن جهة أخرى أعطى صلاحيات التصرف على مستوى مديريات المناطق المنتشرة جغرافيا خاصة في ظل الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل بعض مناطقها أهمية كبيرة من حيث رأس المال والمساهمة في الكتلة الإنتاجية الإجمالية المقدمة، لذا وبغية الحفاظ على أموال الملاك من أشكال السرقة والتلاعب والإسراف والوقوف على صحة السجلات والمستندات المحاسبية ومصداقية المعلومات المقدمة وجب تبني مراجعة تلاءم التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية والمؤسسة على حد سواء، أولا من خلال تطورها ونشأتها التاريخية إذ أرجعها البعض إلى عهد قدماء المصريين واليونانيين وثانيا من خلال الفروض التي تقوم عليها وثالثا من خلال الأهداف المتوخاة منها ورابعا من خلال أنواعها المختلفة على حسب شكلها وطبيعتها. لذلك سنعالج في هذا الفصل النقاط التالية:

- ماهية التدقيق
- أهداف التدقيق
- أنواع، مزايا وعيوب التدقيق.

II.1.المبحث الأول: ماهية التدقيق

II.1.1.المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق[8]

لقد جاء هذا الأخير نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم.

إن التدقيق أو المراجعة يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء لضمان صحتها.

المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع. إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصادية العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.

المدة	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل ميلاد المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة،الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700-1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من1940 إلى 1970	الحكومة البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
1970إلى 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

([8]) خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد عمان 1980، ص 5.

ابتداء من 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

الجدول (II.1): يبين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة.

LIONNEL.C ET GERARD.V: Audit et control interne; aspects financiers; opération et stratégiques; 4ème édition; Dalloze; Paris 1992; p 17.

II.1.2.المطلب الثاني:التدقيق ومدقق الحسابات

أولا.مفهوم التدقيق: يوجد تعاريف عديدة للتدقيق من أهمها مايلي:

الجمعية المحاسبية الأمريكية: التدقيق هو عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بالطريقة الموضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية(9).

"BONNAULT-GERMOND": التدقيق هو اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المنشأة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات في الوضعية المالية ونتائج المنشأة.(10)

خالد أمين التدقيق هو "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".

ومن التعاريف السابقة نجد أن التدقيق يتضمن النقاط التالية:(11)

- **المقاييس:** هي العمليات المرجعية لتقييم أو قياس الموضوع.

(9) الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

(10) طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، ص 9-10.

(11) محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، مكتب جامعي حديث، الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 51.

- **المعلومات (الأدلة)**: هي التي تجمع للمدقق؛ أدلة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاج في تقرير التأكد.
- **المراجعة**: هي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية للتحقق من درجة التطابق بين هذه النتائج والمعايير الموضوعة وتوصيل النتائج للأطراف المعنية.

المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. وقد تكون المراجعة جزئية أي مراجعة جزء معين من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية غير المتكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ومنه يمكن أن نحدد بعض خصائص المراجعة كمايلي:

- المراجعة عملية منتظمة، أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة.
- ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية.
- تشمل المراجعة على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإبداء الرأي.
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعينة.

ثانيا.المدقق الحسابات:

أ- **تعريف مدقق الحسابات:**

هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال المحاسبة والمراجعة مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة.

ويعرف أيضا: بأنه الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين.

ب- **التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات:**

يجب أن تتوفر في مراجع الحسابات الكفاية العلمية إلى جانب الكفاية العملية إضافة إلى إلمامه ومعرفته بجميع فروع المحاسبة وأنواعها.

نصت معظم الدول في العالم على توفر المؤهلات العلمية التالية في مراجع الحسابات وهي: حصول كحد أدنى على شهادة البكالوريا في التجارة (تخصص محاسبية) أو إحدى الشهادات العلمية في العلوم التجارية أو المالية أو الاقتصادية التي تتضمن برنامج دراستها مواد المحاسبة وذلك من أجل إلمام المراجع ومعرفته بجميع أنواع وفروع المحاسبة.

ج- **الصفات الشخصية وأسس السلوك المهني لمراجع الحسابات:**

- **الصفات الشخصية:** إن أبرز الصفات المتعارف عليها عالميا في شخصية مراجع الحسابات هي:

1- المهارة والحذر الكبير في تنفيذه عمله وتقدير المسؤولية الملقاة على عاتقه.

2- أن يتحلى بالأمانة والنزاهة والعدالة خلال ممارسة عمله.

3- أن يكون كتوما وأمينا يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها وألا يستخدم ما حصل عليه من أسرار لفائدة أية مؤسسة أخرى.

4- أن يكون ذا جد ومباشرة على العمل شجاعا على الإدلاء بالحق في تقريره دون محاباة.

- **أسس السلوك المهني:**

1- تمسك أعضاء المهنة بالمنافسة الشريفة فيما بينهم فلا يحق لهم اللجوء إلى الإعلان أو الدعاية أو الدخول في مناقصات على الأجور أو دفع عمولة لقاء الحصول على عمل.

2- أن يتناسب الأجر مع الجهد فلا يجوز قبول أجور منخفضة لا تتناسب مع الجهد المبذول من أجل منافسة زميل آخر بقبول أجر يقل عما يتقاضاه.

3- عند تعدد المراجعين في المشروع الواحد لابد من تعاونهم وتقسيم العمل فيما بينهم بما يؤمن المصلحة العامة.

4- عدم قبول الارتباط بوظيفة أو بأي مشروع تضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية أو دوره كأحد المسؤولين عن تدعيم وتحيين المهنية.

II.3.1. المطلب الثالث: أهمية التدقيق[12]

(12) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقية المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، ص 16.

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف:

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

ثانيا: المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذو أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ثالثا: الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة، التخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات، كذا تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

لقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFRC) عند إصدار المعايير في عام 2002 إن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكمل في:

- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض ولحاملي الاسم للحصول على رأس المال.
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

II.2.المبحث الثاني: أهداف التدقيق

لقد صاحب التطور مهنة التدقيق تطورا في الشركات نفسها وفي أعمالها، ففي السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري بسيطا حيث كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية

التدقيق هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الإدارة للمنشأة.

بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء شركات المساهمة، هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد.[13]

II.1.2.المطلب الأول: مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهم
مابين 1850 و1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	فحص الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهم
مابين 1905 و1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة الاهتمام بسيطة
مابين 1933 و1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
مابين 1940 و1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
مابين 1960 حتى الآن	مراقبة خطط تقييم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الاجتماعية	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

جدول رقم (II.2): مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق.

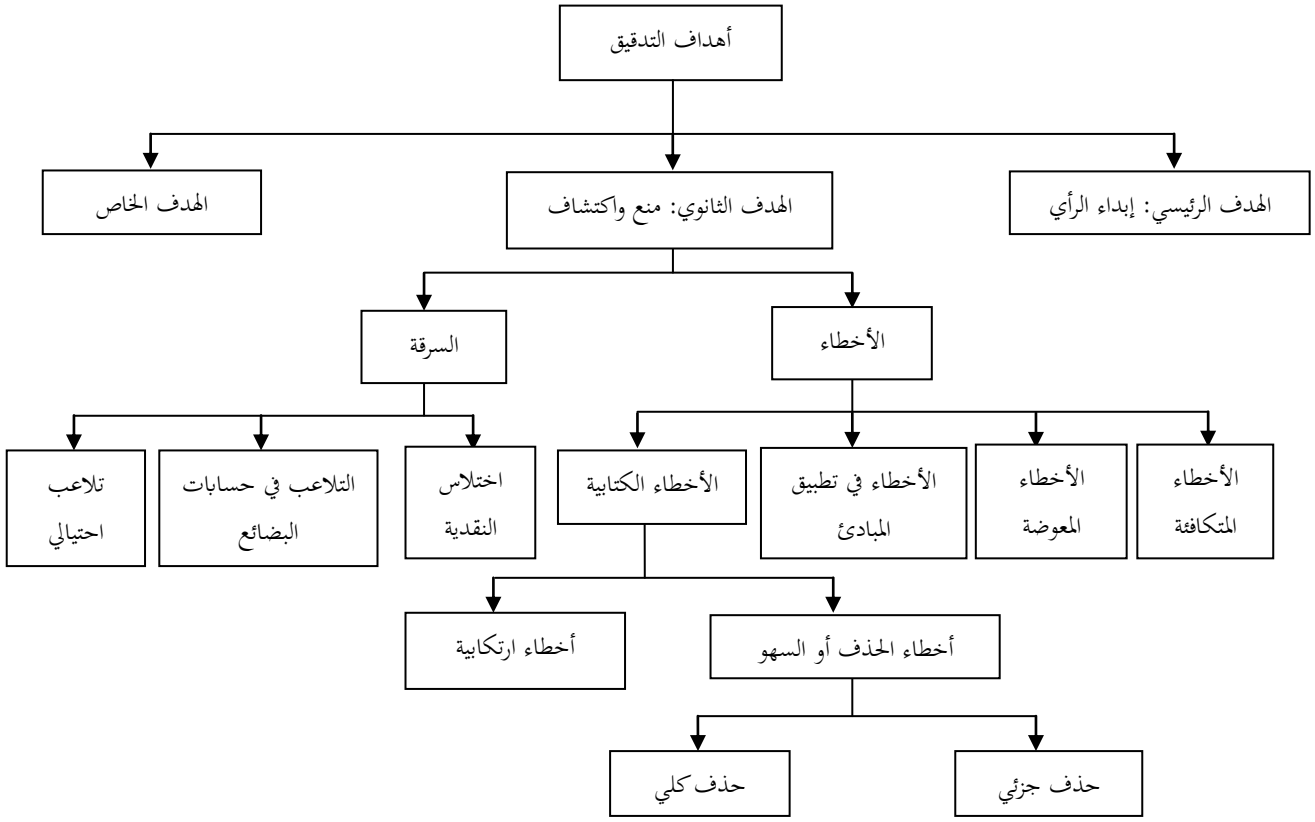
المصدر: متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص 19.

(13) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة آل البيت، سنة 2006م-1426هـ، ص 15.

إن تطور أهداف التدقيق يعود إلى القضاء الانجليزي، لعل العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية خليج الأقطان في عام 1890 والتي وصف فيها المدقق بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين" –"…Is a watching dog not a bloodhound…"-.

وتشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ وإنما يظهر الخطأ والغش عند قيام المدقق بمهنته، لقد أكد على ما تقدم مجلس معايير التدقيق الدولي في معيار (200) على هدف التدقيق للبيانات المالية.

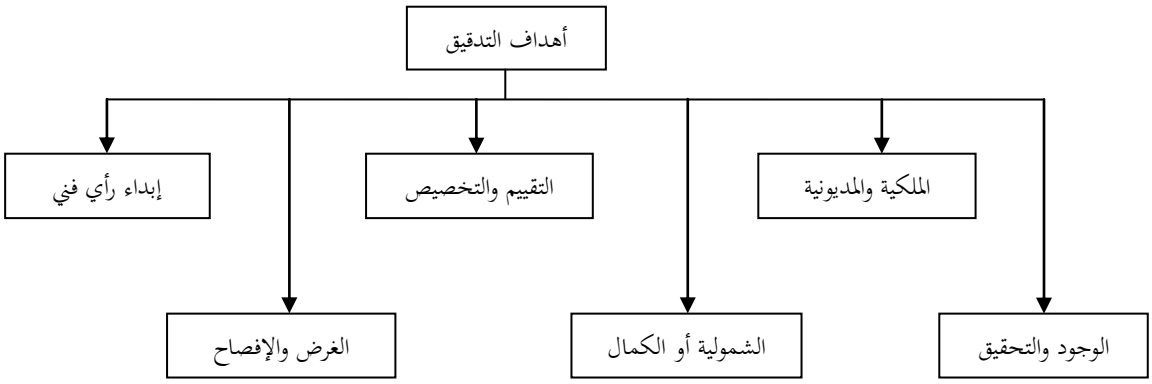
II.2.2.المطلب الثاني: الأهداف التقليدية للتدقيق



الشكل (II.1): يوضح الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات.

غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة آل البيت، سنة 2006م–1426هـ، ص.18.

II.3.2.المطلب الثالث: الأهداف المعاصرة للتدقيق



الشكل رقم (II.2): يوضح الأهداف المعاصرة للتدقيق.

محمد الفيومي، عوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، مكتب جامعي حديث، الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 88.

II.3.المبحث الثالث: مزايا وعيوب التدقيق والبرنامج المتبع من طرف المدقق لإجراء عملية التدقيق

II.3.1.المطلب الأول: مزايا التدقيق

هناك العديد من المزايا لتدقيق الحسابات والتي من الممكن أن تكون ذات فائدة للمنشأة محل التدقيق أو للملاك منها:

1. يؤدي التدقيق إلى الالتزام من قبل المسجل في الدفاتر والمحاسبين في المنشأة، الحرص والالتزام في أداء عملهم.
2. يقوم التدقيق باكتشاف الأخطاء والتلاعب الذي من الممكن أن تحدث من قبل الموظفين في المنشأة.
3. يمكن للمنشأة أن تحصل على القروض والسلف بسهولة إذا كانت حساباتها مدققة.
4. يمكن تحديد ضريبة الدخل على المنشأة بسهولة وبوضوح عند قيامها بتدقيق حساباتها.
5. عند بيع المنشأة يمكن تحديد ثمن شرائها بسهولة في حالة وجود سجلات وحسابات قد تم تدقيقها.
6. تساعد الحسابات المدققة في حالة نشوء الخلاف بين المنشأة والعاملين حول الأجور والرواتب.
7. في حالة تعرض المنشأة لخسائر نتيجة الكوارث (الحريق، الفيضانات وغيرها) فإنه يسهل على شركة التأمين تحديد التعويضات عند وجود حسابات تم تدقيقها في المنشأة.
8. يسهل اكتشاف الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق ويتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسينه.

9. التدقيق هو أفضل وسيلة للحكم على مدى التزام المنشأة بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والقوانين والتشريعات المعمول بها في دولة المنشأة.
10. يمكن للمنشأة أن تستفيد من خبرات المدقق الذي يقوم باستمرار بتدقيق الحسابات ويستطيع تقديم النصح والمشورة فيما يخص الخلل أو مواطن الضعف في النظام المحاسبي أو الإداري للمنشأة.

II.2.3. المطلب الثاني: عيوب التدقيق[14]

كما هو معروف أن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب لذلك لا يمتلك المدقق معلومات الكافية عما تحتويه هذه السجلات وما هي الطريقة التي تم إعداد السجلات بها مما يعني أنه من المحتمل وجود تلاعب وتزوير متقن لا يستطيع مدقق الحسابات اكتشافه حتى في حالة بذل العناية المعنية المطلوبة.

ما تحويه الدفاتر والسجلات من معلومات ربما لا تكون كافية لمعرفة الحقيقة من قبل المدقق لذلك يلجأ المدقق أحيانا إلى البحث عن معلومات إضافية من الأشخاص الذين ربما يكونون أطرافا في عملية التزوير والتلاعب بما يعني أن القوائم التي تم تدقيقها ربما لا تعكس الصورة الحقيقية لوضع المنشأة المالي.

كذلك يواجه التدقيق مشكلة الأدلة والقرائن التي يسعى مدقق الحسابات للحصول عليها، خاصة من المصادر الخارجية لإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، فهذه الأدلة والقرائن ربما تكون غير صحيحة كأن يحصل على مصادقات من العملاء تدعم رقم رصيد العملاء في الدفاتر فمن الممكن أن يزود العملاء المدقق بمعلومات خاطئة حول أرصدتهم.

II.3.3.المطلب الثالث: البرنامج المتبع من طرف المدقق لإجراء عملية التدقيق

أولا.تصميم برنامج التدقيق:[15]

يحتاج المدقق عند قيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج تدقيق؛ يعرف برنامج التدقيق بأنه:خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية.

(14) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 23.
(15) جمعة أحمد حلمي، التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 274.

يتكون برنامج التدقيق من الخطوات التي تتبع في أعمال التدقيق، الوقت المقدر للانتهاء من كل خطوة، بيان الوقت الفعلي الذي استنفذ في إتمامها، توقيع الذي قام بتنفيذه، كما يحقق برنامج التدقيق عدة أهداف أهمها:

- تلخيص ما يجب القيام به من أعمال التدقيق، حصر العمليات الواردة بالدفاتر والسجلات.
- يمثل تعليمات فنية تفصيلية صادرة من المدقق لمساعديه.
- أداة للكشف عن انحرافات الوقت.

الشكل يوضح برنامج تدقيق دفتر النقدية كمايلي:

مراجعة و اعتماد:..... **العميل:**..... **السنة المالية:**../.../.....

الأهداف والإجراءات	توقيع القائم بالتدقيق	التوقيت		التاريخ	
		المقدر	الفعلي	الابتداء	الانتهاء
أولا: الأهداف 1. التحقق من أن رصيد النقدية الظاهرة بدفتر النقدية مطابق لما هو موجود بالفعل في خزينة المنشأة أو طرف البنك. 2. التحقق من أن رصيد النقدية يمثل ما يجب أن يكون موجودا بالفعل.					

