



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم
التسيير



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

علوم المالية والمحاسبة تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

مذكرة تخرج ماستير بعنوان:

دور الرقابة الداخلية واثرها على تقارير المدقق الخارجي

تحت اشراف :

- ولد سعيد محمد

من اعداد الطلبة :

- حراثي عبد الإله

- سعادة نور الدين

السنة الجامعية : 2021-2021

الله أكبر

إهداء

اهدي هذا العمل
المتواضع
والوالدين الكريمين
حفظهما الله
أو إلى كل أفراد
أسرتي
أو إلى روح جدي و
جدتي رحمهما الله
و إلى كل الأصدقاء ، و
من كانوا برفقتي و
مصاحبتي أثناء
دراستي في الجامعة



شكر و عرفان

عملا بقول الرسول صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"
نشكر الله تعالى على توفيقه لنا لإنجاز هذا البحث.
يسعنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم معنا في إنجاز هذا العمل،
سواء من قريب أو من بعيد.
ونخص بالذكر الأستاذ القدير : ولد سعيد محمد المشرف على بحثنا، الذي كان له
فضل كبير في إنجاز هذا العمل.
كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء
قراءتها ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل
تحصيل أكبر استفادة من الدراسة .
وتحياتنا إلى كل أساتذة وطلبة وعمال قسم العلوم الاقتصادية بجامعة عبد الحميد بن
باديس.
"والله في عون العبد ما دام العبد في عون أخيه"

حراثي عبد الإله & سعادة نور الدين

خطة البحث

❖ الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

○ تمهيد

➤ المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق

- ✓ المطلب الأول: تعريف التدقيق
- ✓ المطلب الثاني: أهداف التدقيق
- ✓ المطلب الثالث: أنواع التدقيق
- ✓ المطلب الرابع: طرق التدقيق

➤ المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي

- ✓ المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي وصفاته
- ✓ المطلب الثاني: حقوق المدقق الخارجي
- ✓ المطلب الثالث: واجبات المدقق الخارجي
- ✓ المطلب الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي

➤ المبحث الثالث: معايير التدقيق الخاصة بالمدقق الخارجي

- ✓ المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالمدقق الخارجي
- ✓ المطلب الثاني : المعايير المتعلقة بالعمل الميداني
- ✓ المطلب الثالث: معايير التقرير (تقرير المدقق)

➤ خلاصة الفصل الأول

❖ الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقيمه لنظام الرقابة الداخلية

➤ المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

- ✓ المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية
- ✓ المطلب الثاني : أهداف الرقابة الداخلية
- ✓ المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية
- ✓ المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية

➤ المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

- ✓ المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية
- ✓ المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية
- ✓ المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
- ✓ المطلب الرابع : دراسة الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

➤ خلاصة الفصل الثاني

❖ **الفصل الثالث : دراسة حالة بمؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم**

- **المبحث الاول: تقديم مؤسسة توزيع مواد البناء؛**
- **المبحث الثاني : منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة توزيع مواد البناء؛**
- **المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة توزيع مواد البناء.**

❖ **خاتمة عامة**

مقدمة عامة

مقدمة

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم باتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها مسبقاً في صورة برنامج التدقيق، وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموماً ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دولياً لضمان تحقيق الهدف الرئيسي العملية التدقيق والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في غاية عملية التدقيق.

ويمثل التدقيق الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، على أساس أنه يبين مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية، ومن أجل ذلك يعتبر المدقق نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص ومراجعة وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة التدقيق.

وتعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المهام الخاصة بالتدقيق الخارجي، وقد تزايد الاهتمام مؤخراً بنظام الرقابة الداخلية والتوسع في مفهومه، مما زاد في ضرورة دراسته وتقييمه بشكل جيد، إذ يقوم المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه ويعتبر من المهام الرئيسية التي يبدأ بها.

يتوقف نجاح عملية التدقيق على تفاعل الإجراءات مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية، فالخلل أو القصور في أي من عناصر هذا النظام يؤدي إلى فشل عملية التدقيق، لهذا ينبغي تقدير الأخطار المحتملة في هذا النظام وضبطها بشكل يمكن للمدقق من أن يبدي رأي سليم حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة، حيث أنه احتمال أن يبدي المدقق رأي غير سليم في القوائم المالية وذلك بسبب فشله في اكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

كما يعتبر خطر الرقابة الداخلية من بين المكونات الأساسية لمخاطر التدقيق، والذي ينتج بسبب عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة، حيث أنه بالرغم من اعتماد المدقق على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلا أن مشكلة الثقة في المعلومات المحاسبية لا تزال قائمة، وعليه يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات الواجب استخدامه في عملية التدقيق، وكذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة وتحسينه. فبالرغم من الدور الكبير الذي يصطلح به نظام الرقابة الداخلية وجهاز التدقيق الداخلي، فقد تم التركيز بأهمية أكبر على عمل المدقق الخارجي، وذلك لما اعتقد من توفر الحيادية والاستقلالية في عمله، ونظراً لدور وأهمية التقارير التي يقدمها خدمة للمؤسسة ودفاعاً عن مصالح المالكين.

فمهمة التدقيق الخارجي نشاط مستقل من خارج المؤسسة، يقوم بها شخص يصطلح عليه اسم "المراجع أو المدقق"، يتولى مهمة التدقيق ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية، وقياس مدى فعاليته بكل حرية واستقلالية، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة والضعف فيه وتحديد مواقع الاختلال في القوانين واللوائح والإجراءات الموضوعية، والتأكد من صحة المعلومات والبيانات واكتمالها بصدق وبدون أي ضغوط أو إكراهات.

1. إشكالية الدراسة:

ومن مجمل ما سبق ذكره فإن إشكالية بحثنا الرئيسية التي نسعى إلى الإجابة عليها يمكن طرحها على النحو التالي:

في ما تتمثل مساهمة المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية؟

وللإجابة على هذا السؤال، ارتأينا تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يساهم المدقق الخارجي في تحقيق أهداف المؤسسة؟
 - ما هو نظام الرقابة الداخلية، وكيف يتم تقييم مخاطر هذا النظام من قبل المدقق الخارجي؟
 - ماهي الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية؟
- ستكون هذه التساؤلات هي المحاور الرئيسية لبحثنا هذا سعياً منا للإجابة عليها.

2. فرضيات الدراسة:

قصد الإجابة على هذه الأسئلة نقدم في هذا الإطار الفرضيات التالية :

- يساهم المدقق الخارجي في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة "الاستمرارية" وذلك من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده؛
- يقوم المدقق الخارجي باكتشاف نقاط القوة والضعف لهذا النظام المطبق، كما يعمل على تقديم نصائح تصحيحية وتعديلية لمستخدمي القرارات داخل المؤسسة ؛
- يعتبر التحديد الدقيق لحمل مبادئ ومعايير مراجعة الحسابات أساساً نظرياً سليماً لدعم ممارسة المراجعة الخارجية للحسابات كمهنة مستقلة بذاتها، تقدم خدمات للمؤسسة وفقاً لأسس موحدة و متعارف عليها لتقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

3. أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع المختار في الحاجة الملحة إلى محيط رقابي يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها والذي يعتبر كأداة فعالة ال يمكن الاستغناء عنها بالمؤسسة الاقتصادية نظرا لتطور واتساع حجم المشاريع وصعوبة التحكم في تسييرها , حيث سنتنا ول خلال هذه الدراسة محاولة دراسة أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

4. أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة والميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق؛
- يعتبر الموضوع محل البحث مرتبط بالتخصص الذي ندرس فيها
- تزايد أهمية وضرورة إجراء التدقيق للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بسبب تزايد أهمية المعلومات المحاسبية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه.

5. أهداف الدراسة:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة المدقق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة؛
- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر في المؤسسة.

6. منهج الدراسة:

سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خال جمع وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المالي , ثم التطرق لمنهج دراسة حالة من خال تطبيق النتائج المستعرضة نظريا في المؤسسة محل الدراسة وهذا للتعرف أكثر على أهمية تطبيق نظام الرقابة الداخلية الفعال لتفعيل وتحسين الأداء المالي.

7. هيكل الدراسة:

لدراسة موضوعنا قسمناه إلى فصلين كالآتي :

- ✓ **الفصل الأول:** يتناول الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي حيث تطرقنا فيه إلى تقديم نظرة عامة حول التدقيق ودراسة عامة حول المدقق الخارجي ومسؤوليته وتقاريره .
- ✓ **الفصل الثاني:** تطرقنا فيه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق من طرف المدقق الخارجي، حيث قمنا بتقديم ماهية نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر وإجراءات تحسين هذا النظام.

الفصل الأول : الإطار
النظري للتدقيق والمدقق
الخارجي

تمهيد:

للتدقيق أهمية كبرى في الواقع الأقتصادي، لما ظهر من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها فهو وسيلة هامة للحكم على مدى كفاءة وفاعلية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، ويعد عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية، من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، حيث انها تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها، وتعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار العام الذي تمارس فيه مهامها، بالإضافة إلى ذلك فإنها تعمل على توجيه المدقق أثناء قيامه بعمله، حيث أن للمدقق الخارجي مسؤوليات، وفي نهاية عمله يقدم تقريراً يوضح فيه رأيه عن القوائم المالية ونتائج الأعمال لتلك الفترة .

و الدراسة أعمق وأشمل لما تم ذكره، ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي :

❖ **المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق ؛**

❖ **المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي؛**

❖ **المبحث الثالث: معايير التدقيق الخاصة بالمدقق الخارجي.**

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق

عرف التدقيق تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، التي يصعب فيها التسيير، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف التدقيق وأهدافه وأنواعه وكذلك طرق التدقيق.

المطلب الأول: تعريف التدقيق

هناك عدة تعاريف للتدقيق أهمها:

التعريف الأول: التدقيق هو عملية فحص مستندات و دفاتر وسجلات المؤسسة، فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية. (1)

التعريف الثاني: هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا 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. (2)

التعريف الثالث: هو فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية. (3)

التعريف الرابع: هو عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص فني مستقل محايد. (4)

لهذا فإن معنى تدقيق الحسابات يجب أن يحتوي على ثلاث فقرات كالاتي :

1- أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، عمان، 2، 2005، ص7.

2- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2، 2005، ص9.

3- د يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، 1، 2000، ص7.

4- حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، 1، 2007، ص 15.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

1. **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
2. **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
3. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها. (1)

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

تتمثل أهداف التدقيق في النقاط التالية:

1. **الوجود والتحقق:** يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.
2. **الملكية والمديونية:** يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.
3. **الشمولية أو الكمال:** بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة فإنه من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .

4- التقييم والتخصيص:

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي: - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛ - الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛ - ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- العرض والإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقاً للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6- إبداء رأي فني:

يسعى المدقق من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي عليه، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي (1)

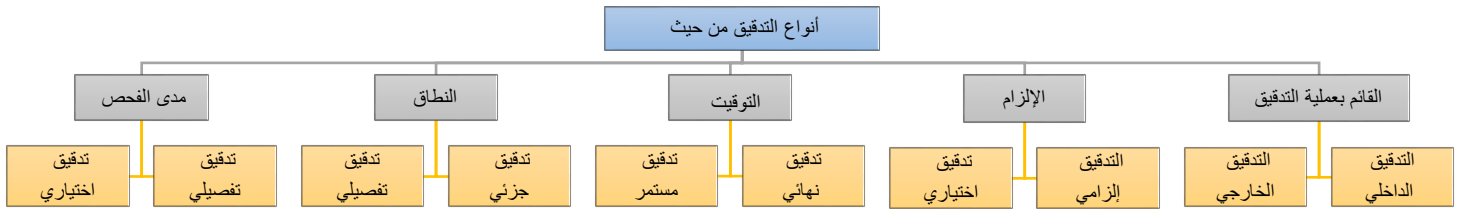
الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

إن الأهداف المتوخاة من التدقيق هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجح التدقيق في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

على المؤسسة العمل بنوع معين من التدقيق يناسب شكلها، حجمها وطبيعة نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي مصداقية وصرحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية، بشكل عام يمكن عرض أنواع التدقيق على النحو التالي:

الشكل رقم 01: أنواع التدقيق أنواع التدقيق



1- من حيث القائمين بعملية التدقيق :

أ- **التدقيق الداخلي:** قد يقوم بعملية التدقيق شخص من داخل المؤسسة بعملية فحص للدفاتر والسجلات ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، وفي هذه الحالة يسمى هذا التدقيق الداخلي، وهو إحدى أدوات الرقابة ويعتبر أداة بيد الإدارة كونه يتم التدقيق من قبل شخص يعتبر موظف في المؤسسة ويخضع لسلطة الإدارة، ومن واجبات التدقيق الداخلي فيما يخص تزويد الإدارة بالمعلومات كما يلي (1):

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع؛
- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي .

1- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 25.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

ب- التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأيه حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة.

هناك أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي يمكن حصرها على النحو التالي:

الجدول رقم 01: أوجه الاختلافات بين التدقيق الخارجي والداخلي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي	البيان	
<ul style="list-style-type: none"> - تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات - التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للإسترشاد بها رسم الخطط و اتخاذ القرارات و تنفيذها 	<ul style="list-style-type: none"> - إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها 	<ul style="list-style-type: none"> - الهدف من التدقيق 	1
<ul style="list-style-type: none"> - موظف من داخل المؤسسة (تابع) 	<ul style="list-style-type: none"> - شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل) 	<ul style="list-style-type: none"> - علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة 	2
<ul style="list-style-type: none"> - تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق ، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الإختبارات لما لديه من وقت و إمكانات تيعاده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة 	<ul style="list-style-type: none"> - يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة و المدقق الخارجي ، العرف السائد ، معايير التدقيق المتعارف عليها ، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق ، وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة و حجك عمليات المؤسسة 	<ul style="list-style-type: none"> - نطاق و حدود التدقيق 	3
<ul style="list-style-type: none"> - يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية . - اختياري وفقا لحجم المؤسسة 	<ul style="list-style-type: none"> - يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) - قد يكون كامل أو جزئي 	<ul style="list-style-type: none"> - التوقيت المناسب للأداء 	4
<ul style="list-style-type: none"> - إدارة المؤسسة 	<ul style="list-style-type: none"> - قراءة التقارير المالية - إلزامية وفقا للقانون السائد 	<ul style="list-style-type: none"> - المستفيدين 	5

المصدر : أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 18.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

ورغم وجود نقاط الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي، إلا أن هناك بعض أوجه الشبه بينهما تكمن في النقاط التالية:

- يهدف كل من المدقق والمحاسب لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب ؛
- كل من المدقق والمحاسب يمثل نظام محاسبي فعال، يقوم بتوفير المعلومات اللازمة والتي تساعد في اعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية؛

مما سبق نجد أن هناك مجالاً للتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي حيث أن المدقق الخارجي يعتمد في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقق الداخلي من اختبارات وتقييد لأنظمة الرقابة الداخلية، كذلك في حالة اتباع المؤسسة لنظام جيد وفعال للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد وفي كمية الاختبارات على المدقق الخارجي عند قيامه بالفحص. (1)

2- من حيث الالتزام القانوني:

ينظر المشرع الجزائي من خلال القانون التجاري إلى إلزامية التدقيق لبعض المؤسسات كشركة المساهمة وعدم إلزامية التدقيق إلى غيرها من المؤسسات الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن، لذلك سنميز بين نوعين من التدقيق كالآتي:

أ- التدقيق الإلزامي: هو الذي يحتم القانون القيام به، حيث نص المشرع خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق .

ب- التدقيق الاختياري: هو الذي يتم دون إلزام قانوني و يطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد، يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديدة. (2)

3- من حيث التوقيت :

أ- التدقيق النهائي : هو مناسب للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعدته على المؤسسة بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق .

1- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص ص 26-27.

2- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص ص 20-21.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية :

- تأخر النتائج؛
- حدوث ارتباك في مكتب المدقق؛
- عدم اكتشاف الغش والأخطاء أو التلاعب؛
- عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية تدقيق الحسابات، وذلك لأن المدقق يلتزم بإناء عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة، أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المدقق .

ب- التدقيق المستمر: هو الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وبمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية.

ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسبة لشركات الأموال، وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبية لفحصها، كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة، مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق، وبالتالي تقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء.

ويطلق عليه التدقيق المانع والمصحح في وقت واحد، بالإضافة إلى ما تقدم فإن اتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي وأهمها تأخر نتائج التدقيق، وارتباك العمل بمكتب المدقق. وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أن اتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها: (1)

- ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق؛
 - أنه تدقيق غير متصل؛
 - توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة .
- ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختبائي. (1)

4- من حيث النطاق :

أ- **التدقيق الكامل** : هو الذي يخول المدقق إطارة غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المدقق، وفيه يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل. (2)

لذلك نجد أن التدقيق الكامل يناسب المؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه لا يعتمد المدقق في عمله على نظام الرقابة الداخلية، بينما هذا النوع في المؤسسات كبيرة الحجم يعتمد على نظام الرقابة الداخلية ومدى قوة ومثانة 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 تدقيق 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 . (3)

5- من حيث مدى الفحص:

أ- **التدقيق التفصيلي**: هو التدقيق الذي كان سائد في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب .

ولذلك يناسب هذا التدقيق المؤسسات الصغيرة، ولكن لا يناسب المؤسسات الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار.

1- أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 16.

2- حسين القاضي، حسين دحوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 1999، ص17.

3- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 30.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

ب- **التدقيق الاختباري**: هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا باتباع المدقق أحد هذين الأسلوبين :

- التقدير الشخصي (العينات الحكمية)؛
- علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

واتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل المجتمع والعينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية ... إلخ.

ولذلك يعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن وأن التدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء لذلك الأساس. (1)

المطلب الرابع: طرق التدقيق

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية :

1. **الملاحظة**: تطبيق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل، ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد الأصول المشروع المختلفة.
2. **التفتيش** : تطبيق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، وللإيرادات والمصاريف العادية، وما شبه ذلك من بنود.
3. **التثبت (التعزيز)**: تطبيق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة الأشخاص كبضائع الأمانة وغيرها.
4. **المقارنة**: تطبيق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.
5. **التحليل**: تطبيق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.
6. **الاحتساب** : تطبيق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل احتساب بضاعة آخر المدة، وأرصدة العملاء والمدفوعات مقدما، والمستحقات وغيرها .
7. **الاستفسار**: تطبيق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل المحتمل على المركز المالي للمشروع.

1- أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص ص 12-13.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

ومن الجدير بالذكر أنه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختباري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع، ومدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، كما أن تطبيق الطرق المذكورة أننا جزء ضروري من عملية التدقيق، ويستغرق نصيبا كبيرا من الجهد والوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق، وقد تم في السنوات الأخيرة إيلاء موضوع استعمال العينات الإحصائية في اختبار وفحص الدفاتر والسجلات اهتماما كبيرا، وقد أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة العدد في العادة كالذمم المدينة والدائنة، ويمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزداد أهمية مستقبلا إذا ما استعملت سويا مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق .

المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي

التدقيق أساسا هو وظيفة أو أداة فحص، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص مهني محايد مستقل ذات كفاءة الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية، وإبداء المدقق لرأيه يتم عن طريق إصدار التقرير، وعليه سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات عن المدقق الخارجي. (1)

المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي وصفاته

تعريف المدقق الخارجي:

التعريف الأول: هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته . (2)

التعريف الثاني: يطلق عليه أحيانا "المحاسب القانوني" أو "مراقب الحسابات"، وهو طرف خارجي يزاوّل مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال، وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية المنشورة للمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية أو خدماتية، ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة، بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام

مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في المؤسسة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز (3)

1- خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، ط1، 2000، ص ص 14-15.

2- هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، عمان، ط3، 2006، ص 25.

3- عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة علي حسن: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 22-23.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

كما أنه يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة" ويعلن عن قبوله كتابية في حالة حضوره الجمعية (1)

والمدقق الخارجي هو شخص يطلق عليه المدقق أو المراجع المستقل أو المحاسب القانوني أو المحاسب العام كل هذه التسميات تشير إلى شخص واحد هو الشخص الذي يقوم بتنفيذ عملية المراجعة، بحيث تتوفر فيه الشروط التالية:

- **مؤهل تأهيلا كافيا:** تأهيل المدقق يشمل كل من التأهيل العلمي والعملية، حيث يشير التأهيل العلمي إلى الشهادات العلمية المطلوبة لممارسة مهنة التدقيق، أما التأهيل العملي فيقصد به الخبرة العملية في ممارسة المهنة.
- **لديه استقلال كافي عن الإدارة :** يقصد باستقلال المدقق عنصرين محددتين، الأول هو تحرره من أي ضغوط قد تمارس عليه من قبل الإدارة لإصدار رأي غير مناسب، ويتحقق هذا العنصر إذا كان تعيين المدقق، عزله وتحديد اتعابه ليس في يد الإدارة أو ليس للإدارة دور فيه، أما الأمر الثاني فهو عدم وجود مصالح مادية للمدقق في المؤسسة التي يراجع حساباتها، كأن يمتلك أسهم في هذه المؤسسة (2)

1. صفات مدقق الحسابات :

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها ما يلي:

- أن يكون محافظة على أسرار العميل الذي يدقق أعماله، وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله؛
- أن يكون عملية ومواكبة لما هو جديد في القوانين التشريعات؛
- أن يكون حرة غير تابعة لأي جهة إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية ؛
- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛
- أن يكون لبقة في التعامل وقادرة على التعبير بكل وضوح؛

1- محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 43.

2- د مراح صبرينة: دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة

التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2011-2012، ص4

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

- أن يكون أمينة وواقعية ومستقل في رأيه؛
- أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته. (1)

المطلب الثاني: حقوق المدقق الخارجي

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمؤسسة، وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك ومن أهم حقوق مدقق الحسابات ما يلي:

1. حق الاطلاع: يحق للمدقق الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المؤسسة ومتطلبات قانون الشركات، كذلك يعني هذا أنه من حق المدقق زيارة المؤسسة للاطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون اخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوك لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ورأى أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المؤسسة مسبقاً والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المؤسسة، وليمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص.

وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المؤسسة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكاف لتجهيزها فإنه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة وإلى الجمعية العمومية للمساهمين.

2- حق طلب البيانات والتوضيحات: يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات والتوضيحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهمته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورتها لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

في حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات والتوضيحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفيرها، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته. (2)

1- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 81.

2- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 90-91.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

3- حق الحصول على نسخة من الاستفسارات : التي يوجهها مجلس الادارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة (1)

4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تحدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الادارة، وجود حالات انحراف

خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك الإحاطتها علما بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته .

5- حق مناقشة اقتراح عزله: يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين، يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفية أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.

6- حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه: يحق لمدقق الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

7- تحديد وقت الجرد: يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت اشرافه أو بحضور من ينوب عنه، وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه. (2)

المطلب الثالث: واجبات المدقق الخارجي

يتمثل فيما يجب أن يقوم المدقق به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

1. القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة والتأكد من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة؛
2. التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة المحاسبية وأن أساليب التقويم متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛

1- يوسف محمود جربوع ، نفس المرجع السابق، ص 247.

2- غسان فلاح المطارنة ، نفس المرجع السابق، ص ص 91-92.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

3. التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة؛
4. تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة كما يلي:
 - أ- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها؛
 - ب- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك؛
 - ج- حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.
5. يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛
6. التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلتها ما يلي: (1)
 - أ- تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية؛
 - ب- احتساب اهتلاك لهذه الأصول وفقا للطرق والمعدلات المعمول بها في المؤسسة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسباب معينة يقتنع المدقق بها.
 - ج- ثبات طرق تقييم المخزون السلعي مثل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل؛
 - د- إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكوينه ومدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في المؤسسة.
7. فحص عناصر قائمة الدخل (أو دا الأرباح والخسائر)، للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية؛
8. فحص عناصر قائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية)، للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية العناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية؛
9. يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره؛
10. على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقرير شامل على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن ما يلي:
 - أ- ما إذا كان المدقق قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله؛

1- محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 62-63

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

- ب- ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنتظمة؛
- ج- ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة؛
- د- ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها المؤسسة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها؛
- هـ- ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة؛
- و- ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة . (1)

المطلب الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي

يمكن تقسيم مسؤوليات المدقق المختلفة إلى الأنواع التالية:

(1) مسؤولية فنية: وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في محالين رئيسيين هما:

أ- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عاماً؛

ب- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال أنشطة المؤسسة قد روعيت وطبقت تطبيقاً سليماً.

(2) مسؤولية أخلاقية: وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي:

أ- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة؛

ب- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛

ج- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛

د- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله؛

هـ- إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

1- محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 64-65.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

3) مسؤولية مدنية: تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمدقق في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المدقق وأهمها ما يلي:

أ- حالة إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة ؛

ب- حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛

ج- عدم قيامه أصلاً بالمراجعة.

لذلك قد يتعرض المدقق نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن رأي أخطاء يسيرة أو كبير وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للخرج أمام المسؤولين في المؤسسة.

4) مسؤولية جنائية: وهي التي تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق ما يلي:

أ- تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة؛

ب- تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛

ج- إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصلحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة ؛ (1)

د- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛

هـ- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المدقق شخصية.

ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض المدقق للمساءلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عمد من قبل المدقق أو عن إهمال جسيم.

1- محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، صص 65-67.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

المبحث الثالث: معايير التدقيق الخاصة بالمدقق الخارجي
التدقيق مهنة حرة تحكمه قوانين، قواعد ومعايير، والمدقق شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدة من فترة إلى أخرى، لتعقد عالم الأعمال والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية المطروحة على وجه الخصوص وعليه ينبغي مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرة وما ينجز على ذلك من عواقب.

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالمدقق الخارجي
باعتباره شخص فني محترف وخارجي يشترط في المدقق توفر عنصرين أساسيين هما الكفاءة والاستقلالية وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، يحصل المدقق عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات، وإلا فكيف يمكنه، إذا انعدم فيه هذا العنصر، أن يحمي المساهمين والغير وكيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقه أثناء القيام بالمهمة؟ وكيف يحافظ على استقلاليته تجاه مختلف الأطراف ويراقب أفرادا قد يكونوا أكفاً منه؟.

أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه العقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة، أن لا يشاركونهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.⁽¹⁾

وفيما يخص المراجعة القانونية (محافظ الحسابات) فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المدقق، وعليه يشترط في محافظ حسابات مؤسسة ما، أن لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم، ولا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر أو علاوات يدفعها له المسؤولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدا أتعابه، بصفته كمحافظ حسابات المحددة قانونا.

1- محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص38.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالعمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مدقق الحسابات غير كاف، إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية صدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله، وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات، غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات ومختلف مراحل تطورها، ومن هذه المعايير نذكر أنه على المدقق وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه، وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها، وله أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، وهو المسؤول المسؤولية الكاملة.

جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد وتكوين ملفين: يبرر المدقق الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية، أو بعضها مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرها. وعليه تكوين ملفين، الملف الدائم، الوثائق الأساسية في المؤسسة صالحة الاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة، عملها ومراحل تطورها، هيكلها ونظمها (التعرف على المؤسسة، محيطها، هيكلها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة الاتفاقيات المبرمة... الخ)، ينقح سنويا فيما إذا كانت هناك تغييرات، وملف جاري (ملف المراجعة)، يتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية والمحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي جمعها.

بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المدقق يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله في سجل (أوراق العمل تمهيدا لكتابة التقرير النهائي)؛ (1)

تقييم نظام المراقبة الداخلية: على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة تم تقييم نظام مراقبتها، في المرحلة الثانية، وفحص الحسابات في المرحلة الثالثة، غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام المراقبة الداخلية المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي.

- **كتابة تقرير :** تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المدقق النهائي حول شرعية وصدق الحسابات .

1- محمد بوتين ، نفس المرجع السابق، ص ص 39-41.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

المطلب الثالث: معايير التقرير (تقرير المدقق)

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات، وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير وهي كالاتي :

1- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى المجموعات التالية:

➤ **المجموعة الأولى :** المبادئ العامة، ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

أ- مبدأ الحيطة. ب- مبدأ الثبات. ج- مبدأ الشمول. د- مبدأ الأهمية النسبية. هـ- مبدأ الإفصاح.

هذا ويمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية نتيجة لقيام العديد من المؤسسات بتطبيق أعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية أو الأعمال الالكترونية والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

➤ **المجموعة الثانية:** المبادئ العلمية المرتبطة بالربح، ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

أ- مبدأ تحقق الإيراد. ب- مبدأ التكلفة في قياس النفقة. ج- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

➤ **المجموعة الثالثة:** المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي، ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

أ- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصة الاستهلاك. ب- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

2- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.

3- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافية. (1)

يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته، وبناء على ذلك يمكن تقسيم رأي المدقق إلى الأنواع التالية:

أ- رأي نظيف (مع وجود ملاحظات)؛ ب - رأي تحفظي؛ ج- رأي بالامتناع عن الرأي؛ د- رأي معاكس. وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط المقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنته.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل الأول تم التطرق إلى التدقيق بصفة عامة وإلى المدقق الخارجي بصفة خاصة، حيث تبين لنا أن عملية التدقيق تهدف إلى التعرف على مختلف الأخطاء والمخالفات بأي طريقة، واتضح لنا أن المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص حسابات القوائم المالية، باستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموماً والهدف من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

كما رأينا أن المدقق الخارجي يجب أن يتحلى ببعض الصفات، وللقيام بمهمته يجب أن يتمتع ببعض الحقوق كما عليه واجبات، للقيام بأعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال. وبناء على ما سبق نقول أن عملية التدقيق ضرورية وهامة للمؤسسات الاقتصادية، إلا أنه هناك مخاطر للتدقيق وللمدقق الخارجي مسؤولية في دراسة وتقييم هذه المخاطر وتحسين نظام الرقابة وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الموالي

الفصل الثاني: تقارير المدقق
الخارجي و تقيمه لنظام الرقابة
الداخلية

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته، حيث أن المدقق الخارجي يعتبر وسيلة هامة للحكم على مدى كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويعتبر قيام المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق برنامج عمله.

إذ يتوقف نجاح عملية التدقيق على تفاعل إجراءاته مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية، فالخلل أو القصور في أي من عناصر هذا النظام يؤدي إلى فشل عملية التدقيق، لهذا ينبغي تقدير مواطن الأخطار المحتملة وضبطها بشكل يمكن للمدقق من أن يبدي رأي سليم حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة .

وعلى هذا الأساس سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

❖ المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية؛

❖ المبحث الثاني: تقييم مخاطر التدقيق؛

❖ المبحث الثالث: مسؤولية المدقق الخارجي في دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب الإدارية والمحاسبية وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية، فنظام الرقابة الداخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات والتحكم في عملية التدقيق .

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية ومن أهمها:

التعريف الأول: هي كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وموجودها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية. (1)

التعريف الثاني: الرقابة الداخلية تشمل تخطيط التنظيم الإداري بالمشروع وكل ما يرتبط به من وسائل وإجراءات تستخدم داخل المشروع للمحافظة على أصوله واختبار دقة البيانات المحاسبية به ودرجة الاعتماد عليها وتنمية الكفاية في أعماله، وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة. (2)

التعريف الثالث: هي خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة (3)

لتعريف الرابع: نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية. (4)

بصفة عامة يمكن أن نقول أن الرقابة الداخلية هي خطة تنظيمية وإجراءات ووسائل مبنية لأجل حماية الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية والالتزام بالسياسات المحاسبية. (5)

1- خلف عبد الله الوردان: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2006، ص 123.

2- حامد طلبة محمد أبو هيبية: أصول المراجعة، مؤسسة زمزم، الأردن، ط1، 2011، ص 26.

3- د عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 54.

4- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص-85-86.

5- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 207.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

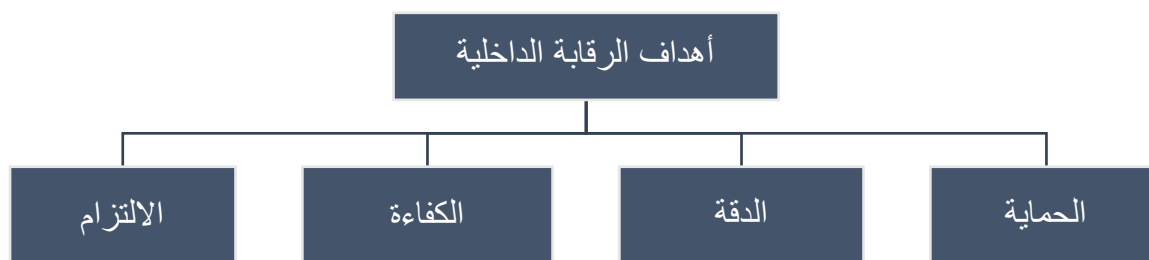
من الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية ما يلي:

- **حماية الأصول:** إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة، من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الاستثمارات، المخزونات والحقوق، هذه الحماية تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة، وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العامة للمؤسسات.
- **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة، وفي عوامل الإنتاج وفي النفقات وتكاليف عوائدها، وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحقيق أهدافها هيكلها، طرق وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها لذا أنشأت رقابة التسيير في المؤسسة.
- **ضمان نوعية المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية، تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:
 - تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛
 - إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي، والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛
 - تبويب البيانات التي حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المدقق؛
 - احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
 - توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها. (1)
- **تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء الموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة. (2)

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 91-92.