ثانيا:الإجراءات 1. جرد النقدية في نهاية السنة المالية وعمل محضر بنتيجة الجرد. 2. الحصول على شهادة من البنك برصيد المنشأة لديه في نهاية السنة المالية. 3. التدقيق الحسابي. - تدقيق المجاميع الأفقية والرأسية لدفتر النقدية. - تدقيق نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى. - تدقيق الترحيل إلى دفتر اليومية العام. - تدقيق الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام. 4. تدقيق المستندات: - تدقيق كشف البنك مع إشعارات الخصم والإضافة. - تدقيق مذكرة التسوية. - تدقيق المقبوضات والمدفوعات النقدية.					

الشكل (II.3): يوضح نموذج لبرنامج تدقيق دفتر النقدية في منشأة تجارية أو صناعية.

المصدر: جمعة أحمد حلمي، الدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 273.

يجب أن يتضمن برنامج المدقق:[16]

1. المعلومات التي يحتاج إليها المدير أو الشريك لتحيق أهدافهم وفق المهمة.
2. الوقت المخطط والوقت الفعلي لإنجاز ومتابعة العمل.
3. وما إذا كان العمل المنجز ينتج أي استثناءات.

ثانيا: أهداف تصميم برنامج التدقيق:

إن هدف تصميم برنامج التدقيق يجب أن يتضمن:

1. تحديد ما يعتبر عاديا وتجميع وتبويب المعلومات.
2. تحديد أو تعيين الاستثناءات، استيضاحها.

(16) المرجع السابق، ص 274.

3. بناء المعايير أو نماذج المتعلقة بالوقت اللازم في كل قطاع أو جزء من التدقيق، موضحا وقت الأداء ووقت المتابعة.
4. خاصية تبادل المعلومات بين الفريق العملية والمشرف الذي يقوم بعملية الفحص والمتابعة.

نموذج برنامج التدقيق الجديد لحساب .....

مراجعة واعتماد:.... **اسم العميل:.....** **السنة المالية:.../.../...**

خطوات عملية التدقيق	مستوى الاختبار	التاريخ	العمل المكلف به (وقت الانتهاء)		العمل الذي تم فحصه (وقت الفحص)		الصلة بورقة العمل	الاستثناء		توضيح الاستثناء
			مخطط	فعلي	مخطط	فعلي		نعم	لا	

الشكل (II.4): يوضح نموذج برنامج التدقيق.

المصدر: جمعة أحمد حلمي، الدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 275.

إضافة إلى تصميم برنامج يجب على المدقق مراعاة:

1- إعداد البرنامج في حدود نطاق الفحص.
2- تحديد مستوى الاختبار وفقا لنتائج فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
3- تحديد الأهداف المرغوب تحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها البرنامج.
4- إتباع طريقة التدقيق التي تتمشى مع ظروف المنشأة وطبيعة نشاطها.
5- تجميع أكبر قدر من أدلة الإثبات.

خـــــاتمـــة:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن المراجعة كعلم عرف عدة مراحل في تطوره لوصوله إلى ما هو عليه الآن، فهي تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها لنتائج عمليات المؤسسة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ولابد على المدقق أثناء تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها للمراجعة بدون أي شك فاحترام تلك المعايير يسهل للمدقق القيام بمهمته، للوصول إلى إقناع الأطراف الأخرى بوضعية المؤسسة الحقيقية، ويعتمد المدقق على وسائل الإثبات التي تزيد من دقة ومصداقية رأيه حول القوائم المالية وتساهم في كشف الأخطاء والتلاعبات.

مـــــقدمـــــة:

يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات، القواعد والأفكار، لكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير. ومن أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:

- فرض استقلال المدقق، إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم
- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم، ثبات حقائق الماضي في المستقبل
- فرض خلو القوائم المقدمة للفحص من الأخطاء، صدق في محتويات التقرير

كما أن التدقيق أساسا هو وظيفة أو أداة فحص ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص مهني محايد مستقل ذو كفاءة لإبداء رأيه حول عملية قياس وتبويب وعرض المعلومات والأحداث المالية التي تمت في المنشأة وهل تلتزم المنشأة بالمبادئ والمعايير المحاسبية عند قياس وتبويب وعرض تلك المعلومات.

III.1.المبحث الأول: فروض التدقيق[17]

III.1.1.المطلب الأول: فرض استقلال المدقق، إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم

أولا: فرض استقلال المدقق: ليس الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وإنما تمثيل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم.

(17) William Themas and Emerson Henke, Auditing, Theory and Practice, Wadsworth.Inc.California, USA, 1983, p 53-54.

وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، لكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات أهمية عن المدقق.إذن يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المنشأة والإدارة.

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

- **الملائمة**: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم، مرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.
- **البعد عن التحيز**: أن يتم إعداد المعلومات المالية والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.
- **القياس الكمي**: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.
- **القابلية للفحص**: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص[18]

III.2.1.المطلب الثاني:فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم، ثبات حقائق الماضي في المستقبل

أولا: فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: يقوم نظام الرقابة الداخلي على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما جعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك، يشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة على:

أ- الرقابة المحاسبية.

ب- الرقابة الإدارية.

ج- الضبط الداخلي.

(18) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 21-22.

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

III.3.1.المطلب الثالث: فرض خلو القوائم المقدمة للفحص من الأخطاء، صدق في محتويات التقرير

أولا: فرض خلو القوائم المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:

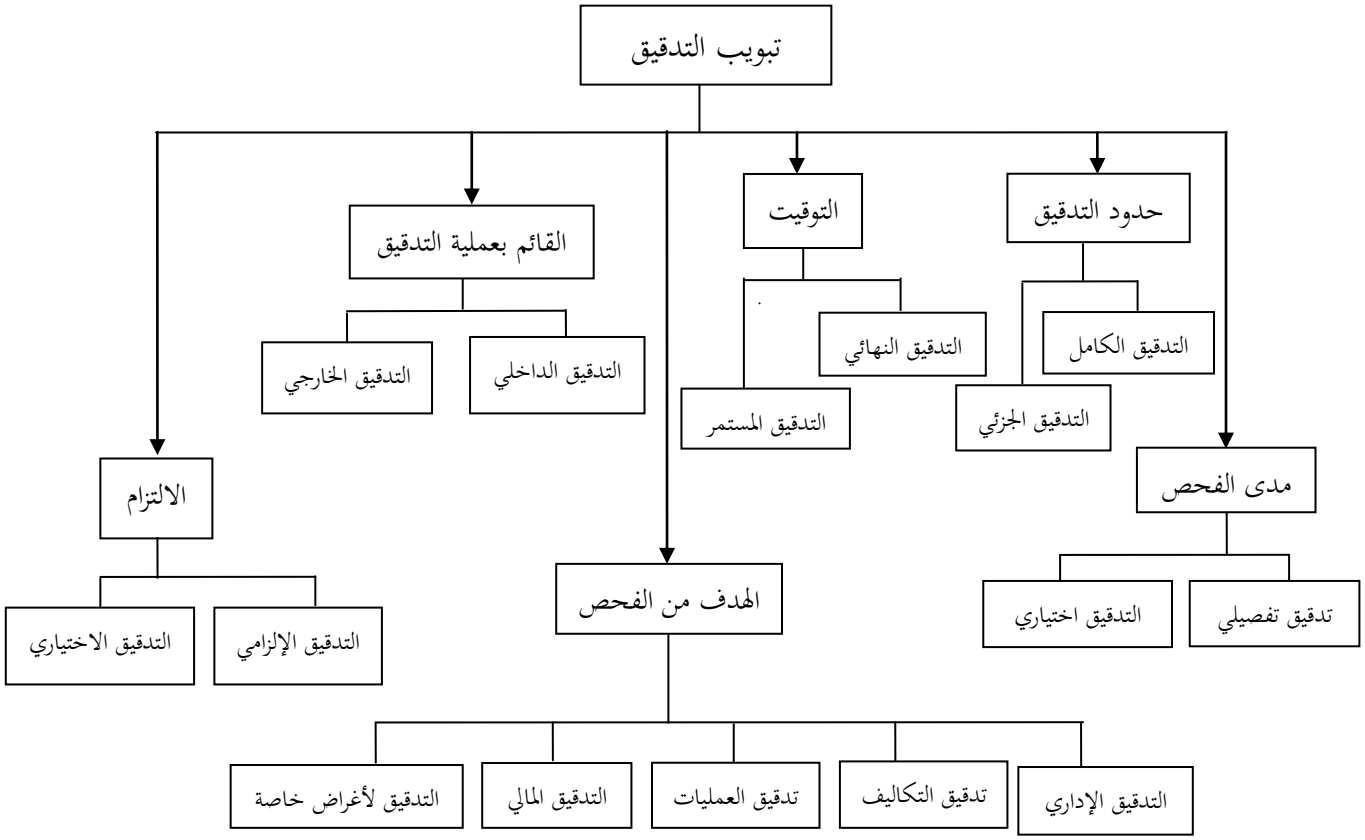
يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء الغير عادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فان عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض. حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات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

ثانيا: فرض الصدق في محتويات التقرير:

وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه، يتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من:

أ- تطبيق المنشأة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
ب- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.
ج- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المنشأة تلاءم طبيعة نشاط المنشأة محل الفحص.
د- أن يتم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المنشأة بثبات.

2.III.المبحث الثاني:تبويب التدقيق



الشكل (1.III): يوضح عرض تبويب التدقيق

غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، جامعة آل البيت، سنة 2006م-1426هـ، ص.24.

1.2.III.المطلب الأول: من حيث مدى الفحص وحدود التدقيق

أولا: من حيث مدى الفحص:

أ- **تدقيق تفصيلي (شامل):**[19]

هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص وقد كان هذا النوع من التدقيق متبع حتى عام 1933 للتأكد من خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والتلاعب والتزوير. يصلح هذا النوع من التدقيق للمنشآت الصغيرة حيث أنها تحتوي على عدد قليل من العمليات والأحداث بعكس المنشآت الكبيرة التي تتضمن عدد كبير من العمليات والأحداث مما يعني استغراق هذا النوع من التدقيق الوقت طويل وجهد أكبر وكذلك تكلفة أكبر.

ب- **تدقيق اختياري:**[20]

هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد أسلوبين هما الأول "التقدير الشخصي (العينات الحكمية)" والثاني "العينات الإحصائية" ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ولم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق إلا بعد عام 1933 مع ازدياد حجم المشروعات وتعقد عمليتها والاهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية. وعند استخدام المدقق لنظام العينات فانه يتم تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، منها فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة، ويستطيع المدقق إتباع أحد الأساليب التالية عند القيام بالمراجعة:

- **الأسلوب الشخصي (المدخل الحكمي):** وهو أن يعتمد المدقق على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات عند قيامه بتحديد حجم عينة الاختبار، واختيار المفردات وكذلك تقييم نتائج الاختيار.
- **الأسلوب الإحصائي (المدخل الإحصائي):** وهو أن يعتمد المدقق على الطرق الإحصائية العينات عند قيامه بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وكذلك عند تقييم النتائج التي يتم التوصل إليها.

ثانيا: من حيث الحدود:[21]

أ- **التدقيق الكامل:**

(19) طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 28-29.
(20) جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 44.
(21) المرجع السابق، ص 42.

هو التدقيق الذي يخول مدقق الحسابات نطاقا غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة. ويتطلب هذا النوع من التدقيق من مدقق الحسابات تقديم رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ككل بغض النظر عن الاختيارات التي قام بها. حيث أن مسؤوليته تشمل جميع العناصر حتى التي لم تخضع للفحص لذلك نجد أن التدقيق الكامل يناسب المنشآت صغيرة الحجم حيث أنه لا يعتمد المدقق في عمله على نظام الرقابة الداخلية، بينما هذا النوع من المنشآت كبيرة الحجم يعتمد على نظام الرقابة الداخلية ومدى قوة ومتانة هذا النظام ، فربما يتطلب من المدقق توسيع نطاق الفحص أو تخفيضه وفقا لقوة أو ضعف هذا النظام.

ب- **التدقيق الجزئي:**

هو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها أو تدقيق الميزانية دون غيرها أو المخزون دون غيره ويتم تحديد ذلك وفقا للعقد الذي تم بين المدقق والجهة التي قامت بتعيينه. وفي هذه الحالة فإن مسؤولية المدقق تنحصر في المجال الذي حدد له فقط، وسوف يكون رأي المدقق فقط في حدود المجال الذي حدد له وليس في القوائم المالية ككل.

III.2.2. المطلب الثاني:من حيث الهدف من الفحص والتوقيت

أولا: من حيث الهدف من الفحص:

أ- **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 لاستغلال الطاقة الإنتاجية، الأعباء الإدارية والتنسيق بين الإدارات في مستوياتها المختلفة. إذن التدقيق الإداري هو تدقيق مختلف عن التدقيق العادي من حيث الهدف والمجال.

ب- **تدقيق التكاليف:**[22]

هو التدقيق الذي يخص دفاتر وسجلات التكاليف ويهدف إلى فحص واختبار السجلات ومدى مطابقتها للواقع. يطبق هذا النوع من التدقيق في بعض الدول التي يوجد لديها عدد كبير من الشركات الصناعية التي تتبع القطاع العام؛ وقد عرف تدقيق التكاليف بأنه التحقق وفحص صحة حسابات التكاليف ومدى التزام المنشأة عند إعدادها بالخطط والمعايير الموضوعة.

ج- **فحص لأغراض خاصة:**[23]

(22) T.R.Sharma, Auditing, Sahitya Bhawan, Agra, India, 1993, p39.

هو أن يتم تعيين المدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة معينة فمثلا يقوم البنك المقرض بتعيين مدقق في سبيل التعرف على حقيقة الوضع المالي للعميل الطالب للقرض أو يتم تعيين مدقق لغرض تقدير قيمة مخزون آخر مدة وقت وقوع حريق معين أو تعيين مدقق للتعرف على نصيب أحد الشركاء في حالة وجود تصفية لشركة معينة.

إضافة إلى هذا فهناك من يقوم بتصنيف التدقيق إلى ثلاث فئات رئيسية هي:

- التدقيق المستقل
- التدقيق الداخلي
- التدقيق الحكومي

ثانيا: من حيث التوقيت:

أ- التدقيق النهائي:

هو التدقيق الذي يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية، أي في نهاية السنة المالية، يناسب هذا النوع من التدقيق المنشآت صغيرة الحجم والتي لا يوجد بها عمليات كبيرة.

ب- التدقيق المستمر:

هو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بإجراء الفحص والاختيارات على مدار العام أي من خلال التردد على المنشأة عدة مرات خلال السنة المالية.

من خلال التدقيق المستمر يقوم مدقق الحسابات بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به وفي النهاية يقوم بإعداد الرأي الفني المحايد في الموعد المحدد بعد أن يقوم بعملية المراجعة النهائية و إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية، يتلاءم التدقيق المستمر مع منشآت كبيرة الحجم التي تتعامل بعدد كبير من العمليات اليومية حيث أنه يصعب استخدام التدقيق النهائي فيها.

ثالثا: من حيث القائمين بعملية التدقيق ومن حيث الالتزام:[24]

أ- من حيث القائمين بعملية التدقيق:

- **التدقيق الداخلي:**

قد يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المنشأة بحيث يعمل على فحص الدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، في هذه الحالة يسمى هذا التدقيق

---

(23) Dinkar pagar ,Principles and practice of Auditing, Sultan chand and Sons, New Delhi, India, 1993, p 12.

(24) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 30.

بالتدقيق الداخلي وهو إحدى أدوات الرقابة الإدارية كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظف في المنشأة يخضع لسلطتها الإدارية. من واجباته اتجاه الإدارة تزويدها بالمعلومات التالية:

- دقة أنظمة الرقابة.
- الكفاءة التي يتم بها التقيد الفصلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.
-

- **التدقيق الخارجي:**

هو الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المنشأة.

البيان	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
الهدف أو الأهداف	**الهدف الرئيسي**: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. **الهدف الثانوي**: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	**الهدف الرئيسي**: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء، الغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدع لرغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقرير عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير عن نتائج الفحص والدراسة لمستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فتقدر المسؤوليات التي تعهدة بها الإدارة للمراجع الداخلي.
توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

جدول رقم (1.III):التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية

المصدر: محمد سمير الصبان، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت 1990، ص 44.

ب- **من حيث الالتزام:**[25]

- **تدقيق إلزامي:**

وهو التدقيق الذي تلزم المنشأة به وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات)، حيث أنه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المنشأة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله.

- **التدقيق الاختياري:**

وهو التدقيق الذي لا تلزم المنشأة بالقيام به، أي تقوم المنشأة بتعيين المدقق اختياريا دون أن يكون هناك إلزام من قبل القانون أو تشريع.

لذلك فالتدقيق الاختياري يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص (التوصية، البسيطة والمحاصة) ومن الممكن أن يكون التدقيق الاختياري كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة، كأن يتم تعيين مدقق لمعرفة نصيب كل شريك في الشركة أو في حالة رغبة شريك في الانفصال أو حالة وجود ميزات في شركة لأحد الشركاء ولغايات الاقتراض من البنوك، كذلك لتقديم القوائم المالية لفرض الضرائب.

III.3.المبحث الثالث:المعايير الخاصة بالتدقيق

تعتبر معايير المراجعة مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها. نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاث الآتية:[26]

- المجموعة الأولى: المعايير العامة.
- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.
- المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي.

III.3.1.المطلب الأول:المعايير العامة

(25) Boynton, Kell, 1996, Modern Auditing, 6th, John Wiley & Sons, New YORK, USA, p 4-5.

(26) شركس محمد، مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والالكترونية، الطبعة الأولى، دار ذات السلاسل الكويت، 1978، ص 25-26.