2- ميموني محمد: أثر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص نقود مالية وتأمينات، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013-2014، ص

الشكل رقم 02: أهداف الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن: الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 34.
بنظرة بسيطة للشكل نرى أن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل بالأساس في الحماية، الدقة، الكفاءة والالتزام إن وجود نظام محكم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، لأن الأخطاء تكون دائما ممكنة الحدوث بالرغم من التحكم في أنظمة الرقابة الداخلية، إلا أن وجود نظام قوي وفعال يؤدي إلى احتمال حدوث الغش وأوجه عدم الانتظام في بيانات الوحدة، فبدون وجود رقابة مجدية، من السهل حدوث الأخطاء مما يجعل من الصعب إنتاج وثائق قابلة للتحقيق، تساعد على إحداث عملية التعارض في المصالح، ولذا يقتضي ضرورة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم، أو المعتمد في الوحدة موضع الفحص.

المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة كالاتي :

- 1- **بيئة الرقابة:** يتم خلق البيئة عن طريق إدارة المؤسسة (المديرين والمسؤولين التنفيذيين من خلال اتجاهاتها وإدراكها وتصرفاتها المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة. (1)
- 2- **تقييم المخاطر:** يهتم بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيف حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة ويختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المدقق، ولكن يرتبط معه بشكل وثيق، حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار والمخالفات، ويقوم المدقق الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب سيقوم المدقق بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة. (2)

1- أمين السيد أحمد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص256.

2- ألفين ارينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2002، ص 384.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

- 3-** أنشطة الرقابة : تشمل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الإلزام، وتتم أنشطة الرقابة على تشغيل ومتابعة المؤسسة بينما تهدف أنشطة الرقابة على الإلزام، التأكد من الإلزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة. (1)
- 4-** المعلومات والاتصال: تتضمن عمليات المؤسسة المرتبطة والملائمة للتقرير المالي والاتصال، بمعنى نظام التقرير المالي وإجراءاته والسجلات الخاصة بإدخال وتسجيل والتقرير عن العمليات المالية للمؤسسة، والأحداث والظروف المحيطة والمحاسبة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المرتبطة، وأيضا الوسيلة التي عن طريقها تقوم المؤسسة بتوصيل الأدوار والمسؤوليات المالية والأمور الهامة المرتبطة بالتقرير المالي.
- 5-** متابعة ضوابط الرقابة الداخلية: هي العملية المصممة لتقييم فعالية أداء الرقابة الداخلية خلال الزمن، وهي تتضمن تقييم عملية تنظيم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على أساس زمني، مع أخذ التصرف التصحيحي حينما يكون ذلك مطلوبا بالإضافة إلى تعديل ضوابط الرقابة الداخلية في ضوء الظروف المتغيرة على نحو ملائم. (2)

المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية

هناك ثلاث أنواع للرقابة الداخلية وهي كالآتي :

- 1-** الرقابة الإدارية: وتتضمن الخطة التنظيمية للمشروع وما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تتم أساسا بتحقيق أكبر كفاية ممكنة مع ضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة.
- وتتحقق هذه الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل من أهمها:
- الموازنات، والتكاليف المعيارية؛
 - التحليل الإحصائي؛
 - دراسة الأعمال (دراسة الوقت والحركة)؛
 - الرقابة على الجودة؛
 - الرسوم البيانية والأشكال التوضيحية، وخرائط الهيكل التنظيمي للمشروع؛
 - برامج تدريب العاملين ؛
 - تقارير الأداء والكفاءة .

1- افحتي رزوق السوافري، أحمد عبد المالك محمد: دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 20.

2- أمين السيد أحمد لطفي: ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 148.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

ومما هو جدير بالذكر، أن مثل هذه الوسائل وإجراءاتها إنما ترتبط بطريق غير مباشر مع السجلات والدفاتر المحاسبية، مما أوجد لنا اتجاهين رئيسيين في تحديد دور المدقق الخارجي بشأن الرقابة الإدارية هما كالآتي:

- أ- يرى عدم مسؤولية المدقق عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات الرقابة الإدارية استنادا إلى أن هدفها إداري بطبيعته فضلا عن عدم تأثيرها على برنامج المراجعة، ويستثنى من ذلك أن يتبين المدقق في ظروف خاصة أن هذه الوسائل أو الإجراءات لها تأثير أو علاقة على مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله إذ ينبغي هنا فقط ألا يتوانى في فحص وتقييم نظام الرقابة الإدارية بالمشروع.
- ب- يرى ضرورة قيام المدقق فحص وتقييم وسائل وإجراءات الرقابة الإدارية، ذلك أن خطط المشروع وسياساته تنعكس آثارها انعكاسة مباشرة على نتائج نشاط المشروع وعلى مركزه المالي فضلا عن أن دراسة قواعد وإجراءات الرقابة الإدارية إنما يهم المدقق ويسهم في تحديد حجم العينة التي يختارها في برنامجه. (1)

2- الرقابة المحاسبية: تتمثل في الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام القيد المزدوج، استخدام حسابات المراقبة، إتباع موازين المراجعة الدورية، إتباع نظام المصادقات واعتماد قيود التسوية من الموظف المسؤول، وجود نظام مستندي سليم وإتباع نظام التدقيق الداخلي. (2)

3- الضبط الداخلي: يقصد به كافة الوسائل والإجراءات التي تؤدي إلى الضبط التلقائي لعمليات المشروع بصفة مستمرة كأن يكون العمل الذي يقوم به أحد الأفراد بالمؤسسة متمما لعمل فرد آخر ومراقبا له في نفس الوقت تلقائيا مما يضمن حسن سير العمل والمحافظة على أموال المشروع وتلاقي الوقوع في الأخطاء أو الغش أو اكتشافه في وقت ملائم إذا ما وقع فعلا.

يتحقق الضبط الداخلي عادة من خلال ما يلي:

- تقسيم العمل؛
- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات بوضوح؛
- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة (كأن يتم فصل الواجبات المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن تلك التي تختص بإثباتها في السجلات) بحيث يمكن حماية موجودات المؤسسة من أي سوء استعمال أو ضياع.

1- حامد طلبة محمد أبو هيبه، نفس المرجع السابق، ص ص 26-27.

2- ثناء على القباني: الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 14*.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

وليس هناك خلاف حول مسؤولية المدقق عن فحص وتقويم وسائل وإجراءات كل من الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، إذ أنها تؤثر بشكل مباشر على ما يقوم به وعلى حكمه الشخصي على دلالة القوائم المالية .

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي
يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج عمله، ولذلك يعتبر قيام المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق برنامج عمله داخل المؤسسة.

المطلب الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية

أي نظام من الأنظمة حتى يكون فعال ويعطي النتائج التي وضع من أجلها لا بد وأن يعتمد على مقومات تساعد في إنجاحه، ونظام الرقابة الداخلية كأى نظام له من المقومات ما تساعد في فعاليته، ولا بد أن تكون هذه المقومات مرتبطة ببعضها ولا يوجد فيها أي قصور حتى لا ينعكس ذلك على نظام الرقابة ويحد من فعاليته:

1- هيكل تنظيمي كفاء: وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعالة كونه يحدد المسؤوليات

بدقة، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة إلى أخرى وفقا لحجم المؤسسة واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفاء لا بد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل إدارة داخل المؤسسة بدقة، حتى يكون هناك وضوح عند كل إدارة عن المسؤوليات التي تقع على عاتقها مما يسهل على وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال، كذلك يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية للمؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة المسؤولة بطريقة تسهل عملية تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالف ويعني استقلال الإدارات أن لا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارات التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول كعهدة وإدارة الحسابات وهذا يؤدي إلى الرقابة من قسم معين على قسم آخر للحد من احتمالات ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عن تلك الأخطاء.

الهيكل التنظيمي الجيد ومبادئ محاسبة المسؤولين يمكن أن تساعد على تتبع التصرفات في كل ناحية داخل المؤسسة، مما يعني أن تربط النتائج بالأفراد، والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسؤولية، خاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبوها أو يقدم لهم الحوافز في حالة عدم ارتكاب الأخطاء وزيادة الكفاءة لديهم.

1- حامد طلبة محمد أبو هيبية ، نفس المرجع السابق ، ص 29

2- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 209.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

كذلك تعتبر الوظائف متعارضة إذا كان جمعها يؤدي إلى ارتكاب الأخطاء والغش أو إخفاء بعض حالات التلاعب، لذلك لابد من الفصل بين الوظائف التالية:

- الترخيص بالعمل (أداء العمل)،
- الاحتفاظ بالأصول (الموجودات)،
- مسك السجلات.

مما سبق نستطيع القول أن الهيكل التنظيمي الكفء يشمل ما يلي:

- الرقابة الداخلية على العمليات وذلك بأن لا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بأداء العملية من بدايتها حتى نهايتها؛

- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها ومسؤولية تداول والمحافضة على الأصول التي تتم المحاسبة عنها؛

- الاستقلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العلاقة بين الإدارات.

2- النظام المحاسبي السليم: من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، وذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم والأداء غير الملائم، لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلبى احتياجات الإدارة، كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي ككل، لذلك يشمل النظام المحاسبي ما يلي:

أ- أن يكون هناك مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة؛

ب- أن يكون هناك دليل حسابات مبوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة ويتضمن محتويات كل حساب؛

ج- أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبية؛

د- أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها؛

هـ- أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعياري. (1)

3- الضبط الداخلي: وهو ذلك النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية بهدف خدمة الإدارة والضبط الداخلي له أثر فعال في وجود نظام رقابة داخلية فعال، يحتاج نظام الضبط الداخلي إلى ترتيبات خاصة للواجبات لمنع الأخطاء والغش واكتشافها بالإضافة إلى القيام بما يلي:

1- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 210.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

أ- تحديد اختصاصات الإدارات بشكل يمكن معه تكامل الجهود وعدم تعارضها، وكذلك تحديد الاختصاصات على مستوى الأفراد داخل الأقسام والإدارات الفرعية، بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية من بدايتها حتى نهايتها، وإنما يجب أن تقسم العملية إلى مراحل ويقوم كل موظف بأول مرحلة، مما يعني مراقبة الموظف اللاحق الأداء عمل الموظف في المرحلة السابقة، ذلك يؤدي إلى تحديد المسؤولية عند اكتشاف خطأ أو غش ما.

ب- تحدد الإجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تختلف وفقا لاختلاف التنظيم الإداري للمؤسسة، بحيث يكون المسؤول عن أداء عملية ما لديه المعلومات الكاملة عن الإجراءات الواجب إتباعها في هذه العملية.

ج- أن يتم تغيير الواجبات المعطاة لكل عامل بما لا يتعارض مع مصلحة العمل وكفاءة العامل واختصاصه بحيث لا يؤدي هذا التغيير إلى صعوبة اكتشاف الغش والاحترار التي ارتكبتها الموظف السابق .
تتضمن الترتيبات المحاسبية عدد من الإجراءات التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في الرقابة وحماية الأصول، منها ما يلي:

- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط المعدة من قبل الإدارة؛
- تحديد مستوى الغدارة فيما يتعلق بتنفيذ مسؤولياتها؛
- مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها؛
- التحقق من مدى ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية.