أولا: معيار التأهيل العلمي والعملي للكفاءة المهنية:

حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات ما يلي:

أ– أن يكون ذو تأهيل علمي.

ب– أن يكون لديه التأهيل العملي والكفاءة المهنية.[27]

ثانيا: معيار الاستقلال:[28]

إن تحديد مدى اعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:

أ- عدم وجود مصالح مادية للمراجع.

ب- وجود استقلال ذاتي:

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة.
- الاستقلال في مجال الفحص.
- الاستقلال في إعداد التقرير.

ثالثا: معيار العناية المهنية:

يمكن تحديد بعض شروط عامة التي يجب توفرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:

أ- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.

ب- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلي بغية تحديد مواطن القوة والضعف.

ج- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

د- العمل باستمرار من أجل تطوير خبرته المهنية.

III.2.3.المطلب الثاني:معايير العمل الميداني

أولا: التخطيط السليم لعملية المراجعة:

(27) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 المؤرخة في 1ماي1999.

(28) حسين عبيد شحاتة السيد، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصر، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006-2007، ص 25.

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على اختبارات المطلوبة.

ثانيا: معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

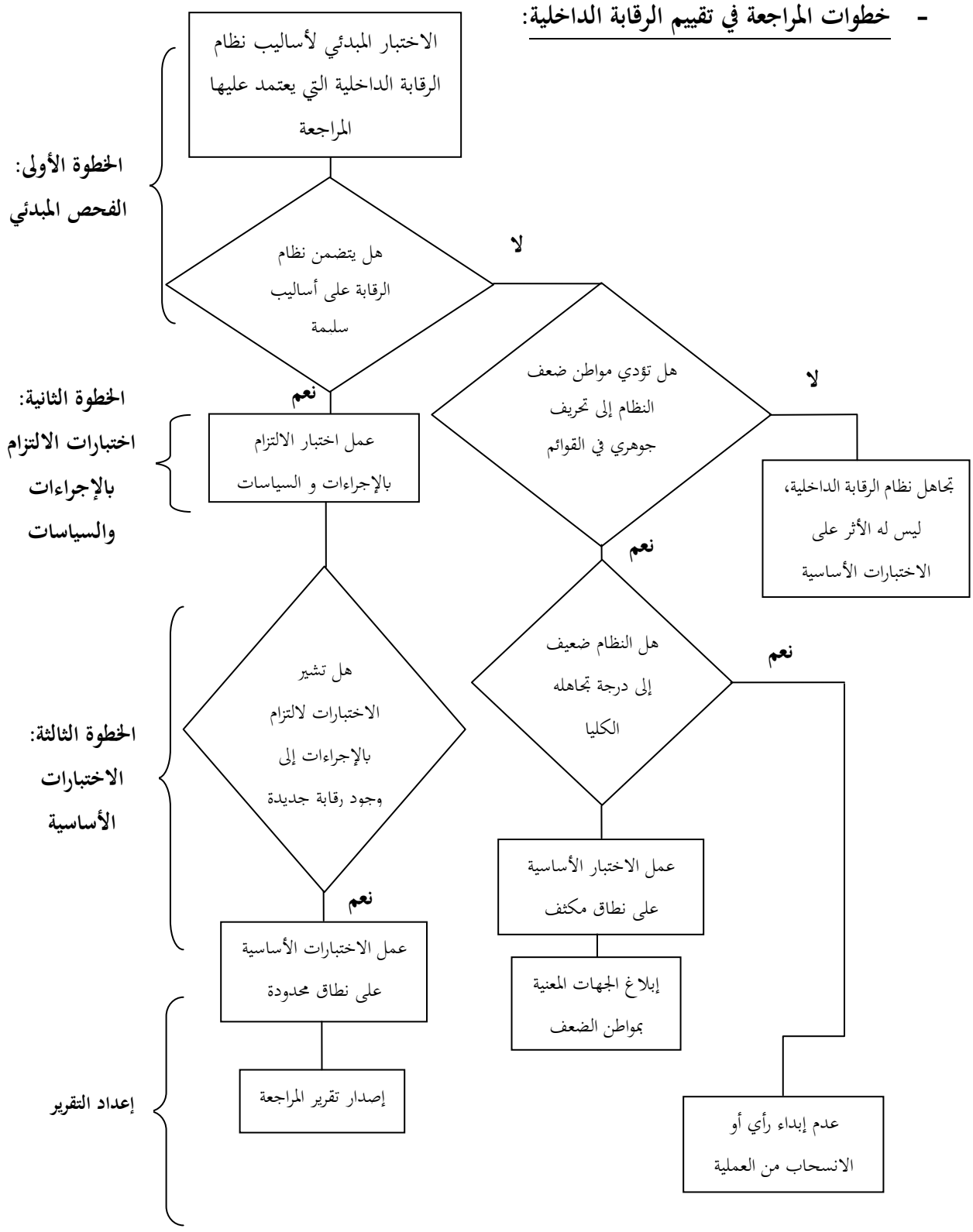
يعتبر نظام الرقابة للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة وحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق الآتية:

أ- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة.

ب- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية.

ج- طريقة الملخص الكتابي.

- **خطوات المراجعة في تقييم الرقابة الداخلية:**



الشكل رقم (III.2):يبين خطوات المراجعة في تقييم الرقابة الداخلية

توماس،أمرسون: المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أ.حجاج و ك.سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية 1989، ص 368.

ثالثا: معيار كفاية الأدلة:

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

ويمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

أ- **داخلية:** تشمل كل من الدفاتر، السجلات المحاسبية، الشيكات، المستندات، أوامر الشحن، طلبيات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.

ب- **الخارجية:** تشتمل على المصادقات من العملاء، الموردين، الملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك، وكالات التأمين، إدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

III.3.3. المطلب الثالث:معيار إبداء الرأي[29]

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال العناصر الآتية:

1. مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات.
2. مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
3. الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى.

(29) Haminia, le comtal interne et élaboration du bilan comptable emprise économique Alger, 1991, p 57 .

وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات والقوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق والجديدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير:

1. تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة.

2. على المراجع أن يبدي رأي فني محايد بالإضافة إلى تحديد نوع التقرير مقابل ذلك.

أولا: أنواع التقارير[30]

أ- **التقرير النظيف:**

هو تقرير يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم على:

- تبني نظام سليم للرقابة الداخلية.
- تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليه سابقا.

حالات امتناع المدقق عن إبداء تقرير نظيف هي:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها.

ب- **التقرير التحفظي:**

يعتبر التقرير التحفظي امتداد للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إذ يشير إليها بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة.

([30]) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص55-56.

ويشترط في هذا التحفظ أن لا يؤثر إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها.

ج- **التقرير السالب:**

يتم إصدار هذا النوع من التقرير في حالة إذا ما قام المدقق بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كأن يسجل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها.

بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فإنه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجا خطيرا جدا عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

د- **تقرير عدم إبداء الرأي:**[31]

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن إدارة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء.

خـــــاتمـــــة:

ومن هنا نستخلص أن المعايير تعتبر أداة فعالة لفحص القوائم المالية للمنشأة للوصول إلى المستوى المطلوب ولأن المعايير مرتبطة بطبيعة التدقيق وأهدافه فإنها تهدف إلى بلوغ مستوى الجودة المطلوبة من مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام المطلوبة منه.

مـــــقدمـــــة

يرتكز نظام المعلومات المحاسبية على جملة من المبادئ لقيت القبول العام عبر مراحل مختلفة من التطبيق العلمي، إذ تحكم هذه المبادئ في مجملها خطوات وإجراءات المعالجة المحاسبية التي تنتهي بإظهار نتائج نشاط المؤسسة، وتلبية احتياجات الأطراف المستعملة للمعلومات المعبر عنها. وبما أن الإجراءات المحاسبية ترتكز على

(31) المرجع السابق، ص 57.

المبدأ الذي مفاده ضمان الملائمة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المعدة من طرف المحاسب، فإن هذا الأخير يلتزم بإتباع رزنامة منهجية واضحة ودائمة بغية توليد معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. ومن بين هذه المبادئ نذكر:

- المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة.
- المبادئ المتعلقة بالقياس.
- مبادئ أخرى.

يتميز القرار الاستراتيجي عن غيره من القرارات بالشمول وطول المدى الذي يجب تغطيته ولذا يجدر بالمفكر الاستراتيجي أن يلم بأهمية ومساهمة المراجعة في مراحل اتخاذ القرارات الإستراتيجية، وهذا ما سنتطرق إليه تحت عنوان أهمية التدقيق في اتخاذ القرار.

1.IV.المبحث الأول: المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة والقياس[32]

1.1.IV. المطلب الأول: المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة

أولا: مبدأ الاستمرارية والدورة المحاسبية

أ- **مبدأ الاستمرارية:**

إن فكرة استمرارية المؤسسة في أعمالها، يؤكد صراحة مقدرتها على مزاولة نشاطها انطلاقا من إمكانيتها المادية والبشرية الرامية إلى تحقيق أرباح في السنوات المستقبلية وذلك من خلال:

- تقييم عناصر الميزانية والمكونات المادية للمؤسسة وفقا للتكلفة التاريخية ثم حذف تكلفة الاستعمالات لهذه الأصول.
- إن الالتزامات المستحقة على المنشأة تمثل ديونا تستحق الدفع في المستقبل (تاريخ السداد)، هذا ما يدل على استمراريتها.

ب- **مبدأ الدورة المحاسبية:**

(32) محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 60.

إن الاستمرارية في نشاطات المنشأة لفترة طويلة غير محددة، هو مبرر لتحديد مدة زمنية معنية يمكن على ضوئها معرفة نواتج، أعباء المؤسسة ونتيجة نشاطها في هذه الفترة، ليسمح لها في الأخير من تحديد مواطن الأعباء والنواتج بالدقة اللازمة مع معرفة مدى جدوى هذا النشاط.

في أغلب المؤسسات تتوافق السنة الاجتماعية –التي تحتوي على إثنا عشر (12) شهرا- مع السنة المدنية، بمعنى أنها تبدأ من أول جانفي وتنتهي في 31ديسمبر؛ الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني نص على هذا المبدأ في النقاط التالية:

- حدد تاريخ إقفال كل دورة محاسبية بتاريخ 31 ديسمبر (المادة16).
- إجبار المؤسسات بالقيام في نهاية كل فترة بجرد مفصل لاستثماراتها (المادة 17) مع إجراء جرد مادي لكل عناصر المخزونات (المادة 20).

ثانيا: مبدأ استقلالية الدورات والوحدة المحاسبية[33]

أ- **مبدأ استقلالية:**

ينبغي التعرف في ظل مبدأ استقلالية الدورات على النواتج، الأعباء ونتيجة نشاط كل دورة محاسبية، وعلى كل الوضعيات المختلفة لأجزاء وعناصر الميزانية، بما في ذلك عناصر المخزونات، الحقوق، التحصيلات المتعلقة بها وكل التسديدات المرتبطة بالديون سواء كانت جبائية أو شبه جبائية أو ديون ناتجة عن عمليات الشراء المختلفة.

من هنا يتضح أن كل دورة محاسبية تستفيد من نواتجها وتتحمل أعبائها.كما نص على ذلك المخطط المحاسبي الوطني من خلال القيام بتسجيلات محاسبية تخص الأعباء المتعلقة بسنة سابقة ووضعها في حساب خاص (حساب رقم 696: أعباء سنوات سابقة)، كذلك بالنسبة للنواتج المتعلقة بسنة سابقة وأدرجها في حساب خاص (حساب رقم 797: نواتج سنوات سابقة).

إن هذه المعالجة تضفي على المعلومات المحاسبية الملائمة ،المصداقية والتعبير الصادق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إذ أن الملاك، الدائنون، حتى المدراء وغيرهم ممن يهمهم أمر الوحدة المحاسبية يرغبون في معرفة نشاطها المستمرة على فترات متقاربة، لكي يستطيعوا اتخاذ الموفق الملائم منها وفي الوقت المناسب.

ب- **مبدأ الوحدة المحاسبية:**

([33]) المرجع السابق، ص 63-64.

إن التصنيفات العديدة للمؤسسات التي أملاها الواقع الاقتصادي الجديد وتبناها التشريع، الذي نص وفقا لهذا المبدأ على أن لا يتم الأخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث الاقتصادية التي لها علاقة بنشاط المؤسسة أو الوحدة القانونية، ففي هذا الإطار يقع على المحاسب تسجيل الأحداث التي لها تأثير على وضعية المؤسسة وليس وضعية المالكين، يرتكز هذا المبدأ على التمييز بين شخصيتي المؤسسة وملاكها، كما يهدف إلى تحديد وتوضيح مسؤوليتها اتجاه الغير. إن لهذا التمييز أهمية عند نشوب نزاع بين المؤسسة والأطراف التي تتعامل معها حيث يمكن رفع دعوة قضائية ضد المؤسسة باعتبارها شخصا معنويا لها ذمة مالية مستقلة عن ذمم الملاك.

ثالثا: مبدأ الصدق[34]

يسعى نظام المعلومات المحاسبية إلى توليد معلومات تلقى القبول لدى الأطراف المستعملة لها وقراء القوائم المالية الناتجة عن النظام المولد له، إذ يفترض أن هذا النظام يعمل وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى رأسها مبدأ الصورة الصادقة الذي تداول لأول مرة سنة 1948، الذي لقي استعمالا واسعا في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، هولندا وبريطانيا. إلا أنه لم يلق إسقاطا في الممارسة المحاسبية الفرنسية إلا بعد صدور المخطط المحاسبي المراجع (P.C.R) لسنة 1982، تبعا للتطبيقات التوجيهية الأوروبية الرابعة. وما يجدر الإشارة إليه أن الصورة الصادقة تعتبر هدفا يرجى بلوغه من نظام المعلومات المحاسبية باعتبار مخرجاته تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، التي يتخذ على أساسها قرارات تعكس الرغبة في الاستثمار من طرف المساهمين الجدد أو قرارات داخلية تتخذ من طرف الإدارة المسيرة.

IV.1.2.المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس

أولا: مبدأ ثبات وحدة النقد

(34) المرجع السابق، ص 66-67.

إن التعبير عن الأحداث الاقتصادية التي هي أحداث كمية في نظام المعلومات المحاسبية يتم حتما عبر وحدة قياس تتجسد في النقود. فالقياس النقدي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، من شأنه أن يعطي صورة رقمية عن الأحداث المتواجدة في قوائمها المالية الختامية.

في الواقع إن اعتماد النقود كأداة وحيدة للقياس، يؤدي إلى حصر مجال نظام المعلومات المحاسبية بإهماله للأحداث والعلاقات الاجتماعية الإنسانية الخارجة عن مجال السلع والخدمات.

إن التقلبات في مستوى الأسعار يفقد القوائم المالية –المعدة وفقا لمبدأ ثبات وحدة النقد– دلالتها ويؤدي إلى عدم التجانس في مراكز الميزانية. إذ أن قياس العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة يكون على أساس الإبقاء على القيمة الاسمية للنقود لا على القيمة الحقيقية المعبر عنها بالقدرة الشرائية، لذلك فإنه تحت هذه الشروط سيظهر حتما تفاوت بالإضافة إلى عدم تجانس في الحسابات المكونة للقوائم المالية خاصة مع بروز ظاهرة التضخم بشدة في الآونة الأخيرة، ما يجعل من المعلومات المحاسبية التي هي مخرجات النظام تفقد بعض مصداقيتها في عدم تماشيها مع المتغيرات في المحيط والسياسة المالية والاقتصادية.

أ- **مبدأ وحدة القياس:**

إن قياس الأحداث الاقتصادية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يكون حتما وفق مبدأ ثبات وحدة القياس؛ تبعا لهذا المضمار نص المشرع الجزائري على استعمال الدينار الجزائري كوحدة قياس لكل التعاملات الاقتصادية حيث ركز على ضرورة التسجيل المحاسبي بالنسبة للتدفقات بالعملة الوطنية.

ثانيا: مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ التعويض[35]

أ- **مبدأ التكلفة التاريخية:**

إن قياس نتائج أعمال المؤسسة وتحديد مركزها المالي يقوم على أساس التكلفة التاريخية، إذ أن العمليات التي تقوم بها هذه الأخيرة والتي تؤثر على الوضعية الحقيقية لها لا بد أن تكون موضوع للقياس في الوقت أو اللحظة التي تمت فيها.

توجد عدة معايير لقياس قيمة الموجودات، إذ تدرج قيمتها في إحدى المراحل الآتية:

- الاستلام (التكلفة التاريخية).

(35) هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفق دليل المحاسبة الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية 02- 2000، ص 15-16.

- التجديد (تكلفة الاستبدال).
- البيع أو إعادة البيع (القيمة السوقية).
- الإنتاج (تكلفة الإنتاج).

من أجل السماح لنظام المعلومات المحاسبية بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في ظل مبدأ التكلفة التاريخية ينبغي اعتماد حلول من شأنها أن تضفي على عناصر الميزانية الصفة الإستحداثية لمسايرة هذه العناصر للواقع الاقتصادي المعاش، يمكن اعتماد الحلول الآتية:

- الإهتلاكات: تعبر عن مقدار النقص الناتج عن استعمال الاستثمارات.
- المؤونات: لمواجهة التدهور المحتمل لبعض عناصر الذمة المالية للمؤسسة.
- إعادة التقييم: يعبر عن تحديث قيم الاستثمارات مع أخذ بعين الاعتبار عامل التضخم.

ب- **مبدأ التعويض:**

تقوم المؤسسة بعمليات مختلفة تجعلها في علاقة دائمة مع مورديها وزبائنها، ففي حالات عدة يحتاج موردو المنشأة إلى منتجاتها، كما تحتاج هي إلى المنتوجات لزبائنها، إن هذه العلاقة التشابكية من شأنها أن تخلق أرصدة دائنة ومدينة اتجاه الموردين أو الزبائن، لذلك جاء هذا المبدأ ومنع المقاصة بين الديون والحقوق التي هي اتجاه شخص واحد، وفرض توضيح قيمة الدين والحق في القوائم المالية الختامية على حد سواء، وأساس ذلك كون كل عملية لها إثبات وبراهين مادية.

ثالثا: مبدأ الحيطة والحذر

يعتبر هذا المبدأ من بين أهم المبادئ التي تعطي ضمانا وأمانا للمعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كونه يقضي بعدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، كتسجيل نواتج مستقبلية سوف تحققها المؤسسة، مع الاحتياط و الأخذ في الحسبان الخسائر التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقا من الإعداد وإمكانية مواجهتها، أي أن:

- أي نقص محتمل في قيمة الموجودات يمكن أن يؤثر على ذمة المؤسسة، ينبغي أن يحتاط له ويتم تسجيله حتى و إن كان حدوثه ليس أكيد؛
- بالمقابل لا يتم تسجيل الإيرادات المستقبلية أو المتوقعة إلا إذا تمت فعلا.

إن تطبيق هذا المبدأ من شأنه أن يعطي مظاهر قد تسيء إلى مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، ومن بينها:

- المغالاة في معدلات الاهتلاك بالنسبة للاستثمارات؛
- اعتبار بعض المصاريف الرأسمالية ايرادية وذلك بغية تقليل قيمة الربح الذي يظهر في حساب النتيجة، وهو الأمر الذي يترتب عليه نقص قيمة الأرباح القابلة للتوزيع؛
- تكوين مخصصات المؤونات المختلفة ومقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول؛
- ربط تسجيل الايرادات المحققة بالتحصيل، إذ لا يتم تسجيل الايرادات الناتجة عن عملية بيع أو تأدية خدمات للعملاء في خلال الدورة.

2.IV المبحث الثاني: مبادئ محاسبية أخرى(36)

1.2.IV.المطلب الأول: مبدأ ثبات الطرق المحاسبية وصراحة البراهين

أولا: مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

إن استمرار المؤسسة في نشاطها بمختلف أوجه من شأنه أن يعكس ضرورة الاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المتبناة من طرف نظام المعلومات المحاسبية، بغية إجراء مقارنات على مستوى النتائج المحققة من سنة إلى أخرى أو على مستوى العناصر التي تكون القوائم المالية الختامية للمؤسسة، إذ يفترض أن رصيد أي عنصر في نهاية السنة هو الرصيد في بدايتها، كما يجب الاستمرار والإبقاء على نفس الطرق التي عولج بها آنفا.

إن الاستقرار على هذا المبدأ يعطي أمانا وصراحة لكل العناصر المكونة للذمة المالية للمؤسسة والمحددة لمركزها المالي فمثلا،إذا اتبعت المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في قياس تكلفة المواد المنصرفة إلى الإنتاج، فإنه لا ينبغي العدول عن إتباع هذه الطريقة والانصراف نحو الطرق الأخرى كطريقة (FIFO) ما دخل أولا خرج أولا أو طريقة (LIFO) ما دخل أخير خرج أولا، لأن هذا التغيير في الطرق يعطي تغييرا موازيا في عناصر القوائم المالية، وبالتالي ينعكس على مستوى ذمة المؤسسة، لا يسمح بعملية إجراء المقارنات بين السنة التي هي موضوع التغيير والماضية، إلا أن التغيير الطرق المحاسبية قد يجد تبريره من خلال النقاط التالية:

- تغيير يمس شروط النشاط.
- طريقة استعمال الموجودات.
- العلاقة مع جهات أخرى.
- تلاشي الطرق المستعملة لوجود أخطاء فيها.

(36) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 72.

إذن إن التغيير في الطرق يكون بغية تحقيق مقارنات أفضل بين القوائم المالية في سنوات مختلفة، لإعطاء صورة صادقة على المؤسسة موضوع الدراسة.

ثانيا: مبدأ صراحة البراهين:

يسعى نظام المعلومات المحاسبية من خلال مخرجاته إلى تلبية احتياجات الأطراف المستعملة بمعلومات ذات المصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك يجب على المحاسب أن يقوم بمعالجة وتسجيل الأحداث الاقتصادية في إطار النموذج المحاسبي الذي يملي مبدأه على أن يتم التسجيل المحاسبي على أساس برهان صريح يحتوي على كل المعطيات اللازمة للتسجيل من مبلغ، تاريخ، تحديد طبيعة الحدث وإلى غير ذلك من المعطيات الضرورية، مع صرف النظر عن مصدر البرهان سواء كان داخليا أو خارجيا.

2.2.VI.المطلب الثاني: مبدأ الأهمية النسبية والإفصاح

أولا: مبدأ الأهمية النسبية:[37]

يرتبط مبدأ الأهمية النسبية بشكل كبير بمبدأ الإفصاح وبناء عليه فإن العناصر القليلة القيمة أو التي تكون قيمتها تافهة لا ينبغي أن تستغرق كثيرا من الجهد، إنما معالجتها بأكثر الأسباب ملائمة ومن أمثلة تطبيق هذا المبدأ: تصنيع بعض المؤسسات كحد أدنى لاعتبار أن النفقة بمثابة نفقة رأسمالية. فضمن الناحية الفطرية يعتبر شراء بعض الأدوات الكتابية بمثابة الحصول على أصول ينبغي إهتلاكها على سنوات استخدامها، لكن من الناحية العملية نجد أن تكاليف تخصيص هذه النفقات قد تتعدى تكلفة الأصول المشتراة وبالتالي فإن عملية التخصيص على سنوات الحياة الإنتاجية يجب أن تكون لها ميزاتها من الناحية العملية رغم استخدامها في أكثر من فترة محاسبية فإنها تعتبر كمصروفات تطبيقا لمبدأ الأهمية النسبية في المحاسبة.

ثانيا:مبدأ الإفصاح:

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشتمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا تم حذف أو استبعاد بعض المعلومات تصبح القوائم المالية مظللة ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق الآن بالقوائم المالية:

- ملحق السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة؛
- ملخص تفاصيل المخزون وأساس تقسيمه؛

([37]) هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

- ملخص خطط التقاعد الخاصة بالمؤسسة؛
- القيمة الجارية لأصول طويلة الأجل والمخزون(...).

لا يسري مبدأ الإفصاح الكامل على العمليات التي تحدث خلال السنة المالية، إنما تمتد إلى العمليات الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية، من الأمثلة على ذلك: بيع أحد الأصول الهامة ، تسوية أحد المنازعات الهامة أو الانخفاض الكبير في أسعار الخامات وهذه العملية تؤثر على نتيجة المؤسسة، مركزها المالي لذلك لابد من الإفصاح عنها في القوائم المالية.

3.2.IV.المطلب الثالث: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ومبدأ القيد المزدوج وفصاحة المحاسب[38]

أولا: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

تسعى المؤسسة ذات الطابع الاقتصادي إلى تحقيق الربح من نشاطها المستمر بغية المحافظة على نفسها من الإفلاس و العمل على إمكانية تحقيق النمو في نشاطها، إذ أن النفقات التي تقوم بها المؤسسة يراد من ورائها تحقيق عائد يكمن في الإيرادات. ويقاس بلوغ أهدافها بقياس مجموع الإيرادات بمجموع النفقات. ويفترض هذا المبدأ أن يتم توجيه أعمال المؤسسة لصالح تحقيق أهدافها المسطرة مسبقا.

ثانيا: مبدأ فصاحة المحاسب:

يعتبر هذا المبدأ المحاسب على أنه الشخص الذي ينبغي أن يكون فطنا في تسجيله للعمليات التي تكون بعد المعالجة في شكل معلومات يستفيد منها أطراف عدة من طالبيها، لذلك ينبغي أن يطبق كل المبادئ والقواعد التي تشكل الممارسة المحاسبة وكل الإجراءات التي من شانها أن تسهم في توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. أما فيما يخص المعالجة المحاسبية لمختلف النواتج والأعباء فإنها تتقيد بالتالي:

- لا يسجل النتائج محاسبيا إلا إذا تم فعلا.
- يسجل العبء محاسبيا إذا احتمل وقوعه.

ثالثا: مبدأ القيد المزدوج:

(38) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 75-76.

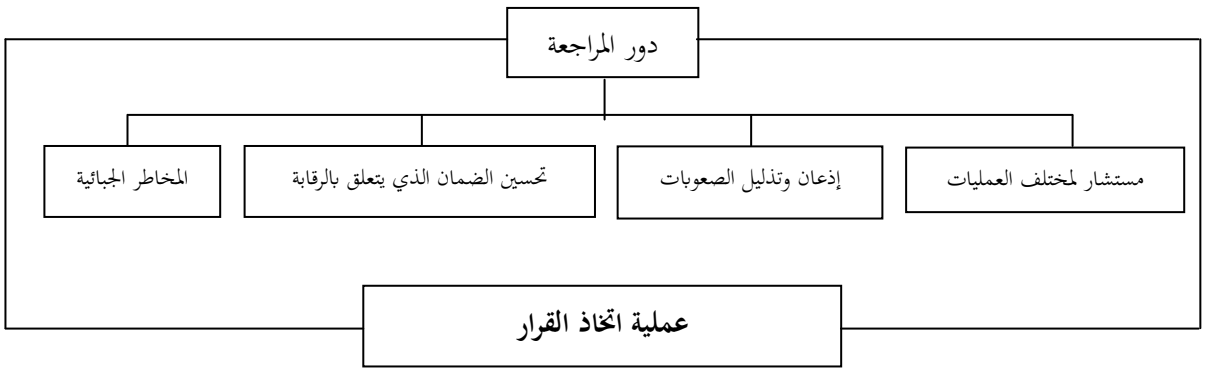
إن الأرضية الأولى لهذا المبدأ طرحها الإيطالي "لوغا باشيلو"، لأول مرة في القرن الخامس عشر (15)، وربط طريقة القيد المزدوج بالإمساك الجيد للدفاتر المحاسبية، ثم بدأ تركيز اهتمام المفكرين على تبرير منطق القيد المزدوج عن طريق إضفاء صفة الشخصية المعنوية المستقلة لكل حساب من الحسابات المشكلة للقيد المزدوج، وعن طريق التركيز على القواعد والإجراءات التفصيلية التي تهتم بتفاصيل تطبيق القيد المزدوج. انطلاقا من هذا المبدأ تبين لنا أن الحساب له ركيزة أساسية من خلال تجسيده للأحداث المحاسبية في شكل جدول مقسم إلى عمودين:

- العمود الأول من الجهة اليمنى يسمى المدين.
- العمود الثاني من الجهة اليسرى يسمى الدائن.

3.IV.المبحث الثالث: أهمية التدقيق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية

1.3.IV.المطلب الأول:مساهمة المراجعة في صنع القرارات

تساعد المراجعة في التحكم الداخلي للعمليات وتحسين مستويات نشاط المؤسسة، حيث يتلخص دورها في الشكل التالي:



شكل (1.IV): طبيعة دور المراجعة

Source: Dona R. H Ermonson and Larry E. Rittenberg.Internal Audit and Orgazitional Governance, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, P: 55, www.TheIIA.org, 14/06/2005, 14h: 35m.

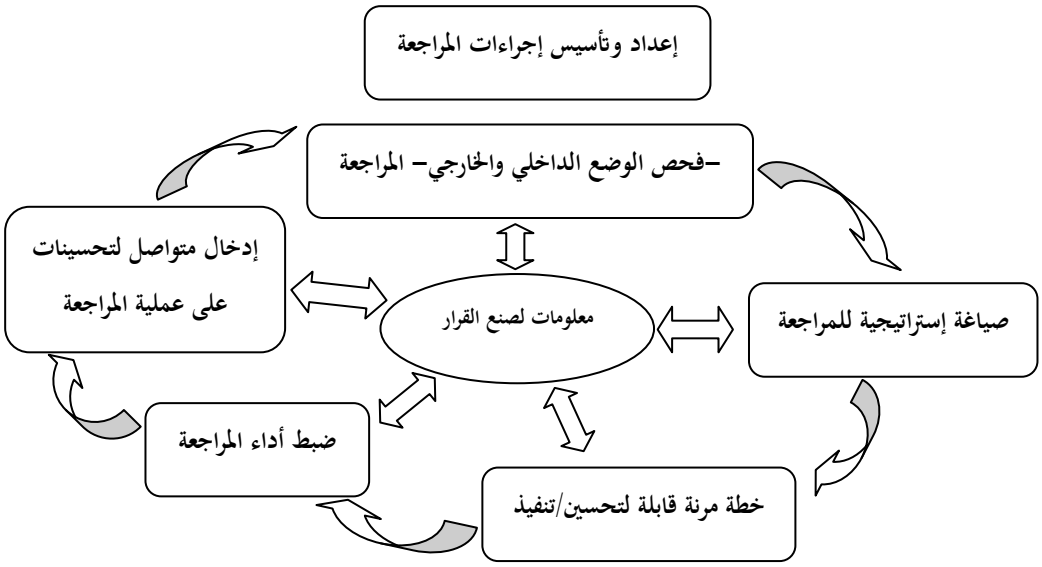
يجب أن يكون القرار المتخذ ملما بجميع المعطيات لتتمكن المؤسسة من جني عوائد المنتوجات المالية أكبر من التكاليف.

إن التغذية العكسية هي الطريقة الأكثر شيوعا للحكم على القرار وتقييمه بعد فترة زمنية من صدوره وفي ظروف تختلف عن تلك التي تم فيها صدور القرار، علاوة على الاتجاه الغريزي للإنسان نحو الدفاع عن أفعاله وإلقاء مسؤولية الفشل على الآخرين[39].

إن القرار الجيد هو القرار الذي يتخذ على أساس رشيد، وبطريقة منهجية أي أن هناك خطوات منطقية ينبغي إتباعها للوصول إلى القرارات الجيدة. وهذه الخطوات يمكن سردها فيما يلي:

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

بالموازاة مع خطوات عملية اتخاذ القرار فإن المراجعة لها دورة إعداد وتأسيس إجراءاتها، يكون آخرها الوصول إلى تقديم معلومات.



الشكل (2.IV): دورة إعداد وتأسيس إجراءات المراجعة

Source: Protiviti Independent Risk Consulting, Technology International Audit-Diagnostic Review, 2004.

([39]) محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 188.

IV.2.3.المطلب الثاني:أهمية المراجعة في مراحل اتخاذ القرار

تبدأ عملية المراجعة بإعطاء نظرة حول موضوع العملية وإعداد الإجراءات المناسبة لذاك الموضوع، فمن خلال هذه النظرة أو التصور يتم تشخيص الوضع المحيط بالموضوع داخليا وخارجيا، كذا تحديد درجة الخطر الناجم، ومن ثم يتم وضع إستراتيجية للقيام بعملية المراجعة، لتليها وضع الخطة اللازمة لذلك، بحيث يجب أن تتسم هذه الخطة بالمرونة والقابلية للتحسين في حالة أي متغير غير مرغوب فيه، ليبدأ المراجع بتنفيذ خطة أو برنامج عمله، مع العمل في كل مرة على ضبط للأداء ويتم ذلك من قبل المسؤول على المراجعة وهذا بالاعتماد مثلا على إحدى نماذج المتابعة، مع القيام بإدخال التحسينات الضرورية على كل نقص وهكذا دواليك في كل مرة يتم إعداد تقرير حول ما تم ملاحظته وتقديم الاقتراحات المناسبة، فينتج بذلك معلومات ذات جودة وفاعلية مؤهلة لاتخاذ القرارات.

يتم المساهمة في عملية صنع القرار من خلال هذه الدورة حسب كل مرحلة، حيث أن المعلومة التي قد تم تأهيلها والتوصل إليها هي إما اكتشاف مشكل أو تحديد مجموعة من البدائل أو المساعدة على اختيار أفضلها(...)، هذا يعني أن هناك مساهمة للمراجعة في كل خطوة من خطوات اتخاذ القرار، التي سنتطرق إليها بالتفصيل مع الوقوف على أهمية المراجعة في كل مرحلة.

أولا: تحديد المشكلة:[40]

إن تحديد المشكلة يساعد على القيام بتحليلها إلى عناصرها الرئيسية، ليستدل من ذلك الحل المناسب لها، والافتراض الأساسي عند تحديد المشكلة أن الحل متضمن فيها، وأن التحليل العقلي الاستدلالي المنظم يساعد في التوصل إليه واكتشافه.

كما أن عملية اتخاذ أي قرار أصلها وجود مشكلة وبالتالي هي أهم شيء يجب حدوثه حتى يكون هناك حاجة لصنع القرار بشأنها، ولكن في نفس الوقت يجب التأكيد على أهمية الأهداف، حيث أن هذه الأخيرة هي التي تحدد طبيعة وحجم المشكلة، ولا يمكن تحديد طبيعة القرار، روتيني أم لا، مبرمج أم غير مبرمج من دون تحديد المشكلة ومعرفة حجمها وطبيعتها.

يمكن إعطاء مفهوم عام للمشكلة حتى يتسنى تحديدها فهي: عبارة عن موقف غامض في حاجة إلى تفسير.[41] كما يمكن تعريفها على أنها: حالة من عدم الاتفاق أو الاتساق أو التوازن بين ما هو كائن وما

([40]) علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 1997، ص 215.