4- كفاءة الموظفين : تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب، لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم وصفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال بسبب الموظفين ذوي الكفاءة، هذا يعني أنه يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسة سليمة لتعيين الموظفين الجدد وترقية الموظفين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لشغل كل وظيفة، لذلك للحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة الموظفين الذي يعتبر أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية يجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يفحص ويقيم سياسة المؤسسة في التوظيف والترقية وتقييم كفاءة الموظفين الذين يكونوا مسؤولين عن مراكز رئيسية في القسم المالي . (1)

1- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 211.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

- 5- ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية: إن عملية متابعة الالتزام بعناصر نظام الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، هذا يعني أنه يجب على المؤسسة أن تضع إجراءات من شأنها أن تبين مدى التزام الموظفين بمواصفات وتعليمات نظام الرقابة الداخلية، حيث أنه في بعض المؤسسات كبيرة الحجم يكون لديها إدارة خاصة بمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.
- 6- حماية الأصول: يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس وحتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو اتلافها، كما يجب إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول كأن يخصص لها أماكن (مخازن) واستخدام الأنظمة الإلكترونية لإقفالها وفتحها واستخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية، وتحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول لهذه الأماكن، كذلك الاحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف بسبب درجات الحرارة المرتفعة، ويجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن طريق التصريح وإثبات تلك العمليات. (1)

المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

لا يقتصر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة على تلك الأنظمة والقوانين كما وضعتها في كتيبات أو منشورات أو لوائح، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة، ومن الوسائل التي يستخدمها المدقق للتعرف على النظام المطبق في المؤسسة وتقييم مدى كفايته ما يلي: (2)

- 1- قائمة الاستقصاء: تتكون هذه القائمة من عدد من الأسئلة، تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة لمنع حدوث الأخطاء والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات، وتقسم هذه الأسئلة إلى مجموعات، تتعلق كل مجموعة بأحد الموضوعات أو بنوع معين من العمليات مثل المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية وأوراق القبض.... إلخ، وتحتوي القائمة عادة على فراغ يسمح بوضع تعليقات توضيحية لبعض الأسئلة التي لا يستطاع الإجابة عنها دون مناقشة تفصيلية، وتصاغ الأسئلة بحيث تكون الإجابة عليها ب "نعم" أو "لا" الإجابات ب "لا" تدل على نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، أما الإجابات ب "نعم" فتدل على وجود الإجراء الرقابي المطلوب (نقاط القوة في النظام).

1- غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 212.

2- مصطفى عيسى خضير : المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، ط2، 1996، ص 210-212

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

- 2- خريطة التدفق: تعتبر من الوسائل الحديثة التي انتشر استعمالها مؤخرا لتقييم وجمع المعلومات حول نظام الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن رسم بياني يمثل بالرموز النظام المستخدم، أو مجموعة من الإجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام، ويتم تصميم خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات مع تبين الإجراءات الرقابة المستخدمة وكيفية تدفق البيانات، وتقسّم كل خريطة إلى أعمدة رأسية فرعية تمثل الإدارات المختلفة (أو الموظفين المتصلة بالعملية، وتساعد خريطة التدفق المدقق في تصور العلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات المهمة، فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديدا عن النظام المستخدم.
 - 3- المذكرات المكتوبة: بموجب هذه الوسيلة يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات، وعادة يتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، المستندات التي يتم إعدادها، السجلات التي يتم الاحتفاظ بها وتقسيم الواجبات، وبعد إعدادها هذا الوصف المكتوب يقوم المدقق عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام كـ "قوي" أو "كافي" أو "ضعيف"، وهذه الوسيلة تتميز بالمرونة في تصميمها وتطبيقها.
 - 4- دراسة الخرائط التنظيمية: هنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف العمليات كالمبيعات والنقدية والأجور ... إلخ، ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية، أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات. (1)
 - 5- فحص النظام المحاسبي: وهنا يحصل المدقق على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدها وتدقيقه، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... إلخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل وسيلة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين، السجلات ... إلخ.
- ونشير إلى أن بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على

1- خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الأردن، ط3، 2004، ص.177-176

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول النظام. (1)

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال

الخطوات التالية: الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة)، عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها. قدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها في عملية التوقف، وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها:

- التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية؛
- إن ذلك يتطلب مجهود أكبر عند القيام بالاختبارات والفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد للوفر المتحقق

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها الأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة فيما يسمى بأوراق تدقيق الجسر، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق، وعلى المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية.

الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على الإدارة أن تحت الموظفين على الالتزام دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق من طرف المدقق الخارجي بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحدة منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه.

1- اسامي محمد الوقاد، لوي محمد وديان: تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، ط1، 2010، ص 151.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

تحتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة وهي كالاتي :

أ- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما، ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان .

ب- جودة تنفيذ إجراءات الرقابة حتى مع تنفيذ إجراء الرقابة، فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، ويمكن اختيار جودة إجراءات الرقابة، على سبيل المثال مناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها عند اعتماد المبيعات الأجلة وفحص تفاصيل المستندات.

ج- الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة، يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقبلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة، ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات مثال على ذلك، هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية وأستاذ مساعد حسابات العملاء، ويمكن اختبار التوقيعات على المستندات لتحديد الأفراد الذين أنجزوا الإجراء المعين، بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يجب على مدقق الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات، ويمكن لمدقق الحسابات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الإحصائية ومن الممكن أن تكون خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي:

- أن يتم تحديد أهداف التدقيق؛
- أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة؛
- أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها؛
- أن يتم تحديد حجم العينة؛
- أن يقوم باختيار العينة ؛
- أن يتم فحص إجراءات الرقابة؛
- أن يتم تقييم أدلة الإثبات. (1)

1- عبد الفتاح الصحن، كمال أبو زيد: المراجعة علما وعملا، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص ص 214-216

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

المطلب الرابع: دراسة الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

يمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يهتم المدقق بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية، وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى، ويساعد المدقق على ما يلي:

أ- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية:

التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال مايلي:

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة؛
- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها (يدويا أو إلكترونيا)؛

- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

ب- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية :

التي يعمل فيها المدقق بما يساعده على ما يلي:

التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مسؤوليات إدارية متعددة؛ التعرف على توزيع خطوط المسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها أفقيا ورأسيا؛ التعرف على طبيعة الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة؛ التعرف على وظائف وخدمات التدقيق الداخلي في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة؛ التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها؛ - التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة يدويا و إلكترونيا. (1)

2- نتيجة الفحص المبدئي:

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المدقق النظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

1- محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص ص 88- 89.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

أ- الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به النظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق؛
- أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكاف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف المدقق عن إجراء أية دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون الاعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة، وفي هذا المجال يعرض المدقق الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

ب- الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في محال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على التقييم النهائي يستطيع المدقق أن يحكم على عنصرين من عناصر التدقيق هما كالآتي:

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية التدقيق؛

- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

- المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي:

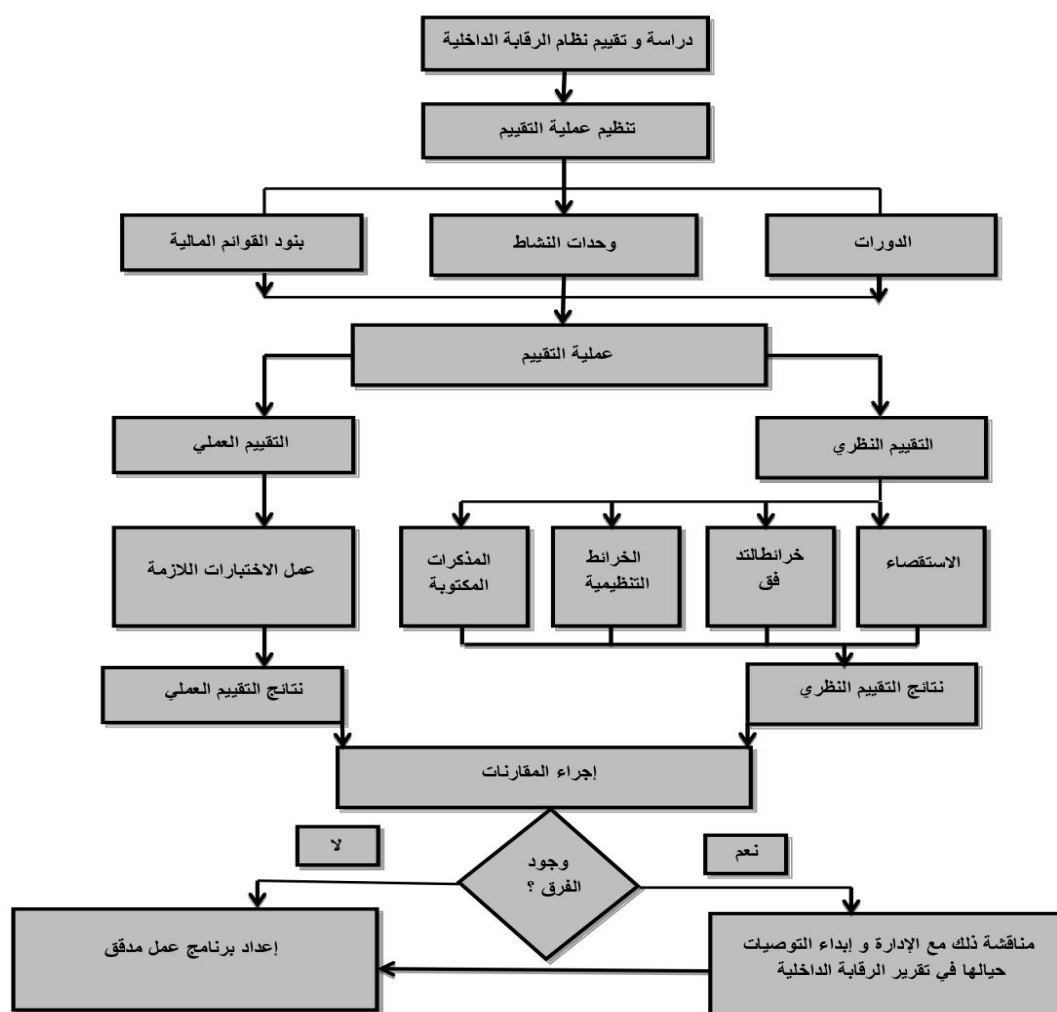
يهدف المدقق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة مائة لجمع أدلة التدقيق إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛

- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات التدقيق الاكتشاف تلك الأخطاء . (1)

ويمكن تلخيص خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي :

الشكل رقم 03: خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر : إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، ط5، 2008، ص81.

1- محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 91.

الفصل الثاني: تقارير المدقق الخارجي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

خلاصة الفصل:

لقد رأينا من خلال ما استعرضناه في هذا الفصل، ماهية نظام الرقابة الداخلية فتبين لنا أنه يلعب دور كبير في مساعدة وتسهيل عملية التدقيق، ومن أهم أهداف هذا النظام حماية أصول المؤسسة والتحكم فيها وضمان نوعية المعلومات وتشجيع العمل بكفاءة.

حيث أن المدقق الخارجي عند قيامه بممارسة مهنته فهو يستهل بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، وهذا حتى يستخرج نقاط القوة والضعف لهذا النظام، كما نجد أن المدقق يستعمل عدة وسائل ويتبع عدة مراحل لتقييم نظام الرقابة الداخلية، فإذا تمكن من الفهم الجيد والكامل لهذا النظام سوف يصل إلى النتائج التي يرغب فيها في نهاية عملية التدقيق.

لاحظنا في هذا الفصل أنه عدم تمكن المدقق من التوصل إلى الفهم الجيد والكامل لنظام الرقابة الداخلية سوف يؤثر في الأخير سلبا على نتائج عملية التدقيق، مما يؤدي إلى كتابة التقرير يتضمنه تحفظات تعكس عدم صحة ومصداقية المعلومات المالية وهذا ما يعرف بمخاطر التدقيق.

والهدف من هذا البحث التمييز بين مختلف أنواع مخاطر التدقيق وطبيعة الخطر الذي يعكس محتوى تحفظات تقرير المدقق، لذلك لا يكفي التعرف وفهم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد، وإنما يجب التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة في هذا النظام للتعرف على المخاطر التي يسببها النظام من أجل تقييم مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف التدقيق.