([41]) سعاد نائف نوطي، الإدارة، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، سنة 2004، ص 384.

يجب أن يكون.[42] من خلال هذين التعريفين يمكن القول بأن وجود مشكل يعني وجود خطر يواجه المؤسسة، عليها أن تتصرف اتجاهه، فتعتمد على الاقتراحات المقدمة في التقارير الناتجة عن عملية المراجعة حول هذا المشكل (الخطر)، ويمكن عرض الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة للحد أو مواجهة أو تجنب – اتخاذ قرار– خطر ما.

هناك دور للمراجعة في عملية اتخاذ القرار على جميع المستويات، وهذا من خلال المساعدة في اكتشاف المشاكل المحيطة والمتواجدة في المؤسسة حتى يتسنى لها مواجهتها قبل التفاجئ بها، بمعنى أن المراجعة تساعد المؤسسة في تحديد الأخطار التي من الممكن مواجهتها مهما كان نوعها ومن أي جهة كانت من الخارج (المحيط) أو الداخل، كما أنها تحدد طريقة التصرف مع كل خطر حسب نوعه.

ويتركز دور وظيفة المراجعة في المؤسسة لمواجهة خطر ما حسب درجة الأثر الذي يمكن أن يخلفه هذا الأخير من جهة، وحسب احتمال وقوعه من جهة أخرى.

ثانيا: إيجاد البدائل:

من العناصر الجوهرية لوجود القرار أن يكون هناك مشكلة تتطلب حلا معينا، أو مجموعة من الحلول المتعددة التي تطرح للنقاش ويتم دراستها وتقويمها لاختيار الحل الأفضل الأكثر ملائمة، لذا فإن وجود المشكلة يقتضي تباين الآراء حولها، ذلك لأن المشكلة التي لها حل واحد لا تعد مشكلة في ذاتها، بل تصبح حقيقة لابد من التسليم بها، ولكن في الغالب والأعم وجود عدة بدائل لكل مشكلة ولكل بديل منها مزايا وعيوب. أي يجب توفر أيسر البدائل وأقلها تكلفة بأكبر العوائد.

ثالثا: تقييم وتقويم البدائل:

إن تقييم وتقويم البدائل تعد من أهم المراحل التي يجب إعطاؤها أهمية كبرى قبل صنع أي قرار، ذلك لأن تقييم البدائل ثم تقويمها هو الذي سيحدد ما إذا كان سينجح في المستقبل أم لا، بمعنى أنه يتم تحديد أبعاد كل البديل –سلبياته وإيجابياته– في حل ذلك المشكل، كي يتسنى اختيار البديل المناسب والذي سيعطي أفضل النتائج بأقل عواقب، هذا في حد ذاته يشير إلى أهمية وضرورة الأهداف التي يجب مراعاتها عند اختيار بديل من البدائل المتاحة، فالهدف الأخير لصانع القرار هو إحداث تغيير ما في جذور المشكلة المطروحة، فالحل الذي تم بعد تقويم البدائل يبرز أهمية دور الخبراء والمستشارين والمعاونين في عملية بحث ودراسة البدائل المطروحة.

([42]) عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، سنة 1993، ص 133.

يبرز دور المراجعة في هذه الخطوة في أنها تعمل على تقديم واقتراح البدائل التي تراها مناسبة في التقرير النهائي بعد دراسة المشكل.

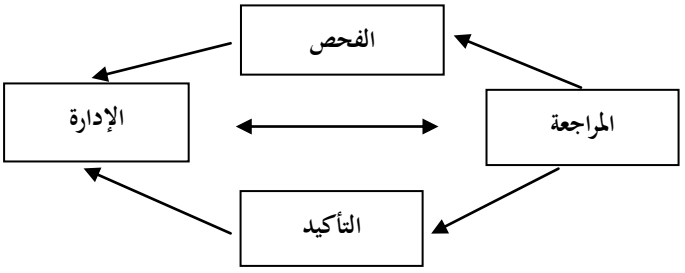
رابعا: اختيار البديل أو الحل الأفضل:

إن هدف متخذ القرار في نهاية المطاف هو الوصول إلى قرار يمكنه من بلوغ الهدف وحل المشكلة القائمة[43]، هنا يقوم متخذ القرار باختيار حل 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 حقيقة الأمر حسم الموقف والوصول إلى النتيجة النهائية للجهد المبذول في المراحل السابقة، وهذا الأمر يحتاج إلى قدر كبير من الكفاءة، الحنكة، الخبرة والقدرة الذاتية لمتخذ القرار على الاختيار السليم، تبقى أفضلية الحلول على البقية مسألة نسبية بين البدائل المتماثلة، وتحكمها الاعتبارات السالفة الذكر في الخطوة السابقة إلا أنه مما يجب ذكره أن هناك اعتبارات أخرى سياسية، اجتماعية واقتصادية قد تؤثر في اختيار البديل لحل المشكلة وخاصة فيما يتعلق بالمشاكل العامة للبلد.

في هذه الخطوة يزيد دور المراجعة في عملية اختيار البديل الأفضل، وهذا من خلال الإقناع المستمرة على اختيار البديل المقترح في التقرير هذا لأنه تم دراسته من جميع النواحي، وأن متخذ القرار في العادة يستشير المراجع حول البديل الذي يكون أكثر موضوعية وأفضل حال حتى البدائل الأخرى التي تم اقتراحها من الجهات الأخرى. فتكون بذلك للمراجعة رؤية يمكن اعتمادها في اختيار هذا البديل أو غيره (الأكثر ملائمة).

ويمكن إبراز هذا الدور من خلال الشكل التالي:



الشكل (IV.3): التكامل بين المراجعة والإدارة.

Source: Danar, Hermanson and Larry E, Ritten Berg, Art.Cit, P: 59.

([43]) مقدم عبيرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرارات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2004، ص 18.

مما سبق نستنتج أنه من الصعب أن يتم التوصل إلى البدائل المثلى عند صنع القرارات، وذلك لأن صانع القرار لا يستطيع الإلمام بكل البدائل، ولا بالنتائج المترتبة على كل بديل، وذلك لأن اختيار البديل الأمثل يبقى مسألة نظرية بحتة في كل الأحوال، فيكون هدف متخذ القرار من العملية هو الاقتراب بأقصى ما يمكن إلى الأفضلية، لذا كان لازما على متخذ القرارات في المؤسسة الرجوع في كل مرة إلى ما تراه المراجعة حول مشكل ما، على الأقل تعمل على توجيهه وبقناعة إلى البديل الأفضل.

خامسا: تنفيذ القرار:[44]

بعد أن حدد متخذ القرار البديل الأفضل من بين البدائل التي تم تقييمها، يصل إلى مرحلة التنفيذ، وهو وصول القرار إلى من سيقوم بتنفيذه على أرض الواقع، ولنجاح هذه العملية لابد من توفر بعض الشروط في القرار المتخذ وهي أن:

- يكون قابلا للتنفيذ بالإمكانيات الموجودة.
- يلقى مساندة وتأييدا من قبل الذين يقومون بتنفيذه.
- يكون واضح الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.
- يرفع القرار من معنويات العاملين على تنفيذه ومن لهم علاقة به.

إن خطوة تنفيذ القرار قد تكون أكثر المهمات استهلاكا للوقت، وذلك يعود أساسا إلى آثار ونتائج التنفيذ على المؤسسة، وعليه فإن القرار المحكم لن يكون ذا أهمية وجدوى ما لم يحمل في طياته ويتضمن كيفية تنفيذه من الأساس.

إن نوعية القرار وإمكانية تنفيذه دليل مبدئي على نجاح ذلك القرار، ويمكن الحكم على جودة القرار أو عدمها بناء على المعايير الآتية:

- قياس مدى اتفاق وانسجام ذلك القرار مع السياسات وممارسات المؤسسة؛
- توقيت القرار؛
- اعتماده وتجسيده لكمية المعلومات المثلى؛
- تأثير صانع القرار على القرار ذاته.

ونلخص طريقة التنفيذ الناجح للقرار على النحو التالي:

([44]) المرجع السابق، ص 19-22.

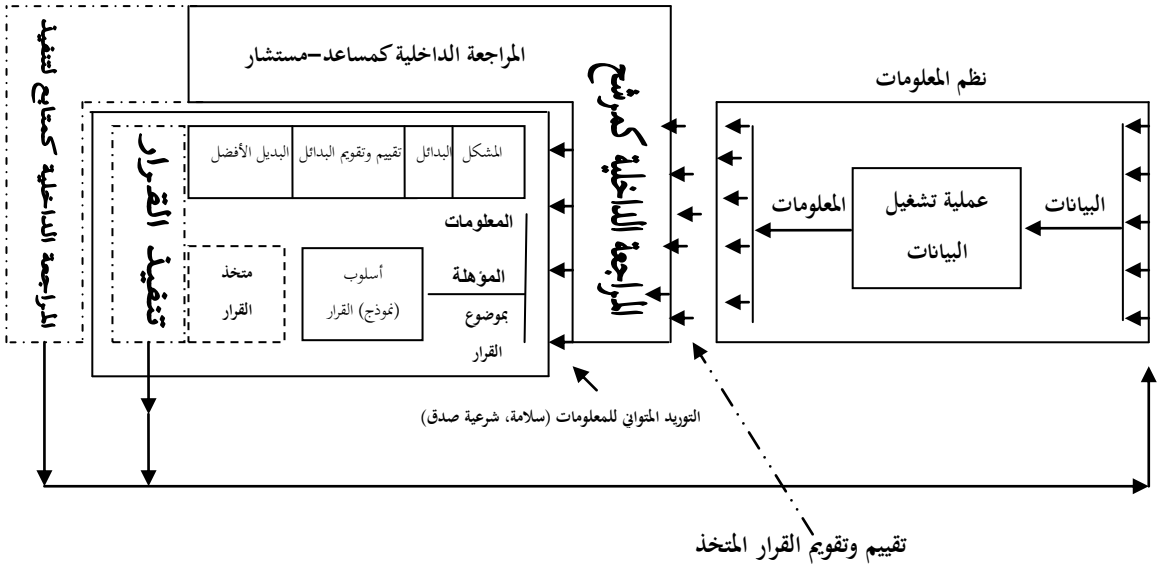
- عدم تعارض المصلحة؛
- إيجابية عامل الخطر و المكافأة؛
- كيفية ومدى فهم منفذ القرار والمسؤولين عن إيصال القرار للآخرين.

مما سبق يمكن القول بأن القرار إذا لم يتم تنفيذه على الوجه المطلوب لا يتعدى كونه قرارا على ورق، لذا يجب تنفيذ ذلك القرار حتى يتسنى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم صنعه والوصول إليه، قد يكون القرار المتخذ جيدا وهو الأفضل، إلا أن الطريقة التي نفذ بها كانت غير ملائمة، مما يؤدي إلى الحكم الأولي عليه بأنه غير جيد وأن البديل الذي تم اختياره غير سليم، بينما يعود عدم الملائمة إلى الطريقة التي نفذ بها، لذا يجب مراعاة الطريقة التي ينفذ بها هذا القرار ومن الممكن أن يكون ذلك بمساعدة مسؤول المراجعة وهذا بحكم طبيعة نشاطه وتعامله مع جميع المستويات في المؤسسة.

سادسا: المتابعة والتقويم:

إن المؤسسة الفعالة تتضمن قياسات دورية للنتائج التي يتم التوصل إليها ومقارنتها بالنتائج التي كان مرجوا تحقيقها، فإذا ما وجد انحراف وجب إجراء بعض التغيرات التي تكفل تحقيق التوازن، ومن هنا تتضح مدى أهمية تحديد الأهداف والتي بموجبها يتم تقييم مستوى الأداء، وفي حالة عدم توافق النتائج المطلوبة، يجب إحداث تغيرات ربما في الحل الذي تم اختياره، أو في مراحل تنفيذه أو حتى إعادة صياغة أو تغيير الأهداف لو وجد أنه من غير الممكن تحقيقها، ففي هذه الحالة يجب إعادة صياغة نسق صنع القرار بالكامل وتصحيح مساراته حتى يتسنى تحقيق الأهداف المنشودة مسبقا. في هذه الخطوة بالذات يزداد دور المراجعة، وهذا لكون طبيعة عملها الرقابي، بحيث تعمل على تتبع تنفيذ القرارات المتخذة وتعمل على تقييم تنفيذ القرارات المتخذة لترفع نتائج هذا التقييم في شكل تقرير نهائي هذا من جهة، ومن جهة أخرى وبحكم مشاركة المراجعة في جميع المراحل أو الخطوات السابقة من تحديد للمشكلة ثم للبدائل ثم اختيار البديل الأفضل(...)، من شأنه أن يجعل المراجعة تسهر على التطبيق الجيد لهذا القرار وتعمل على التوريد المتوازي للمعلومات حول هذه القرارات المتخذة. نلاحظ من خلال كل هذه الخطوات أن للمراجعة دورا أساسي في كل خطوة، إلا أنه يجب التفرقة بين المعلومات المختلفة والتي تستخدم من قبل مستويات مختلفة من الإدارة، حسب الطبيعة الهيكلية للقرار المتخذ.

يمكن ملاحظة ذلك من خلال الشكل التالي:



الشكل (4.IV): يوضح العلاقة بين المراجعة واتخاذ القرارات.

المصدر: مقدم عبيرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرارات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2004، ص 22.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الآلية التي يتم بها توليد المعلومة المؤهلة لاتخاذ القرار وهذا من خلال إنتاجها من نظام المعلومات داخل المؤسسة ليتم ترشيحها ورفعها إلى مستوى المعلومة الإدارية الصالحة لاتخاذ القرار بمساهمة من المراجعة، كما يظهر هذا الشكل الآلية التي يتم بها استخدام المعلومة المؤهلة في هذه العملية، بل يمتد إلى تنفيذ ومتابعة هذا القرار، تبقى هذه الخطوات والآليات المختلفة في شكلها –ظروفها– العادي، إلا أن هناك أمور أخرى يجب أن تأخذ بعين الاعتبار وهي مختلف العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات في المؤسسة.

خـــــاتمـــــة:

في الأخير نشير إلى أن نجاح أهمية إتباع المبادئ المحاسبية التي تشكل القاعدة العملية لنظام المعلومات المحاسبية كوسيلة للإخبار والإفصاح عن حالة المؤسسة، يحتم الأخذ بالمبادئ الأساسية التي تشكل في مجملها منظارا للحقائق الاقتصادية للمؤسسة من جهتين مختلفتين:

- حقل الملاحظة، بفضل تطبيق المبادئ المتعلقة بالاستمرارية، الوحدة، الدورات، استقلاليتها والصورة الصادقة.
- القياس بفضل تطبيق المبادئ المتعلقة بثبات وحدة النقد، التكلفة التاريخية، الحيطة، الحذر وعدم التعويض.

كما نشير إلى مدى أهمية المراجعة في جميع مراحل بناء القرارات للوصول إلى القرار الاستراتيجي بعيد المدى ذو عوائد مالية أكبر من التكاليف.

مـــقدمـــة:

تعتبر المراجعة من الأدوات الأساسية التي يستعان بها في مختلف مستويات، لتنير طرق و أساليب التسيير الأفضل، فتستعمل في عملية اتخاذ القرارات المختلفة خاصة منها الإستراتيجية، فعلى مستوى كل فرع و كل وحدة يتم فيه الاستعانة بأعمال ونتائج المراجعة للشروع في مواجهة مواقف معينة كوجود مخاطر معينة أو المبادرة في تجسيد خطوات تحسينية معينة، تتمثل مساعدة التدقيق لعملية اتخاذ القرارات في جميع خطوات، حسب كل موقف أو مشكل، فقد يستعان به في الكشف أو تحديد معالم مشكل معين، كما قد تكون هذه المساعدة في تحديد أو تجميع البدائل الممكنة لحل مشكل ما أيضا يستعان به في تحديد الحل الأفضل،إضافة إلى عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة.

1. المبحث الأول: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الفرسان –سعيدة–V

1.2. المطلب الأول: عموميات حول مؤسسة مطاحن الفرسان – سعيدة–V

أولا:تعريف المؤسسة:

المجموعة الصناعية إرياض سيدي بلعباس هي شركة ذات الأسهم برأسمال قدره 10 000 000 000 دج، بالإضافة إلى أنها تتكون من 9 فروع؛ يتمثل نشاطها الأساسي في إنتاج و بيع السميد، الدقيق، نشاء الذرة وجلوكوز، تشمل 11 ولاية في غرب وجنوب غرب الوطن كالآتي: سيدي بلعباس، وهران، عين تموشنت، تندوف. تلمسان، معسكر، سعيدة، النعامة، البيض، بشار، أدرار و

من بين فروع المجموعة الصناعية الفرع شركة مطاحن الفرسان –سعيدة–، التي تقع في المنطقة الصناعية رقم 01 بسعيدة، رأسمالها الاجتماعي هو 60 000 000دج، بدأت عملها في 01أوت1998.

ثانيا:بعض مؤشرات المؤسسة:

من الخصائص المميزة لهذه المؤسسة هي:

أ- **نشاطها الأساسي**: إنتاج وبيع السميد والدقيق، تتكون من وحدتين للإنتاج.

- **الوحدة 20-12-81**: **الدقيق والسميد**: تقدر مساحتها بـ 30هكتار و625،م2، باشرت العمل في 05جويلية1980. تقدر سعة تخزينها للقمح بـ:
  - القمح الصلب: 000 140قنطار.
  - القمح اللين: 000 140قنطار.

سعة إنتاجها: السميد:000 1قنطار/24سا.

الدقيق: 000 1قنطار/24سا.

سعة تخزينها للمنتوج النهائي: السميد: 500 7قنطار.

الدقيق: 500 7قنطار.

طاقتها: طاقة الآلات:630x3.

نظام العمل:3x 8سا.

التجهيزات: بيهلر السويسري.

- **الوحدة20-11-80**: **السميد و الدقيق**

تقع في وسط المدينة، بدأت عملها بسنة1927، تقدر سعة إنتاجها:600قنطار/24سا، أما سعة تخزينها للقمح:000 2قنطار،سعة تخزينها للمنتوج النهائي: 000 2قنطار.

قامت هذه الوحدة باستبدال تجهيزاتها سنة 1986 بتجهيزات جديدة سانقاتي الإيطالي، أما التموين بالماء فيتم بمياه الآبار.

ب- **القوة العاملة:**

القوة العاملة بالفرع بدأت بـ338 منصب، قدرت في 31أوت2000 بـ 229منصب فيها 30 إطارا، 80 تقني سامي،:119 منفذ

أما بسنة 2003 قدرت بـ:115 منصب.تضم 23 إطارا، 62 تقني سامي.

ج- **الهيكل التنظيمي للمؤسسة**

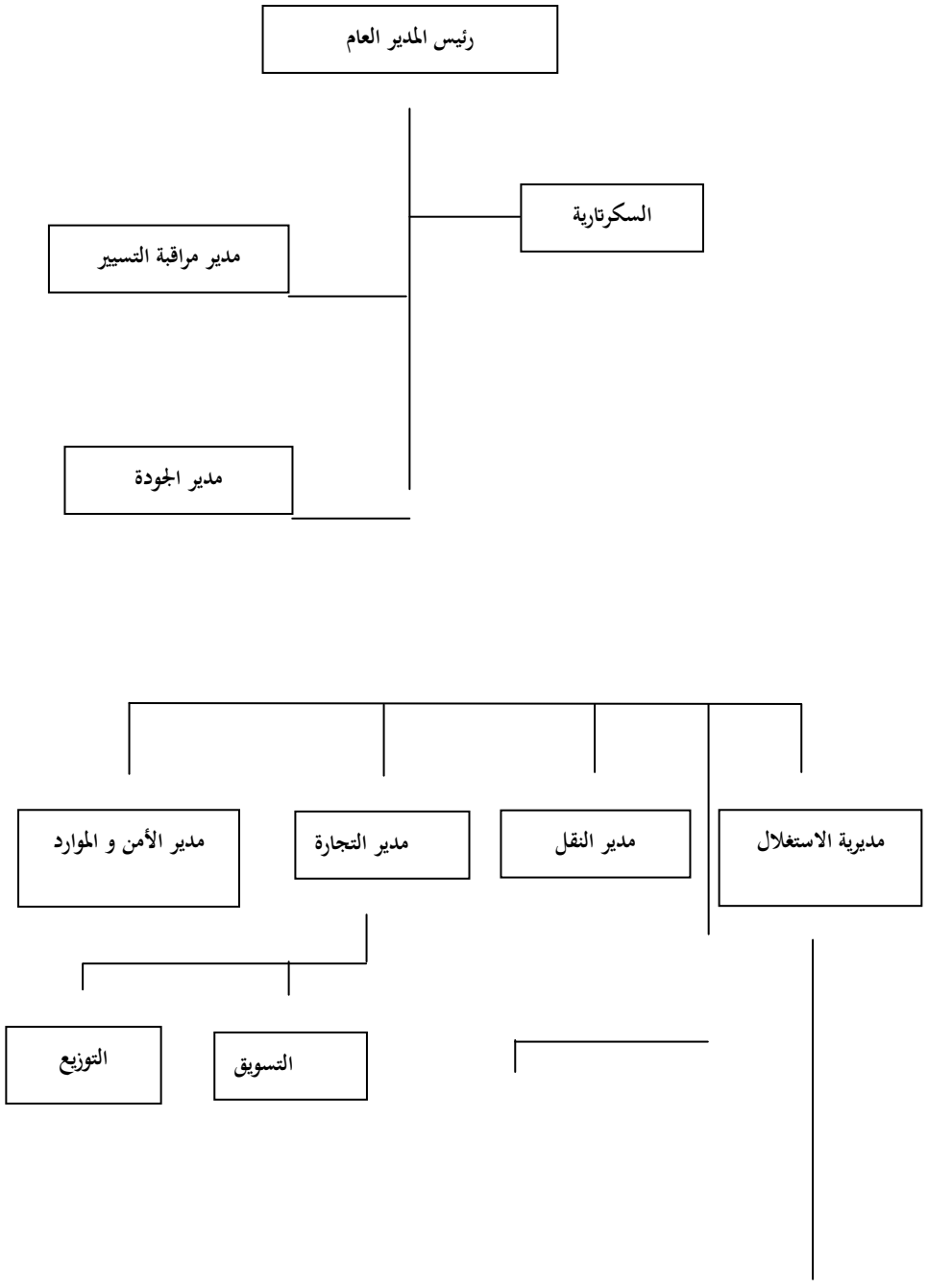
يمكن تلخيص الإدارات في الجدول التالي:

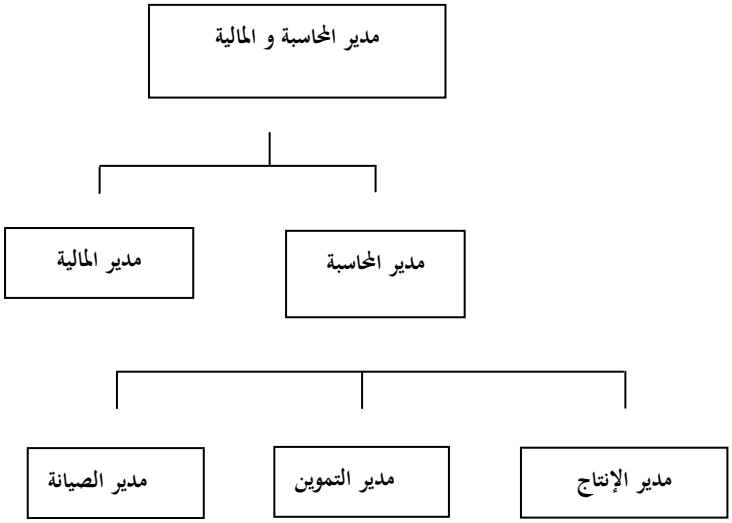
القوة العاملة	الحالة
22	المديرية العامة
62	مديرية الاستغلال
41	المديرية التجارية
13	مديرية إدارة الوسائل

مديرية المالية والمحاسبية	08
مجموع الفروع	146

.1): يبين الإدارات الموجودة بالمؤسسةV الجدول (

المصدر: وثيقة تقنية من المؤسسة





.1): يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الفرسان – سعيدة–V الشكل (

المصدر: وثيقة تقنية من المؤسسة

.2.2.المطلب الثاني:عملية تدقيق وإعداد تقرير للمؤسسة محل التطبيقV

أولا: أثر المراجعة على القرارات المتخذة

تلعب المراجعة دورا هاما في كل خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرارات، هذا من خلال عملية التوريد المتوالي للجهات المعنية حسب كل مستوى إداري بالمعلومات المؤهلة، لضمان شرعيتها، مصداقيتها، سلامتها وأمنها. قامت المؤسسة بوضع أهداف إستراتيجية وأخرى عملية، وجعلت العمليات قيد التنفيذ، كذا سعة للوصول إلى تحقيق هذه الأهداف بأقل انحراف ممكن، حيث وفرة جهاز رقابي هائلا للوقوف عليها ومراقبة تنفيذ بصفة مستمرة.

تتمثل الهوامش العامة للرقابة في وضع أدوات لمتابعة الأهداف العملية والقيام بمهام ، زيارات ،عمليات مراجعة من أجل مراقبة و متابعة تنفيذ عمليات وإجراءات المؤسسة. من بين أدوات متابعة الأهداف العملية المطبقة في المؤسسة هي:

- **لوحات قيادة يومية وأسبوعية وشهرية**: خاصة بمتابعة تنفيذ الإجراءات والعمليات التي وضعت من أجل الوصول إلى تحقيق فعلي للأهداف العملية، ثم الأهداف الإستراتيجية والوقوف على أهم المستجدات

والمشاكل التي تواجه منفذي العمليات من أجل دراستها ،تحليلها ،نشرها ،اتخاذ تدابير مناسبة من أجلها أي قرارات قد تكون تنفيذية أو تكتيكية أو إستراتيجية.

- **تقرير التسيير سداسي وسنوي**: من أجل الوقوف على أهم ما تم تحقيقه من أهداف عملية وإستراتيجية بالغه، يجب القيام بإعطائها تحليلات وتفسيرات مناسبة، حتى تتضح الصورة الفعلية للمؤسسة من حيث ما قامت بتحديده والتخطيط له وما يصبو إليها من إنجازات، هذا التقرير يضمن نوع من الشفافية، أي يتم نشر المعلومات الرئيسية الخاصة بنشاط المؤسسة، حتى يتسنى لمسيرين، الملاك، العمال و المتعاملين مع المؤسسة من بنوك، زبائن وموردين الدراية الكافية بما تحققه من نتائج و المستجدات الرئيسية التي طرأت على المؤسسة.

- **لوحة قيادة خاصة بالنتائج**: يتم من خلال هذه اللوحة تتبع النتائج المحققة ومقارنتها بما سطر لها، وبما تم تحقيقه في السنوات الماضية، كي يقام بتحليلها،دراستها والوقوف على معالمها، كذا من أجل تتبع مراحلها لكي تتخذ التدابير والإجراءات في حال وقوع خلل أو عدم الوصول إلى ما هو مخطط له بظهور انحرافات فادحة.

أما فيما يخص **مهام عمليات المراجعة:** فقد كان لها دورا كبير في عمليات اتخاذ القرارات لمختلفة الإستراتيجية منها والتكتيكية التنفيذية في المؤسسة، نلمس هذا الدور أيضا من خلال عمليات المتابعة والدراية الكاملة بما يجري في المؤسسة.

للوقوف على مدى مساهمة المراجعة في تحقيق العديد من النتائج، نستعين بالتقرير التسييري لسنة 2011 يبرز أهم النتائج المحققة خلال سنة 2011 مقارنتا مع ما تم تحقيقه خلال السنة السابقة.

السنوات	2010	2011
رقم الأعمال	43 775 100	66 592 300
نسبة التغير	-	52.12 +%

الجدول (V.2011 إلى سنة 2010 تطور رقم الأعمال لمؤسسة مطاحن الفرسان من سنة):2.

Source : Rapport d'audit sur la commercialisation, p 17

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن هناك زيادة معتبرة من سنة 2010 إلى سنة2011، يعود ذلك إلى عدة أسباب منها ما هو داخلي ومنها ما هو خارجي من أهمها الدور الذي تساهم المراجعة به في التسيير الحسن لنشاط العادي للمؤسسة.

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها ارتأينا أن نأخذ تقرير الذي تم من طرف المدقق الخاص بالمؤسسة كنموذج لدراستنا حيث كان هذا الأخير كالتالي:

- **تقرير لتدقيق الداخلي الخاص**

بالجانب التجاري لفترة 2011/01/01– 2011/12/31

في إطار مهنة التدقيق الداخلي الخاص بالجانب التجاري لمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة لفترة 01-01-2011 /31-12-2011،أجرين تدقيقنا وفقا للمعايير الرقابة على أساس الدراسات الاستقصائية و استنادا للمعلومات المقررة.

إن تلك القوائم هي من مسؤولية الإدارة، و تتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي عن هذه القوائم المالية.

حالات البيع لسنة 2011:

ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان في بيع خلال سنة 2011 بما يلي:

- 53 326qx من السميد بمبلغ 192 690 500,00DA
- 142 980qx من الفرينة بمبلغ 284 017 500,00DA
- 115 263qx من نخالة بمبلغ 189 215 304,86DA

و بهذا تم تحقيق رقم الأعمال إجمالي يقدر بـ 665 923 304, 86DA بنسبة 52, 12 %حققت ارتفاعا مقارنة مع السنة السابقة.

1. **مبيعات السميد:**

ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة خلال فترة 01-01-2011 إلى غاية 31-12-2011 ببيع:

36 425qxحجم من السميد 25 كلغ بمبلغ 130 156 800,00DA أي 67,55.%

32,45% أي 62 533 700,00DA من السميد حجم 10 كلغ بمبلغ 16 901qx

أي= 100% = 192 690 500,00DA

من رقم الأعمال التجاري.% 28,94مبيعات السميد تمثل

999,56% حققت مبيعات السميد خلال سنة 2011 ارتفاعا موجبا مقارنة بسنة 2010 بـ

2. مبيعات الفرينة:

ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة خلال فترة 01-01-2011 إلى غاية 31-12-2011 ببيع:

من الفرينة مجزئة لأنواع كما يلي: 142 980,45qx

95,75 %. أي 271 935 550,00DA من الفرينة حجم 50 كلغ بمبلغ 137 588,50qx

3,70. % أي 10 510 950,00DA من الفرينة حجم 25 كلغ بمبلغ 4 810,25qx

0,55% أي 1 571 000,00DA من الفرينة حجم 10 كلغ بمبلغ 581,70qx

أي 84 017 500,00DA = 100%

فئات الزبائن الذين تم البيع لهم الفرينة سنة 2011:

أ. **المبيعات الطبيعية:**

الخبازين = 124 307, 00qx أي 86, 94. %

المستهلكين = 18 673, 45qx أي 13, 06 %

= 100%= أي 142 980,45qx

ب. **المبيعات بالقيمة:**

86, 15% أي 244 689 100, 00DA الخبازين =

13, 85% أي 39 328 400, 00DA المستهلكين =

أي 284 017 500,00DA = 100%

3. **المبيعات النهائية للمطحنة:**

ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة خلال فترة 01-01-2011 إلى غاية 31-12-2011 ببيع:

لفئة الزبائن كما يلي :86DA, 304 215 189 من نخالة بمبلغ قدره 115 262,80qx

أ. **مبيعات الطبيعية:**

67,18% أي 77 437, 00qx مربي الحيوانات الأليفة(الدجاج) =

52, 17% أي 20 186, 00qx منتجو الحليب =

15,30% أي 17 639,80qx = ONAB

أي 115 262 ,80qx= 100% =

ب. **المبيعات بالقيمة:**

08, 74% أي 140 162 569, 16DA مربي الحيوانات الأليفة (الدجاج) =

47, 15% أي 29 269 700, 00DA منتجو الحليب =

10,45% أي 19 783 035,70DA =ONAB

أي : 189 215 304,86DA =100%

من رقم الأعمال التجاري. 28,41% تمثل المبيعات النهائية

مقارنة بالمبيعات المحققة لسنة 2010 فإن المبيعات النهائية للمطحنة المدونة بسنة 2011 حققت ارتفاع موجب 115 263qx.عن سنة 2010 الذي كان 71 259qx مقابل61,75%قدر

الإجراءات التجارية:

إن الإجراءات التجارية على مستوى مطاحن الفرسان موجودة كالتالي:

المرحلة 01:

يقوم المدير التجاري بالتعرف على الزبون الذي يأتي لأول مرة، و في أول حوار أو معاملة معه يتم تصنيف هذا الزبون (الخبازين،تجار الجملة،تجار التجزئة)، ثم يقوم بوضع القائمة المستحقة في ملف التموين الذي يجب أن يحتوي على:

1) نسخة مؤكدة (مختوم عليها من طرف البلدية) من السجل التجاري.
2) نسخة مؤكدة من البطاقة الضريبية.
3) شهادة الوجود (certificate d'existence).
4) شهادة ميلاد.
5) نسخة مؤكدة لبطاقة التعريف الوطنية.
6) صورتان شمسيتان.

المرحلة 02:

يوجه الزبون إلى مركز التوزيع للمسؤول عن تسليم البضاعة لوضع الملف عنده، إذا تم الموافقة عليه يسلم له بطاقة الزبون (carte client.)

المرحلة 03:

يسلم الزبون وصل الطلب الذي تم إرساله من طرف رئيس مركز التوزيع مع حق الفتح و كذلك بطاقة الزبون، حيث يقوم بفتحه بنزاهة.

المرحلة 04:

في حالة ترخيص الطلب في مركز التوزيع، الزبون يأخذ مكانه و يسلم له الفاتورة أو بطاقة الدفع في حالة البيع للمستهلك. هذه الوثائق تنقل في يوميات البيع.

المرحلة 05:

في حالة عدم ترخيص الطلب، الزبون يتوجه إلى وحدة إنتاج أو مركز أخر لتوزيع مع وصل التسليم.

المرحلة 06:

في حالة اكتساب الطلب في وقت تسليمه، هذا المركز يقوم بإنشاء فاتورة تحويل .

المرحلة07:

عند تلبية طلب من رئيس مركز توزيع المبيعات، يجب تقديم وصل الطلب من الشركة التابعة أو الفرعية.

المرحلة 08:

في نهاية اليوم، يقوم رئيس مركز التوزيع بتسجيل المخزون في البطاقة الخاصة به.

المرحلة 09:

في نهاية كل شهر تقدم لجنة إجراء الجرد الفعلي تقرير يوقع من قبل أعضائها.

المرحلة 10:

يتم تسجيل شكاوى العملاء في سجل المصمم لهذا الغرض.