الفصل الثالث : دراسة حالة بمؤسسة
توزيع مواد البناء مستغانم

تمهيد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى عموميات حول المدقق الخارجي خاصة والتدقيق عامة ومختلف المعايير التي تحكم كيفية ممارسته، بالإضافة إلى مدى مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر من أهم المهام المخولة للمدقق، ومن أهم المحطات الرئيسية التي يبدأ بها عندما يخطط لتنفيذ عملية التدقيق وتقدير المخاطر والحصول على أدلة الإثبات الكافية لإجراء كافة الختبارات التفصيلية لرصد الحسابات.

سننطلق إلى الجانب التطبيقي للموضوع والذي تناولناه في فصل واحد، حيث اخترنا مؤسسة توزيع مواد البناء

بمستغانم والتي لها خبرة طويلة.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيل لهذا الموضوع تم تقسيمه إلى ثالث مباحث كالتالي :

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع مواد البناء؛
- المبحث الثاني : منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة توزيع مواد البناء؛
- المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة توزيع مواد البناء.

➤ المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع مواد البناء

في هذا المبحث سوف نتعرف أكثر على هذه المؤسسة وهذا من خلال التطرق إلى تقديم تعريف عام حول المؤسسة ونشأتها، ومختلف الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ووظائفها وكذلك تقديم هيكلها التنظيمي.

✓ المطلب الأول: تعريف مؤسسة توزيع مواد البناء ونشأتها

مؤسسة توزيع مواد البناء هي مؤسسة عمومية، اقتصادية، تقع بسيدي العجال بلدية الصيادة (مستغانم) تم إنشائها في سنة 1985، بدأت ممارسة البناء سنة 1989، نوعت إمكانياتها من خلال الانخراط في مجال البناء وأنجزت العديد من المشاريع العقارية (أكثر من 1000 من السكنات ومئات من المباني التجارية)، والعديد من المشاريع الأخرى والمرافق (السكن، المدارس، الكليات)، نيابة عن المحافظة والمؤسسات العامة مثل: الوكالة العقارية مديرية التربية والتعليم الوطنية.

وخلال السنوات الأربعة من 2009 إلى 2012 تم إنشاء ثلاث فروع تابعة لمؤسسة توزيع مواد البناء التجارية، مؤسسة البناء، تعزيز الأثاث).

هذه المؤسسة لها العديد من البنية التحتية (مناطق التخزين مغطاة، مناطق مسطحة، ورشة التجارة .. إلخ) مما تسمح لها بالنشاط التسويقي لمواد البناء (الاسمنت، إنتاج السيراميك)، لإنتاج الكتل والألواح الخشبية خصوصا لتلك المشاريع.

بلغ عدد العمال في مؤسسة توزيع مواد البناء من سنة 2021 إلى 2022 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 02 : عدد العمال في مؤسسة توزيع مواد البناء .

السنة	2021	2022
الإطارات المسيرة	2	2
الإطارات العليا	/	4
إطارات التطبيق	16	20
عمال التأهيل	12	17
عمال التأهيل	93	106
المجموع	123	153

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة توزيع مواد البناء.

التحليل:

ارتفع عدد العمال في مؤسسة توزيع مواد البناء من سنة 2012 إلى 2014 من 123 عامل إلى 153، حيث ارتفع عدد العمال في الإطارات المسيرة من 2 في سنة 2012 إلى 6 في سنة 2014، إطارات التطبيق من

16 إلى 20 عامل، عمال التأهيل من 12 إلى 17 عامل، أما عمال التنفيذ عدد العمال من 93 في سنة 2012 إلى 106 عامل في سنة 2014.

تسعى المؤسسة الى تحقيق عدة اهداف منها اقتصادية، اجتماعية، سياسية، وهي كالاتي :

✓ **المطلب الثاني: أهداف المؤسسة**

1. أهداف اقتصادية :

- تحقيق الربح؛

- توسيع نشاطها؛

- الاستمرارية والبقاء؛

- فتح مشاريع جديدة؛

- رفع إنتاجيتها.

2. أهداف اجتماعية:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور؛

- تحسين مستوى معيشة العمال؛

- توفير تأمينات ومرافق للعمال : تعمل المؤسسة على توفير بعض التأمينات مثل: التأمين الصحي والتأمين ضد حوادث العمل، وكذلك التقاعد... الخ.

✓ **المطلب الثالث: وظائف المؤسسة وهيكلها التنظيمي**

مؤسسة توزيع مواد البناء مثل أي مؤسسة لها العديد من الوظائف والهيكل التنظيمي.

1- وظائف المؤسسة:

من أهم وظائف مؤسسة توزيع مواد البناء ما يلي:

- بيع مواد البناء؛

- إنجاز المشاريع الكبرى ومشاريع البناء؛

- بيع مساكن جاهزة.

يكمن نشاط المؤسسة الرئيسي في تحقيق وبناء المشاريع العقارية .

النشاط الثانوي:

- إتمام البناء؛

- تسويق مواد البناء .

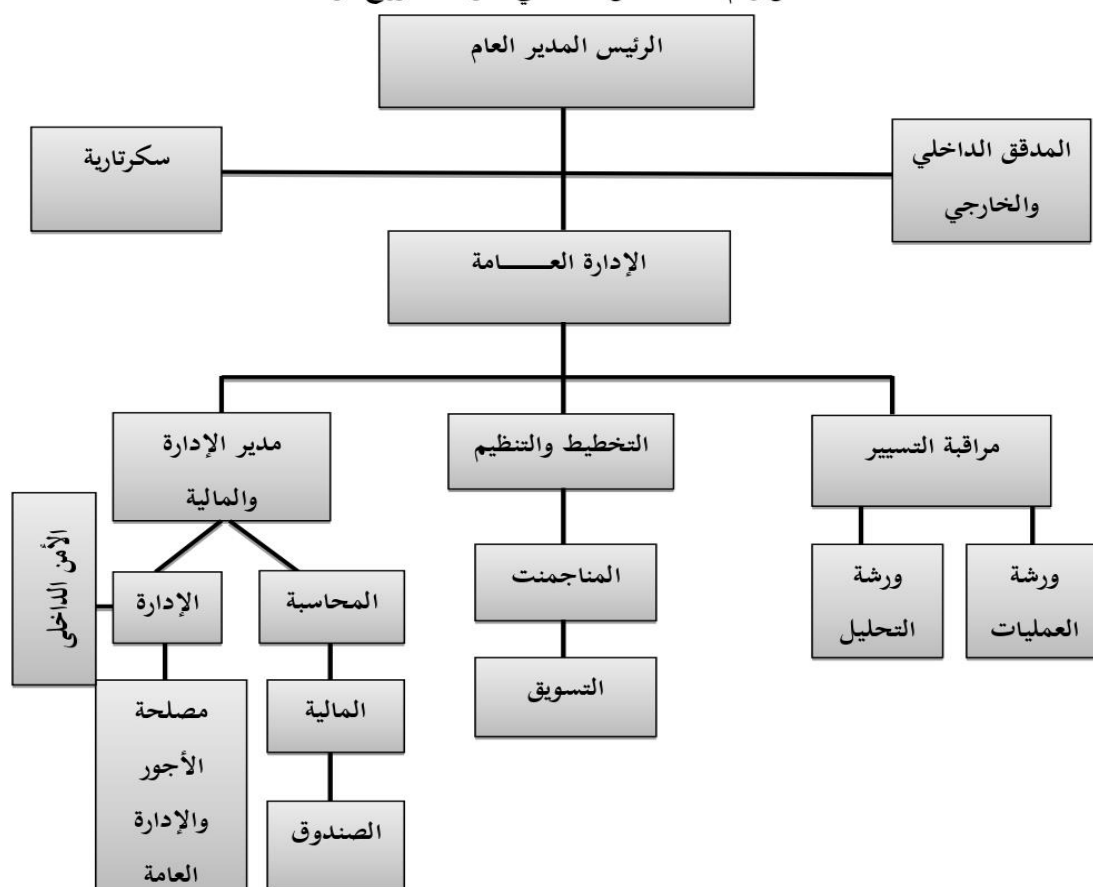
المنتج الرئيسي: التطوير العقاري:

- السكنات؛

- العقارات التجارية.

2- تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع مواد البناء



المصدر: مؤسسة توزيع مواد البناء.

➤ **المبحث الثاني:** منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة توزيع مواد البناء
يتبع المدقق الخارجي منهجية معينة لتنفيذ مهمته في المؤسسة، وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه
بانجاز مهمته على أكمل وجه، وفي هذا المبحث سوف نتطرق إلى ما يلي:

- الحصول على معرفة عامة حول مؤسسة توزيع مواد البناء؛ - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
وتحديد المخاطر؛ - إعداد التقرير.

✓ **المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة**

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بجمع كل الحقائق التقنية، التجارية، القانونية، الضريبية
والاجتماعية المتعلقة بمؤسسة توزيع مواد البناء، ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال
النقاط التالية:

الاطلاع على الوثائق المتعلقة بمؤسسة توزيع مواد البناء، مما يسمح له التعرف على محيطها من خلال ما
يلي:

- 1- القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه والمتمثل في توزيع مواد البناء؛
- 2- مكانة المؤسسة في السوق؛
- 3- استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العاملة في هذا القطاع؛
- 4- معرفة التطور التاريخي لمؤسسة توزيع مواد البناء والهيكله والقواعد القانونية التي تخضع لها؛
- 5- التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح والوحدات مع إجراء حوار معهم ومع من سيشتغل
معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة؛
- 6- معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة؛
- 7- التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الاستراتيجيات والآفاق المستقبلية؛
- 8- بعد تعرف المدقق الخارجي على مؤسسة توزيع مواد البناء والمحيط الذي تعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال
المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات
التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد، كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة،
القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة، القانون التأسيسي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير
المدققين الخارجيين السابقة ... إلخ، فبعد إعداد المدقق الخارجي للملف الدائم يكون قد تعرف على كل
العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة والتي من شأنها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها، بالإضافة إلى
تحديده للعمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

كما يطلب المدقق الخارجي كل الوثائق من المسؤول الأول لمؤسسة توزيع مواد البناء وتتمثل هذه الوثائق في ما يلي:

- 1- الميزانية الأصول والخصوم) (أنظر الملحق رقم 01 و 02 ص 83-84)؛
- 2- جدول حسابات النتائج (أنظر الملحق رقم 03 ص 85)؛
- 3- جدول حركة رؤوس الأموال (أعمال نهاية السنة) (أنظر الملحق رقم 04 ص 86)؛
- 4- ميزان المراجعة بعد الجرد؛
- 5- دفتر الأستاذ؛
- 6- دفتر اليومية؛
- 7- تحليل الحسابات؛
- 8- حالة التقارب البنكي؛
- 9- محضر جرد أموال الصندوق؛
- 10- قوائم الجرد للاستثمارات والمخزونات؛
- 11- السجلات الرسمية للمؤسسة (سجل العمال، سجل العطل السنوية، سجل الاستثمارات، سجل اليومية، سجل خاص بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل، سجل العمال الأجانب)؛
- 12- سجل محاضر مجلس الإدارة؛
- 13- سجل محاضر الجمعية العادية والغير العادية والاستثنائية، مختلف G50، تقرير التسيير، وثائق خاصة بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

✓ **المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة**

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في مؤسسة توزيع مواد البناء، ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية من خلال خمسة خطوات، والتي نستعرضها كما يلي:

- 1- يقوم المدقق بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؛
- 2- بعد جمع مختلف الإجراءات، يحاول المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزاءه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لمختلف العمليات؛