ملاحظات و توصيات:

النظر في التصريحات التي أدلة بها شركة مطاحن الفرسان بسعيدة خلال عام 2011 يسمح لنا بوضع التعليقات والملاحظات التالية:

- كل كميات المنتجة من السميد(باستثناء حصة السميد المقررة شخصيا للمؤسسة) تباع للمستهلكين و تدفع نقدا مهما كانت فئة أو نوع التعبئة و التغليف لسميد.
- هناك نوعين فقط من الزبائن للفرينة الخبازين و المستهلكين،حيث أن أكثر من86% من مبيعات الفرينة للخبازين.

- وجود ثلاث فئات من العملاء لمبيعات المطحنة التي تمت خلال سنة 2011 و هم كالتالي:
  - مربي الحيوانات الأليفة (الدواجن).
  - رابطة منتجي الحليب.
  - وحدات ONAB (15%).
- ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة في الماضي بإبرام اتفاق مع GIPLAIT لأجل توريد النهائي من المطحنة لرابطة منتجي الحليب.
- ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة في الماضي بإبرام اتفاق مع وحدات ONAB لأجل توريدها و تتمثل هذه الوحدات في :
  - UAB بوقطب ولاية البيض.
  - UAB سيدي براهيم ولاية سيدي بلعباس.
  - UAB رحاوي ولاية تيارت.

خلاصة:

تحترم الإجراءات في مجملها و لكن من المفيد دائما تسليط الضوء على بعض أوجه القصور التي لاحظنها في دراسة وظيفة التسويق خاصة و التي تتمثل في:

- غياب وصل الطلب.
- غياب وصل التسليم.
- غياب وصل الدفع.
- السياسة التجارية و إستراتيجية العمل الغير ملائمة لأوضاع السوق الراهنة لسميد و الفرينة.
- شروط البيع الصارمة مع قلة المنافسين.

توصيات:

- تحديد إستراتيجية عمل السياسة وتكييفها مع الوضع الجديد والبيئة التنافسية.
- تعزيز الهياكل التجارية.
- ولاء العملاء.
- تحسين المستثمر لجودة المنتج و التقيد بالوزن.
- تحسين مستوى موظفين من خلال التدريب والتطوير والتعليم.

المطلب الثالث: إعداد تقرير

انطلاقا مما سبق ارتأينا إعداد تقرير بصفتنا مدققين لمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة و طبقا لما تم تتبعه في القوائم المالية الخاصة بها زد إلى ذلك مراحل الذي تمر عليها عملية البيع للزبائن و كيفية تسجيل و فوترت هذه العمليات التي تمت في المؤسسة فكان التقرير كالتالي:

تقرير واعتماد: طلبة

إلى مدير مؤسسة مطاحن الفرسان – سعيدة –

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية لمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة و المتمثلة في قائمة المركز المالي (الميزانية) المعدة في 2011/12/31 المرفقة بهذا التقرير، كذلك قائمة الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية و بيان التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

إن تلك القوائم هي من مسؤولية الإدارة و تتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي عن هذه القوائم المالية.

قمنا بإجراء التدقيق طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، إذ تم بالتخطيط و أداء بهدف الحصول على ضمان معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري تتضمن عملية التدقيق فحص أدلة الإثبات المؤدية للقيم و الافصاحات في القوائم المالية على أساس اختياري.

في رأينا المبني على أساس ما تقدم أن قائمة المركز المالي تعبر بعدالة عن الواقع المؤسسة في 2011/12/31، كذا قائمة الدخل تمثل الصورة الصادقة و العادلة لنتائج المؤسسة عن السنة المالية المنتهية في2011/12/31 أيضا التدفقات النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها, إلا أننا لاحظنا أن مدقق الحسابات الذي يتواجد بالمؤسسة ليس مستقل عنها ذلك لأن له أكثر من دور فيها هذا ما يخالف المعايير المتبعة للقيام بعملية التدقيق مما يشكك في انحيازه عند إبداء رأيه كمدقق

إذ نرى أنه يجب تسليط الضوء على هذه النقطة و إعادة النظر فيها لتفادي الوقوع في تداخلات والغموض.

التاريخ:.../.../.. **العنوان:**.....

التوقيع:

الخاتمة:

من خلال دراستنا هذه تمكنا من معرفة مدى الأهمية الكبيرة للمراجعة داخل المؤسسة الاقتصادية والتي توضح من خلالها الأخطاء والثغرات الواجب تفاديها وإعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية لكل من لهم أهمية بأوضاع المؤسسة من مستثمرين، موردين، زبائن وغيرهم.

خـــــاتمـــــــة:

من خلال دراستنا لفاعلية المراجعة و دورها في عملية صنع قرارات فعالة، بمعالجة جوانب وحيثيات هذا الموضوع، مع التعريج لواقع هذا الحال على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة، سوف تتضمن الخاتمة أهم النتائج التي تم التوصل إليها، التي على أساسها سوف يتم إثبات

صحة أو خطأ الفرضيات،و من ثمة الإجابة على إشكالية الموضوع وتساؤلاته الفرعية وعرض أهم التوصيات وتقديم آفاق البحث.

نتائج اختبار الفرضيات:

– تتمثل الفرضية الأولى في اعتماد المراجعة بالمؤسسة من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات. هذا ما تم إثباته من خلال المراحل التي تمر بها هذه الأخيرة، بدا بتحديد المشكلة محل القرار إلى غاية تنفيذ ومتابعة الحل الأفضل، فهناك دور فعال للمراجعة التي تتوفر فيها مجموعة من المقومات الأساسية المؤهلة عبر جميع هذه المراحل، إذ أن التواجد المستمر للمراقبة في المؤسسة يؤهل بأن يكون إلمام بجميع ما في المؤسسة، وتزيد كذلك مساهمتها في عملية صنع القرارات.

– أما فيما يخص الفرضية الثانية التي تتمثل في مساهمة المراجعة لتفعيل جميع القرارات المتخذة، يتوقف على مدى قناعة المستويات الإدارية المختلفة بأهمية وظيفة المراجعة. هذا ما تم إثبات في إقناع المستويات الإدارية المختلفة بالمراجعة كوظيفة فعالة داخل المؤسسة، التي سوف تقودهم بالضرورة إلى الاستعانة بها لمواجهة المشاكل المختلفة وهذا بتوفير المعلومات المؤهلة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل عملية صنع القرارات، إن هذا الاهتمام و القناعة سوف تزيد من فاعلية المراجعة كأداة تستخدم في العملية التسييرية لتذليل الصعوبات وبلوغ الأهداف بفاعلية وكفاءة، إلا في حال أنه توجد مجموعة من العوامل المؤثرة في عملية صنع القرارات كمختلف الضغوط على متخذي القرارات، سوف تحد وتعرقل من مساهمة المراجعة في تفعيل القرارات المتخذة، وهذا رغم توفر جميع المقومات الأساسية للمراجعة في المؤسسة.

– أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة والتي تنص على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تتبنى نماذج وطرق تسييرية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، وتعتبر المراجعة محل اهتمام بالنسبة لها، وهذا لما للمراجعة من إسهامات في تحقيق نتائجها.

وهذا ما تم إثبات صحته من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة، حيث أن هذه المؤسسة أيقنت بضرورة الاستعانة بالمراجعة في المؤسسة، من أجل تتبع نشاطها ومراقبة السير العادي لهذا النشاط، مع الوقوف على تطبيق السياسات والإجراءات المتخذة، الأمر الذي ساعد مؤسسة على تحقيق نتائج جيدة، خلال فترات متلاحقة ،

نتائج الدراسة:

– تستعين إدارة المؤسسة بالمراجعة لتخفف ما عليها من ثقل المسؤولية الملقاة عليها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوى ونقاط الضعف و سد الثغرات القائمة من غش واختلاس وأخطاء، من شأنها أن تعرقل الوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة.

– يجب على أي مؤسسة أن تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية أن تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية من أجل الوصول إلى فعالية كبيرة لهذه الوظيفة، تتمثل هذه الشروط في المعايير التي من الواجب توفرها، من استقلالية إلى العناية المهنية الكافية ونطاق العمل وأدوات أعمال المراجعة، إلى التنظيم الواجب الذي يحكم إدارة قسم (مديرية) المراجعة الداخلية، من حيث نوع المراجعة (مركزية، مختلطة، لامركزية)، عدد القائمين على وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا حسب وطبيعة نشاط المؤسسة وتوزعها الجغرافي.

– معظم الإدارات الحالية تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة لديها، وأن المراجعة بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم، حيث تراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي يؤدي بوظيفة المراجعة أن تكون على قدر واسع من التنظيم والتحديد للمهام، والرقابة على مستوى مديرية المراجعة، لذا على المؤسسة أن تهتم بذلك، وتعمل على إبراز أهم طرق الاتصال بين العاملين داخل تنظيم المؤسسة وبين المراجعين ، بهدف الوصول إلى الأهداف بصورة فعالة.

– إن التطورات الحاصلة في المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة أوجب عليها أن تتخذ جملة من القرارات من أجل تصحيح موقف أو الإقبال على آخر أو تدارك خطأ أو المبادرة في اغتنام فرص متاحة تكون مربحة بالنسبة للمؤسسة، هذه القرارات المختلفة تنقسم إلى ثلاث مستويات داخل المؤسسة، فهناك قرارات إستراتيجية وقرارات تكتيكية وقرارات تنفيذية، كل من هذه القرارات له أساليبه ونماذجه كل حسب نوعه، الأمر الذي يستدعي بأن تكون المعلومة التي سوف يبنى عليها ويتخذ على ضوئها هذه القرارات، تتوفر لديها مجموعة من الصفات تؤهلها لذلك، لأنه في بعض الحالات الخطأ في قرار ما سوف يكلف المؤسسة كيانها وما يساعد على توفير هذه الصفات في هذه المعلومات وتأهيلها بأن تكون صالحة ونفعية بالنسبة للقرارات التي سوف تتخذ، هي وظيفة المراجعة التي

تساعد بالمد المتواني بهذا النوع من المعلومات إلى مختلف المستويات الإدارية، هذا من خلال مراقبة هذه المعلومات من مختلف مصادرها أو الأنظمة التي هي نابحة منها.

– تساعد المراجعة في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما تساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات، هذا الأمر الذي جعل من المراجعة أداة مساعدة للمؤسسة على تدعيم وتفعيل قراراتها – إذا توفرت المقومات الأساسية للمراجعة – وأصبح مسيرو المؤسسة في كل مرة يتخذ من المراجعين كمستشارين يشيرون باقتراحاتهم عليها بالطرق والمناهج والبدائل الفعالة حسب كل قرار.

– تسعى مؤسسة مطاحن الفرسان مثلها مثل باقي المؤسسات الجزائرية إلى بلوغ أهداف وغايات تتلاءم بما يتوفر لديها من إمكانيات، وبما يحيط بها من تغيرات، فيحاول أن يوفر جوا رقابيا يساعدها على أداء أنشطتها بصورة تقل فيها الانحرافات والأخطاء، والأعمال غير المرغوب فيها، كما تسعى إلى تبني طرق ونماذج تسييرية ورقابية حديثة، فأصبحت تولي اهتماما كبيرا لتقوية نظامها الرقابي، فاعتمدت مديريات مختلفة للمراجعة حسب حجمها و حسب التموقع الجغرافي لفروعها، فتعمل باستمرار على تحديث المراجعة بما يؤهلها بأن تكون على إطلاع واسع وكامل بما يجري بداخلها، لأن المؤسسة بمختلف مستوياته الإدارية تعتمد على المراجعة عند الإقبال على اتخاذ قرارات مختلفة.

– وفقت مؤسسة مطاحن الفرسان إلى درجة معتبرة من جعل المراجعة كأداة تساعدها في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية إتخاذ القرارات بصفة خاصة، الأمر الذي جعلها تحقق مجموعة من النتائج المتلاحقة عبر سنوات متلاحقة ، وبذلك ساعدت المراجعة بدرجة معتبرة على تفعيل مختلف القرارات المتخذة في المؤسسة.

التوصيات والاقتراحات:

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها نحاول اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين أداء المراجعة وتحسين درجة الاستفادة منها، وعلى هذا نورد فيما يلي أهم التوصيات والاقتراحات:

– ضرورة الاهتمام بالمراجعة بصفة عامة و المراجعة الداخلية بصفة خاصة في الجزائر من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات لها.

- توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المراجعين وتقلل من جهدهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم.
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع.

الملـــخـــــص:

تعد المراجعة بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعلها، تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة. في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاف أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة، تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة، وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص.

تعد عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف مستوياتها الإدارية من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع من هم في المؤسسة، بما يخدم أهدافها المسطرة، إلا أن الإقبال على اتخاذ قرارات ما مهما كان صنفها (إستراتيجية، تكتيكية، تنفيذية)، يحتاج إلى الاعتماد على معلومات مؤهلة لذلك، هذا الأمر جعل من المراجعة أداة تضمن هذا النوع من المعلومات، فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل هذه القرارات بما يضمن الحصول على أكبر عائد منها.

في ضوء كل ما سبق، قام مؤسسة مطاحن الفرسان هي الأخيرة باعتماد وظيفة المراجعة، لتساعدها على التحكم في إدارة هذا المؤسسة بشيء من الفعالية والكفاءة، فسعة دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافه الإستراتيجية، فكان بذلك للمراجعة دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها وأساليبها في المؤسسة، الأمر الذي جعلها تحقق نتائج متلاحقة، إلا أن ذلك لا ينفي وجود نقائص يجب على المؤسسة العمل على تداركها.

الكلمات المفتاحية

المؤسسة أو المنشأة: هي كيان اقتصادي.

التدقيق: هو عملية الفحص والتحقيق والتقرير.

المراجعة: المصطلح الثاني للتدقيق ويستعمل عند المشارقة. وهي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية للتحقق من درجة التطابق بين هذه النتائج والمعايير الموضوعة وتوصيل النتائج للأطراف المعنية.

الرقابة: هي مقاييس تهدف إلى حماية الأصول تعتمد على الدقة.

المعايير: هي القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق.

المبادئ: هي الأسس التي يعتمد عليها المدقق في عملية المراجعة.

الإجراءات: هي جميع الطرق التي يتبعها المدقق.

القرارات: هي جميع الآراء التي يمكن بناءها في المؤسسة.

الاستراتيجيات: هي عبارة عن قرارات طويلة المدى.

المقاييس: هي العمليات المرجعية لتقييم أو قياس الموضوع.

المعلومات (الأدلة): هي التي تجمع للمدقق أدلة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاج في تقرير التأكد.

الهيكل: هو الشكل المعبر للمؤسسة يختلف حسب طبيعة نشاطها.

قرارات غير هيكلية: قرارات تسييرية كتغيير نوعية العملاء بإضافة محلات تابعة للمؤسسة.

قرارات تكتيكية: قرارات تأخذ بعين الاعتبار التغيرات أي تكون مرنة.

قرارات تشغيلية: تخص عمليات الاستغلال داخل المؤسسة.

الفروض: هي متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات، القواعد والأفكار.

التغذية العكسية: أي النظرة الخلفية، يعني أن القرار يتأثر ويؤثر.

تقرير لتدقيق الداخلي الخاص

بالجانب التجاري لفترة 2011/01/01- 2011/12/31

في إطار مهنة التدقيق الداخلي الخاص بالجانب التجاري لمؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة لفترة 01- 2011-01 /31-12-2011،أجرين تدقيقنا وفقا للمعايير الرقابة على أساس الدراسات الاستقصائية و استنادا للمعلومات المقررة.

إن تلك القوائم هي من مسؤولية الإدارة، و تتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي عن هذه القوائم المالية.

حالات البيع لسنة 2011:

ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان في بيع خلال سنة 2011 بما يلي:

- 53 326qx من السميد بمبلغ 192 690 500,00 DA
- 142 980qx من الفرينة بمبلغ 284 017 500,00 DA
- 115 263qx من نخالة بمبلغ 189 215 304,86 DA

و بهذا تم تحقيق رقم الأعمال إجمالي يقدر بـ 665 923 304, 86 DA بنسبة 52, 12% حققت ارتفاعا مقارنة مع السنة السابقة.

4. **مبيعات السميد:**

ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة خلال فترة 01-01-2011 إلى غاية 31-12-2011 ببيع:

36 425qx من السميد حجم25 كلغ بمبلغ 130 156 800,00DA أي 67,55%.

16 901qx من السميد حجم 10 كلغ بمبلغ 62 533 700,00DA أي 32,45%

192 690 500,00 = أي 100% =

مبيعات السميد تمثل28,94% من رقم الأعمال التجاري.

حققت مبيعات السميد خلال سنة 2011 ارتفاعا موجبا مقارنة بسنة 2010 بـ999,56% .

5. مبيعات الفرينة:

ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة خلال فترة 01-01-2011 إلى غاية 31-12-2011 ببيع:

142 980,45qx من الفرينة مجزئة لأنواع كما يلي:

137 588,50qx من الفرينة حجم 50 كلغ بمبلغ 271 935 550,00DA أي 95,75% .

4 810,25qx من الفرينة حجم 25 كلغ بمبلغ 10 510 950,00DA أي 3,70%.

581,70qx من الفرينة حجم 10 كلغ بمبلغ 1 571 000,00DA أي 0,55%

284 017 500,00DA = أي 100% =

فئات الزبائن الذين تم البيع لهم الفرينة سنة 2011:

ج. المبيعات الطبيعية:

الخبازين = 124 307, 00qx أي 86, 94%.