3- بعد أن يقوم المدقق بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه، أصبح في إمكانه إعطاء تقييم أولي هذا النظام وهذا من خلال استخراج مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات ونقاط الضعف عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، ويتم استعمال في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "نعم" أو "لا" (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة؛

4- يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسمى باختبارات الاستمرارية، ويحد أن لاختبارات الاستمرارية أهمية قصوى فهي تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا؛

5- يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، من خلال الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية المؤسسة توزيع مواد البناء وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية، وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تكون من تصور المدقق التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة)، يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

وللمدقق الخارجي برنامج خاص بالرقابة الداخلية الذي ينقسم إلى قسمين كالآتي :

القسم الأول: المهمة الخاصة:

يعين المدقق الخارجي من أجل القيام بمهمة معينة داخل المؤسسة في مدة زمنية مفتوحة إلى غاية مهمته .
القسم الثاني: في الحالة العادية (الروتينية):

يقوم المدقق بمهامه الروتينية في المؤسسة ويعتمد في عمله على القوانين والإجراءات والمراسيم الوطنية وكذلك الداخلية للمؤسسة من بينها: القانون الداخلي للمؤسسة، الاتفاقية الجماعية (خاصة بالأجور)، وكذلك المراسلات والتعليمات الصادرة من السلطات العليا ويقوم بدراسة المجالات التي يبينها الجدول رقم 03 كالآتي:

الجدول رقم 03: المجالات التي يدرسها المدقق الموارد البشرية | المحاسبة والمالية | التجارة والانتاج - تطبيق الإجراءات والنصوص - مراقبة الصندوق

الموارد البشرية	المحاسبة و المالية	التجارة و الانتاج
- تطبيق الاجراءات و النصوص التعديلية	- مراقبة الصندوق	- المحاسبة
- فحص الأجور	- الذمم	- الصندوق
- مراقبة الدفاتر القانونية للمؤسسة	- الديون	- الأجور
- فحص المألفات الشخصية	- المزداد العلني	- المشترايات
- تأمين معطيات الاعلام الالي	- الجرد	- الاستهلاكات
	- المحاسبة العامة و المالية	
	- سجل البنك و الصندوق	

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة توزيع مواد البناء.

✓ **المطلب الثالث: دراسة القوائم المالية**

الجدول رقم 04: جانب الأصول لمؤسسة توزيع مواد البناء خلال الفترة 2018-2019.

الأصل	المبلغ الإجمالي	إهلاك الرصيد	n صافي	n-1 صافي
أصول غير جارية				
تثبيتات معنوية	129 992	13 000	116 992	65 000
تثبيتات عينية	213 242 692	120 574 155	92 668 538	99 790 601
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	9 187 652		9 187 652	10 225 025
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	99 382 051		99 382 051	35 874 450
مجموع الأصول غير جارية	321 942 387	120 587 155	201 355 232	145 955 076
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	140 571 119	740 337	139 830 782	157 547 881
زبائن	425 926 461	4 004 029	421 922 431	681 087 702
مدينون آخرون	2 415 197		2 415 197	13 693 096
ضرائب	2 787 469		2 787 469	11 693 121
خزينة	158 712 154		158 712 154	59 936 708
مجموع الأصول الجارية	730 412 399	4 744 366	725 668 033	924 436 763
مجموع العام للأصول	1 052 354 786	125 331 521	927 023 265	1 070 391 839

المصدر: مؤسسة توزيع مواد البناء.

✓ تحليل ودراسة الميزانية (اصول، خصوم، جدول النتائج)

الأصول :

يوجد فيها التثبيات المعنوية والعينة .

الأصول الغير جارية بمبلغ 321.942.387

- التثبيات المعنوية: بمبلغ 129.992

هي البرمجيات خاصة بالنظام المحاسبي وبرنامج أجور العمال والبرنامج الخاص بتسيير المخزون بمبلغ قدره 129.992 ، قيمة الإهلاك بمبلغ قدره 13.000 بصافي قدره 116.992 مقارنة بالسنة الماضية 65000

نسبة التغير :

$$116.992 - 65000 = 65000 \times 79.98\%$$

ملاحظة: السنة n أكبر من n-1.

- تثبيات عينية بمبلغ 213.242.692

تتكون من: أراضي، مباني، تثبيات عينية أخرى، تثبيات قيد الإنجاز، تثبيات مالية

$$92.668.538 = n \text{ المبلغ الصافي للتثبيات العينية لسنة } n$$

$$99.790.601 = n-1 \text{ المبلغ الصافي لتثبيات العينية لسنة } n-1$$

نسبة التغير : 92.668.538

$$99.790.601 / 99.790.601 = -7.13\%$$

ملاحظة: السنة n أصغر من n-1.

الأصول الجارية بمبلغ 730.412.399

يوجد فيها المخزونات، الذمم والتقديتات .

- المخزونات بمبلغ 140.571.119

الجدول رقم 05: جانب الخصوم لمؤسسة توزيع مواد البناء خلال الفترة 2018-2019.

N-1	N	الخصوم
100 000 000	100 000 000	رؤوس الأموال الخاصة
174 143 819	232 778 857	علاوات واحتياطيات-احتياطيات مدججة(1)
1 666 110	1 666 110	فوارق إعادة التقييم
62 288 436	81 258 683	النتيجة الصافية-نتيجة صافية حصة المجمع
7 777 542	-10 324 012	رؤوس أموال خاصة أخرى-الترحيل من جديد
345 875 907	405 379 638	المجموع
		خصوم غير جارية
900 000		قروض وديون مالية
	-2 421 682	ضرائب(مؤجلة ومرصود لها)
3 106 555	15 291 753	مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا
4 006 555	12 870 071	مجموع خصوم غير جارية
		خصوم جارية
7 882 873	15 340 212	موردون وحسابات ملحقة
21 039 863	24 292 620	ضرائب
692 445 907	469 423 954	ديون أخرى
721 368 643	509 056 786	مجموع خصوم جارية
1 071 251 104	927 306 496	المجموع العام للخصوم

المصدر: مؤسسة توزيع مواد البناء.

الخصوم:**رأس المال الخاص**

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

رأس المال الخاص لسنة n 100.000.000n وأيضا سنة $n-1$.

خصوم غير جارية

تتكون من: قروض وديون مالية، ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)، ديون أخرى غير جارية، مؤونات ومنتوجات مثبتة مسبقا.

الخصوم الغير جارية لسنة n بمبلغ 12.870.071

الخصوم الغير جارية لسنة $n-1$ بمبلغ 4.006.555

نسبة التغير : $12.870.071 - 4.006.555 / 4.006.555 = 221.22\%$

ملاحظة: السنة n أكبر من $n-1$.

خصوم جارية

تتكون من موردين وحسابات ملحقه، ضرائب، تسبيقات الزبائن

خصوم جارية لسنة n بمبلغ 509.056.786

خصوم جارية لسنة $n-1$ بمبلغ 721.368.643

نسبة التغير : $509.056.786 - 721.368.643 / 721.368.643 = -29.43\%$

ملاحظة: السنة n أصغر من $n-1$.

جدول رقم 06: التحليل الأفقي لنتائج المؤسسة توزيع مواد البناء خلال الفترة 2019-2020

نسبة التغير	مقدار التغير	N-1	N	
-11.68 %	-46 615 688	398 960 174	352 344 486	رقم الأعمال
-82.78 %	82 194 808	-99 281 436	-17 086 628	تغير مخزونات المنتجات مصنعة وقيد الصنع
-437.68 %	434 539 293	-99 281 436	335 257 857	إنتاج السنة المالية 1
-5.37 %	5 214 495	-97 093 824	-91 879 329	مشتريات مستهلكة
6.79 %	-4 071 528	-59 954 462	-64 025 990	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
-0.72 %	1 142 968	-157 048 287	-155 905 319	استهلاك السنة المالية 2
25.74 %	36 722 088	142 630 450	179 352 538	القيمة المضافة 3 (2-1)
12.44 %	-6 890 331	-55 379 794	-62 270 125	أعباء المستخدمين
-15.69 %	1 314 665	-8 375 069	-7 060 404	ضرائب، رسوم ومدفوعات مشاهجة
39.48 %	31 146 422	78 875 586	110 022 008	الفائض الإجمالي للاستغلال 4
-72.77 %	- 9 500 364	13 053 689	3 553 325	منتجات عملياتية أخرى
-69.98 %	3 751 022	-5 359 623	-1 608 601	أعباء عملياتية أخرى
-6.88 %	903 586	-13 119 706	-12 216 120	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
29.71 %	22 851 308	76 899 303	99 750 611	استئناف عن خسارة القيمة والمؤونات
30.45 %	23 420 058	76 899 303	100 319 361	أعباء مالية
30.45 %	-4 449 811	-14 610 867	-19 060 678	النتيجة المالية 6
7.33 %	23 198 149	316 181 784	339 379 933	ضرائب واجب دفعها عن نتائج عادية
1.66 %	-4 227 902	-253 893 348	-258 121 250	ضرائب مؤجلة (متغيرات) عن نتائج عادية
30.45 %	18 970 247	62 288 435	81 258 682	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من مؤسسة توزيع مواد البناء.

التعليق: من خلال الجدول يتبين لنا أن استهلاك السنة المالية سجل ارتفاع قدره 1142 968 بنسبة

0.72 % وذلك مع انخفاض الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى ب 4071 528 وارتفاع

المشتريات المستهلكة ب 5214 495. أما إنتاج السنة المالية سجل ارتفاع قدره 434 539 293 بنسبة

437.68 - % ذلك لارتفاع تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع بمقدار 82 194 808

وانخفاض رقم الأعمال ب 46 615 688. القيمة المضافة سجلت ارتفاع قدره 36 722 088 بنسبة

25.74 % وذلك لارتفاع الفائض الإجمالي للاستغلال ب 31 146 422 بنسبة 39.48 % . النتيجة المالية سجلت انخفاض قدره 4 449 811 – بنسبة 30.45 % .

النتيجة الصافية للسنة المالية سجلت ارتفاع قدره 18 970 247 بنسبة 30.45 % .

✓ **المطلب الرابع: إعداد التقرير**

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة توزيع مواد البناء في إعداد تقرير نهائي والذي قام بإعداده المدقق الخارجي، والذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة .

ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزأين متتالين ومتكاملين كالتالي :

1- الاجتماع النهائي:

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

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

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

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

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

- إما أن يكون المدقق قادرا على الاستدلال والاستحضار يثبت حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة؛

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

2- تقرير المدقق :

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة، فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة .

وهكذا بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير المدقق، وبعد أن يتحصل على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته. | ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق، فميز بين :

تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل ومطول يشمل على دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق، لكن وبصفة عامة، فالتقرير يشكل وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء، وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي:

أ- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

ب - الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها؛

ج- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات .

أما عن الشكل، فعموما يبنى على النحو التالي:

- صفحة أو مستند الإرسال؛

- فهرس، مقدمة، خلاصة؛

- نص .

التقرير حيث نجد فيه: عرض النتائج، التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة (أنظر الملحق رقم 05 ص87)؛

- الخاتمة، خطة التحقيق والتدخلات والملاحق.

➤ المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة توزيع مواد البناء

✓ المطلب الأول: قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة "المبيعات والمقبوضات"

تتكون هذه القائمة من عدد من الأسئلة، تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة، لمنع حدوث الأخطاء والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات، وتقسم هذه الأسئلة إلى مجموعات، تتعلق كل مجموعة بنوع معين من العمليات، وتصاغ الأسئلة بحيث تكون الإجابة عليها ب "نعم" أو "لا".