المستهلكين = 18 673, 45qx أي 13, 06%.

142 980,45qx= أي 100%=

د. المبيعات بالقيمة:

الخبازين = 244 689 100, 00DA أي 86, 15%.

المستهلكين = 39 328 400, 00DA أي 13, 85%.

284 017 500,00 DA = أي 100% =

6. **المبيعات النهائية للمطحنة:**

ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة خلال فترة 01-01-2011 إلى غاية 31-12-2011 ببيع:

115 262,80qx من نخالة بمبلغ قدره 189 215 304 ,86 DA لفئة الزبائن كما يلي :

ت. **مبيعات الطبيعية:**

مربي الحيوانات الأليفة(الدجاج) = 77 437, 00qx أي 18% ,67.

منتجو الحليب = 20 186, 00qx أي 52% ,17.

ONAB = 17 639,80qx أي 15,30%.

= 100% أي = 115 262 ,80qx

ث. **المبيعات بالقيمة:**

مربي الحيوانات الأليفة(الدجاج) = 140 162 569, 16DA أي 08% ,74.

منتجو الحليب = 29 269 700, 00DA أي 47% ,15.

ONAB = 19 783 035,70DA أي10,45%

= 100% أي = 189 215 304,86DA

تمثل المبيعات النهائية 28,41% من رقم الأعمال التجاري.

مقارنة بالمبيعات المحققة لسنة 2010 فإن المبيعات النهائية للمطحنة المدونة بسنة 2011 حققت ارتفاع موجب قدر بـ 61, 75% مقابل 71 259qx عن سنة 2010 الذي كان 115 263qx .

إجراءات التجارية:

إن الإجراءات التجارية على مستوى مطاحن الفرسان موجودة كالتالي:

المرحلة 01:

يقوم مدير التجاري بالتعرف على الزبون الذي يأتي لأول مرة، و في أو حوار أو معاملة معه يتم تصنيف هذا الزبون (الخبازين،تجار الجملة،تجار التجزئة)، ثم يقوم بوضع القائمة المستحقة في ملف التموين الذي يجب أن يحتوي على:

7) نسخة مؤكدة (مختوم عليها من طرف البلدية) من السجل التجاري.
8) نسخة مؤكدة من البطاقة الضريبية.
9) شهادة الوجود (d' existence).
10) شهادة ميلاد.
11) نسخة مؤكدة لبطاقة التعريف الوطنية.
12) صورتان شمسيتان.

المرحلة 02:

يوجه الزبون إلى مركز التوزيع للمسؤول عن تسليم البضاعة لوضع الملف عنده، إذا تم الموافقة عليه يسلم له بطاقة الزبون (carte client).

المرحلة 03:

يسلم الزبون وصل الطلب الذي تم إرساله من طرف رئيس مركز التوزيع مع حق الفتح و كذلك بطاقة الزبون، حيث يقوم بفتحه بنزاهة.

المرحلة 04:

في حالة ترخيص الطلب في مركز التوزيع، الزبون يأخذ مكانه و يسلم له الفاتورة أو بطاقة الدفع في حالة البيع للمستهلك. هذه الوثائق تنقل في يوميات البيع.

المرحلة 05:

في حالة عدم الترخيص الطلب، الزبون يتوجه إلى وحدة إنتاج أو مركز أخر لتوزيع مع وصل التسليم.

المرحلة 06:

في حالة اكتساب الطلب في وقت تسليمه، هذا المركز يقوم بإنشاء فاتورة تحويل .

المرحلة07:

عند تلبية طلب من رئيس مركز توزيع المبيعات، يجب تقديم وصل الطلب من الشركة التابعة أو الفرعية.

المرحلة 08:

في نهاية اليوم، يقوم رئيس مركز التوزيع بتسجيل المخزون في البطاقة الخاصة به.

المرحلة 09:

في نهاية كل شهر لجنة إجراء الجرد الفعلي تقدم تقرير يوقع من قبل أعضائها.

المرحلة 10:

يتم تسجيل شكاوى العملاء في سجل مصمم لهذا الغرض.

ملاحظات و توصيات:

النظر في التصريحات التي أدلة بها شركة مطاحن الفرسان بسعيدة خلال عام 2011 يسمح لنا بوضع التعليقات و الملاحظات التالية:

- كل كميات المنتجة من السميد(باستثناء حصة السميد المقررة شخصيا للمؤسسة) تباع للمستهلكين و تدفع نقدا مهما كانت فئة أو نوع التعبئة و التغليف لسميد.
- هناك نوعين فقط من الزبائن للفرينة الخبازين و المستهلكين،حيث أن أكثر من86% من مبيعات الفرينة للخبازين.
- وجود ثلاث فئات من العملاء لمبيعات المطحنة التي تمت خلال سنة 2011 و هم كالتالي:
  - مربي الحيوانات الأليفة (الدواجن).
  - رابطة منتجي الحليب.
  - وحدات ONAB (15%).
- ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة في الماضي بإبرام اتفاق مع GIPLAIT لأجل توريد نهائي من المطحنة لرابطة منتجي الحليب.
- ساهمت مؤسسة مطاحن الفرسان بسعيدة في الماضي بإبرام اتفاق مع وحدات ONAB لأجل توريدها و تتمثل هذه الوحدات في :
  - UAB بوقطب ولاية البيض.
  - UAB سيدي براهيم ولاية سيدي بلعباس.
  - UAB رحاوي ولاية تيارت.

خلاصة:

تحترم الإجراءات في مجملها و لكن من المفيد دائما تسليط الضوء على بعض أوجه القصور التي لاحظناها في دراسة وظيفة التسويق خاصة و التي تتمثل في:

- غياب وصل الطلب.
- غياب وصل التسليم.
- غياب وصل الدفع.
- السياسة التجارية و إستراتيجية العمل الغير ملائمة لأوضاع السوق الراهنة لسميد و الفرينة.
- شروط البيع الصارمة مع قلة المنافسين.

توصيات:

- تحديد إستراتيجية عمل سياسة و تكييفها مع الوضع الجديد و البيئة التنافسية.
- تعزيز الهياكل التجارية.
- ولاء العملاء.
- تحسين المستثمر لجودة المنتج و التقيد بالوزن.
- تحسين مستوى موظفين من خلال التدريب و التطوير و التعليم.

قائمة المحتويات

الملخص بالعربية..... II
الملخص بالإنجليزية..... IV
قائمة المحتويات..... VI
قائمة الجداول..... VIII
قائمة الأشكال..... IX
المقدمة..... أ
الفصل الأول: المؤسسة الاقتصادية..... 02
المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة..... 02
المطلب الأول: تعاريف حول المؤسسة الاقتصادية..... 02
المطلب الثاني: أنواع المنشآت الاقتصادية..... 03
04

المطلب الثالث: خصائص المؤسسة..... 04
المبحث الثاني: دور وأهداف المؤسسة..... 05
المطلب الأول: اتجاه أصحابها..... 05
المطلب الثاني: اتجاه العاملين..... 07
المطلب الثالث: اتجاه المستهلك..... 08
المبحث الثالث: وظائف ومحيط المؤسسة..... 08
المطلب الأول: وظائف المؤسسة..... 08
المطلب الثاني: محيط المؤسسة..... 14
الفصل الثاني: المراجعة وتدقيق الحسابات..... 14
المبحث الأول: ماهية التدقيق..... 14
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق..... 16
المطلب الثاني: التدقيق ومدقق الحسابات..... 18
المطلب الثالث: أهمية التدقيق..... 19
المبحث الثاني: أهداف التدقيق..... 20
المطلب الأول: مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق..... 21
المطلب الثاني: الأهداف التقليدية للتدقيق..... 21
المطلب الثالث: الأهداف المعاصرة للتدقيق..... 22
المبحث الثالث: مزايا وعيوب التدقيق والبرنامج المتبع من طرف المدقق لإجراء عملية التدقيق..... 22
المطلب الأول: مزايا التدقيق..... 22
المطلب الثاني: عيوب التدقيق..... 23
المطلب الثالث: البرنامج المتبع من طرف المدقق لإجراء عملية التدقيق..... 28
الفصل الثالث: فروض وتبويب التدقيق والمعايير المتعلقة به..... 28
المبحث الأول: فروض التدقيق..... 28
المطلب الأول: فرض استقلال المدقق، إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم..... 29
المطلب الثاني: فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم، ثبات حقائق الماضي في المستقبل...
المطلب الثالث: فرض خلو القوائم المقدمة للفحص من الأخطاء، صدق في محتويات
التقرير..... 30 31
المبحث الثاني: تبويب التدقيق..... 31
المطلب الأول: من حيث مدى الفحص وحدوث التدقيق..... 33

المطلب الثاني: من حيث الهدف من الفحص والتوقيت..... 36
المبحث الثالث: المعايير الخاصة بالتدقيق..... 36
المطلب الأول: المعايير العامة..... 37
المطلب الثاني:معايير العمل الميداني..... 40
المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي..... 44
الفصل الرابع: مبادئ المحاسبة وأهمية التدقيق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية..... 44
المبحث الأول: المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة والقياس..... 44
المطلب الأول: المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة..... 47
المطلب الثاني: المبادئ المتعلقة بحقل القياس..... 49
المبحث الثاني: مبادئ محاسبية أخرى..... 49
المطلب الأول: مبدأ ثبات الطرق المحاسبية وصراحة البراهين..... 50
المطلب الثاني: مبدأ الأهمية النسبية والإفصاح..... 51
المطلب الثالث: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ومبدأ القيد المزدوج وفصاحة المحاسب.. 52
المبحث الثالث: أهمية التدقيق في اتخاذ القرارات الإستراتيجية..... 52
المطلب الأول: مساهمة المراجعة في صنع القرار..... 54
المطلب الثاني: أهمية المراجعة في مراحل اتخاذ القرار..... 62
الفصل الخامس: دراسة حالة مؤسسة الفرسان–سعيدة–..... 62
المبحث الأول: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الفرسان–سعيدة–..... 62
المطلب الأول: عموميات حول مؤسسة مطاحن الفرسان–سعيدة–..... 64
المطلب الثاني: عملية تدقيق وإعداد تقرير للمؤسسة محل التطبيق..... 74
الخاتـــمة..... 78
قائمة المصادر والمراجع..... 82
الكلمات المفتاحية..... 84
الملاحق.....

قائمـــــــــة الجـــــداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة

الجدول (1.II)	المراحل التاريخية للمراجعة.....	15
الجدول (2.II)	مراحل التطور أهداف وإجراءات التدقيق.....	20
الجدول (3.II)	نموذج لبرنامج تدقيق دفتر النقدية في منشأة تجارية أو صناعية.....	24
الجدول (4.II)	نموذج برنامج التدقيق.....	25
الجدول (1.III)	التمييز بين المراجعة الداخلية و الخارجية.....	35
الجدول (1.V)	يبين الإدارات الموجودة بالمؤسسة.....	63
الجدول (2.V)	تطور رقم الأعمال لمؤسسة مطاحن الفرسان من سنة2010 إلى سنة2011.....	66

قائمـــــــــة الأشكـــــــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (1.I)	أنواع المنشآت الاقتصادية.....	04
الشكل (2.I)	وظائف المؤسسة الاقتصادية.....	08
الشكل (1.II)	الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات.....	21
الشكل (2.II)	الأهداف المعاصرة للتدقيق.....	21
الشكل (1.III)	تبويب التدقيق.....	30
الشكل (2.III)	خطوات المراجعة في تقييم الرقابة الداخلية.....	39
الشكل (1.IV)	طبيعة دور المراجعة.....	52
الشكل (2.IV)	دورة إعداد وتأسيس إجراءات المراجعة.....	53
الشكل (3.IV)	التكامل بين المراجعة والإدارة.....	56
الشكل (4.IV)	يوضح العلاقة بين المراجعة واتخاذ القرارات.....	59
الشكل (1.V)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الفرسان.....	64

قـــــائمـــــــة المـــــراجـــــع

الكـــــتـــــب:

1. توماس أمرسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة ك.سعيد و أ. حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 1989، ص 36.
2. جمعة أحمد حلمي، **التدقيق و التأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة و النشر، عمان، الأردن، 2009، ص 274.
3. حنفي عبد الغفار، عبد السلام أبو قحف، **تنظيم وإدارة الأعمال**، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، سنة 1993، ص 133.
4. خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص 5.
5. سرايا محمد السيد، عبد الفتاح الصحن، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 188.
6. شحاتة حسين عبيد السيد، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة**، الدار الجامعية الإسكندرية،2006 -2007، ص 25.
7. شركس محمد، **مراجعة المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية ة الالكترونية**، الطبعة الأولى، دار ذات السلاسل، الكويت، 1978، ص 25-26.
8. شريف علي، **الإدارة المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة1997، ص 215.
9. الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 30.
10. الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير و التطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.
11. صخري عمر، **اقتصاد المؤسسة، الطبعة الثانية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1993، ص 26-31.
12. عبيرات مقدم، أحمد نقاز، **المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرارات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2004، ص 18.
13. عدون ناصر دادي، **اقتصاد المؤسسة**، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر،سنة 1998، ص 9-10.
14. عوض لبيب، محمد الفيومي، **تطبيقات في أصول المراجعة**، مكتب جامعي حديث، الأزاريطة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 51.
15. عوض محمد أحمد، **الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 96.

16. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، ص 9-10.
17. متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، **المراجعة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص 19.
18. المطارنة غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، جامعة آل بيت، سنة 2006م – 1426هـ، ص 15.
19. هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفق دليل المحاسبة الوطني**، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية،2000، ص 15-16.
20. نوطي نائف سعاد، **الإدارة**، الطبعة الثانية، دار وائل، الأردن، سنة 2008، ص 384.
21. Boynton, Kell, **Modern Auditing,** 6th, John Wiley and Sons, New York, USA, p 4-5.
22. Danar, Herman son and Larry E, **Ritter berg**, Art.Cit, p 59.
23. Dinkar pagar, **Principles and Practice of Auditing,** Sultan Chand and Sons, New Delhi, India, 1993, p 12.
24. Haminia, **le comtal interne et élaboration du bilan comptable emprise économique Alger**, 1991, p57.
25. T.R.Sharma, **Auditing**, Sahitya Bhawan, Agra, India, 1993, p 39.
26. William Themas and Emerson Henke**, Auditing, Theory and practice**, Wadsworth. Inc. California, USA, 1983, p 53-54.

مـــراجـــــع أخـــــرى:

27. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، ص 16.
28. الجريدة الرسمية للجمهورية رقم 32 المؤرخة في 1ماي 1999.
29. عماري عمارة، بن واضح الهاشمي، محاضرة مقياس اقتصاد المؤسسة، قسم علوم التسيير ، جامعة مسيلة،2006 -2007.
30. Dona R.H Ermonson and Larry E. Rittenberg. **Internal Audit and Orgazitional Governance**, The Internal Auditors Research Foundation, p 55, www.TheIIA.org, 14/06/2005, 14h: 35m.
31. Protiviti Independent Risk Consulting**, Technology International Audit-Diagnostic** Review, 2004.

نموذج عن تقرير غير متحفظ

تقرير مدقق الحسابات

إلى:.الجهة المناسبة

الفقرة التمهيدية: لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة كما في 31/ن200 وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ إن تلك القوائم المالية تعتبر مسؤولية إدارة الشركة وإن

مصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، جامعة آل بيت، سنة 2006م – 1426هـ، ص122.

نموذج عن تقرير الذي يحتوي على رأي مطلق

تقرير مدقق الحسابات

إلى: الجهة ذات العلاقة

الفقرة التمهيدية: لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية لشركة ما والمتمثلة في القائمة المركز المالي المعدة في 12/31/ن200 المرفقة بهذا التقرير كذلك قائمة الدخل على السنة المنتهية في ذلك التاريخ وأن هذه البيانات هي من مسؤولية إدارة الشركة، تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية وفقا لما قمنا

مصدر:المرجع السابق، ص 127.

نموذج عن تقرير يتضمن رأي متحفظ

تقرير مدقق الحسابات

إلى: الجهة ذات العلاقة

الفقرة التمهيدية: كما هي في التقرير دون تعديل

فقرة النطاق: باستثناء ما سيتم بحثه في الفقرة التالية فقد قمنا بتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق

فقرة إيضاحية: لم نتمكن من القيام بملاحظة الجزء الفعلي للبضاعة كما هو في 12/31/ن200 كون ذلك

مصدر:المرجع السابق، ص **129**.

نموذج يوضح التقرير السلبي

تقرير مدقق الحسابات

إلى: الجهة ذات العلاقة

الفقرة التمهيدية: لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة....في 31/12/ن200 وقائمة الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، أن هذه البيانات هي من مسؤولية إدارة الشركة وأن مسؤولياتها تتمثل في إبداء الرأي في هذه القوائم المالية.

فقرة النطاق:وفقا لما تم مناقشته في الملاحظة رقم... المرفقة للبيانات المالية فإن الشركة لم تقم باحتساب

الشكل رقم 06 يوضح التقرير السلبي

مصدر:المرجع السابق، ص 130.

نموذج يوضح التقرير عن امتناع إبداء رأي:

تقرير مدقق الحسابات

إلى: الجهة ذات العلاقة

الفقرة التمهيدية: لقد تم تعيينا لتدقيق الميزانية المرفقة لشركة ...في 200ن/12/31 وبيان التدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المالية المنتهية بذلك التاريخ، إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة (تحذف الجملة التي تبين مسؤولية المدقق)

مصدر: المرجع السابق، ص 132.