الجدول رقم 08: قائمة الاستقصاء

الملاحظات	هل خطر الخطأ ضعيف		هل الرقابة الداخلية فعالة		هل توجد رقابة داخلية		الأسئلة
	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	
							1- المصادقة على طلبات الزبائن:
				×	×		1.1- هل يفترض وجود طلب أو عقد لكل عملية؟
				×	×		2.1- هل تتم مصادقة المصلحة التجارية بالنسبة لعمليات البيع بعد دراسة تقنية وتقييمية يقوم بها شخص مؤهل؟
	×				×		3.1- هل يصادق قسم التحصيلات على عمليات البيع فيما يتعلق بتقويم جيد لدرجة ائتمان الزبون؟
	×				×		4.1- هل غياب مصادقة قسم التحصيلات ترتبط بإجراءات خاصة لتفادي الدورة الطويلة؟
	×				×		5.1- هل الإجراءات الخاصة: * مرخصة من شخص ذا سلطة لهذا.
	×				×		* تركز على اختبار الملفات مثل ملف مميزات الزبائن.
				×	×		6.1- هل وظيفة التحصيل مستقلة عن الوظيفة التجارية؟

		×		×	×	4- إرسال البضائع المحضرة (قسم الشحن):
		×		×	×	1.4- هل يقوم قسم الشحن بالرقابة على كمية ونوعية مواد البناء المصنعة قبل إخراجها من الورشات؟
		×		×	×	2.4- هل تتم عملية الشحن تحت إشراف المصلحة التجارية؟
						3.4- هل عملية خروج البضائع مرفقة بشكل منهجي بوصل شحن مرقم مسبقا، مؤرخ وموقع؟
				×	×	إذا نعم، هل يتم إرسال نسخة منه إلى:
				×	×	* القسم التجاري للمتابعة؟
				×	×	* قسم الفوترة لإعداد الفواتير؟
		×		×	×	4.4- هل وظيفة الشحن مستقلة عن وظيفة التخزين؟
						5- متابعة التحصيلات:
		×		×	×	1.5- هل يتلقى المكلف بتحصيل الفواتير الواجبة التسديد في الفترة المناسبة؟
				×	×	2.5- هل الشيكات التي يقدمها الزبائن تخضع لرقابة تطابق: الاسم، التوقيع، التاريخ...؟
				×	×	3.5- هل يتم إعداد جدول لحالة الحقوق حسب أقدميتها؟
				×	×	4.5- هل هناك متابعة فعالة لحالات تأخر تسديد الزبائن؟
	×		×		×	إذا نعم، هل يتم إشعار الزبون مباشرة بعد انقضاء المدة القانونية؟
	×				×	

						5.5- هل يتم إعلام المصلحة التجارية بالزيائن المتأخرين عن التسديد؟
						6.5- هل توجد إجراءات لرفض الطلبات الجديدة للزيائن الغير مسددين لمستحقات القديمة؟
	×		×	×	×	6- المحاسبة:
- يتم التقييم آليا						1.6- هل هناك رقم خاص بكل زيون؟
عند التسجيل في الحاسب.	×		×	×	×	2.6- هل يتم التأكد من تسجيل جميع الفواتير محاسبيا؟
- كل أسبوع أو كل شهر.			×	×	×	3.6- هل يتم القيام بمقاربة بين سجل المبيعات ودفتر أستاذ المبيعات دوريا؟
	×		×	×	×	4.6- هل يتم تسجيل الحقوق المدفوعة بالشيكات بعد التحقق من دخولها الفعلي إلى الحساب البنكي للمؤسسة؟
	×		×	×	×	5.6- هل يتم القيام بمقاربة بين سجل المقبوضات ودفتر استاذ البنك دوريا؟
						6.6- هل هناك إجراءات واضحة لإنشاء مؤونات الحقوق المشكوك فيها؟

✓ **المطلب الثاني: تحليل النتائج**

بعد ملي قائمة الاستقصاء نستطيع تحديد مناطق الخطر من خلال تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف التي تكشفها الإجابات بنعم أو لا على التوالي، وذلك بعد التأكد منها، وتتمحور نقاط الضعف فيما يلي:

- السؤال (3.1،4.1) قبول طلبيات الزبائن دون دراسة درجة ائتمان الزبون، قد يؤدي إلى خسارة المؤسسة نتيجة عدم تسديد الزبائن لمستحقاتهم؛- السؤال (2.2) تسليم المنتجات دون مصادقة الزبون قد تؤدي إلى فقدان منتجات غير مفوترة وغير مسجلة؛

- السؤال (1.3،3.3،6.3) إعداد الفواتير دون الاطلاع الوثائق المبررة لعملية البيع والمصادقات اللازمة عليها؛

- السؤال (4.5،1.5،6.5) غياب متابعة فعالة للحقوق الغير مسددة يرفع من قيمة الحقوق المشكوك فيها ويشكل خطرا على الوضعية المالية للمؤسسة؛

- السؤال (6.5) تسجيل الإيرادات على أساس وثيقة داخلية قد يخلق اختلاف بين الرصيد النظري والفعلي. من اطلعنا على واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وبعد قيامنا بطرح قائمة من الأسئلة فيما يخص دورة المبيعات والمقبوضات، لاحظنا أن هناك نظام رقابة جيد من خلال الاجابات التي كان معظمها "نعم" وذلك من خلال:

- تحديد واضح للاختصار داخل المؤسسة وذلك في إطار سياستها، فمن خلال هيكلها التنظيمي تحدد اختصاصات كل مديرية عن المديرية الموجودة بالمؤسسة مثل مديرية المحاسبة ...؛

- يتم إلى مجموعة من المراحل حيث يقوم بكل مرحلة موظف معين، من خلال وجود أقسام خاصة قسم الشحن، قسم الفوترة، قسم المحاسبة؛

- كل موظف داخل المؤسسة يكون مسؤول اتجاه العمل الذي يقوم به؛ - يتم داخل المؤسسة تسجيل العمليات فور حدوثها؛

- تعتمد المؤسسة على نظام الاعلام الآلي بشكل يسمح لها بالسرعة في معالجة البيانات وإمكانية الرجوع إليها بسرعة.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الالمام بالمعلومات التي سبق ادراجها ضمن الجانب النظري، حيث وجدنا أن مؤسسة توزيع مواد البناء كباقي المؤسسات يعين المدقق الخارجي من قبل الجمعية العامة أو مجلس الادارة أو الهيئات العليا للبلاد، وهذا بهدف المصادقة على حساباتها، بالإضافة إلى ذلك نجد أن له دور كبير في تحسين الأداء في المؤسسة وهذا من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هذا من جهة، وتقديمه للنصائح والتوصيات والاقتراحات من جهة أخرى، سواء بإرادته أو بطلب من إدارة المؤسسة، ونشير إلى أن مؤسسة توزيع مواد البناء تقوم بتعيين مستشارين في مختلف المجالات وذلك حسب الحاجة بهدف معرفة مستوى الأداء في الميدان المعني.

خاتمة عامة

الخاتمة العامة :

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، خصوصا مع كبر حجمها ونشاطاتها، وبالتالي يؤدي إلى ضمان بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال وكفيل بحماية حقوقها وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

ومن خلال هذا البحث حاولنا ابراز الجوانب العامة، المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة.

كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة لدور المدقق الخارجي، وخاصة أن المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يتم تحديد إطار هذا التدقيق ونطاق الفحص، ومدى ونوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها ويعتمد المدقق الخارجي على هذا التقييم وذلك بإعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين هذا النظام وتطويره.

وتظهر أهمية المدقق الخارجي في المؤسسات، نظرا لما له من أثر في السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، وأداة رقابية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام، وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يتم بها.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

● **حسب الفرضية الأولى :** أن المدقق الخارجي يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة والذي هو الاستمرارية، وذلك من خلال اكتشاف مواقع النقص والقوة النظام الرقابة الداخلية ويقدم التوصيات اللازمة للإدارة العليا على شكل تحسينات ومقترحات يتضمنها التقرير النهائي حول النظام المتبع، ومن خلال هذا التقرير يمكن تصحيح مسار وأداء المؤسسة وتحقيق نجاحها، هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

● **حسب الفرضية الثانية :** التي تنص على نظام الرقابة الداخلية يشمل على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، والمدقق الخارجي يقوم باكتشاف نقاط القوة والضعف لهذا النظام

المطبق ويعمل على تقديم نصائح تصحيحية وتعديلية لمستخدمي القرارات داخل المؤسسة، هذا صحيح وذلك لأنه يعمل على اتخاذ إجراءات تصحيحية كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- أما بالنسبة للفرضية الثالثة والأخيرة: فيما يخص الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية، إذ يتوقف نجاح عملية التدقيق على تفاعل إجراءاته مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية، فالخلل أو القصور في أي من عناصر هذا النظام يؤدي إلى فشل عملية التدقيق، لهذا ينبغي تقدير مواطن الأخطار المحتملة وضبطها بشكل يمكن للمدقق من أن يبدي رأي سليم حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة، هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

نتائج البحث:

توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي:

- ✓ إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء إن لم نقل حذفها نهائياً.
- ✓ يعتبر التدقيق الخارجي وظيفة تتم عن طريق المدقق الخارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- ✓ من بين الأسباب التي تحد من الالتزام بتطبيق إرشادات المدقق الخارجي، ضعف اهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير وما يحتويه من آراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي .
- ✓ يؤدي تضافر جهود مسيري المؤسسة والمدقق الخارجي إلى التقييم الشامل المخاطر المؤسسة والتقليل منها إلى أدنى مستوياتها الممكنة، الأمر الذي من شأنه تقوية وتحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وبالتالي حسن تسييرها ونجاحها وزيادة الأرباح المسجلة من طرفها.
- ✓ يمثل التدقيق عملية فحص المجموعة من المعلومات المتعلقة بالأحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير بهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات.
- ✓ تركز الجودة على درجة اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية والتقارير عنها.

قائمة المصادر و
المراجع

قائمة المراجع

(1) الكتب :

- 1- أحمد حلمي جمعة: مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، عمان، ط2، 2005.
- 2- أحمد محمد نور: مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 3- إدريس عبد السلام إشتيوي: المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، ط5، 2008.
- 4- ألفين ارينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2002.
- 5- أمين السيد احمد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي: ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
- 7- ثناء علي القباني: الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 8- حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، ط1، 2007.
- 9- حامد طالبة محمد أبو هيبية: أصول المراجعة، المؤسسة زمزم، الأردن، ط1، 2011.
- 10- حسين القاضي، حسين دحدوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 1999.
- 11- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، ط1، 2000.
- 12- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، الأردن، ط3، 2004.
- 13- خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2006.
- 14- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، ط1، 2010.
- 15- عبد الفتاح محمد الصحن: الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 16- عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

- 17- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش: أصول المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 18- عبد التفاح محمد الصحن، كمال أبو زيد: المراجعة علما وعملا، الدار الجامعية، بيروت، 1991.
- 19- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 20- غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، ط1، 2006.
- 21- فتحي رزوق السوافري، أحمد عبد المالك محمد: دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2003.
- 22- محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 23- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005.
- 24- محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- 25- مصطفى عيسى خضير: المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، ط2، 1996.
- 26- منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 27- منصور أحمد البدوي، كمال خليفة أبو زيد، هيبب محمد عبد القادر : المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
- 28- هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل، عمان، ط3، 2006.
- 29- يوسف محمد جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2000.

(2) المذكرات:

- 1- مراح صبرينة : دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم 2011-2012

- 2-** - ميموني محمد: أثر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص نقود مالية وتأمينات، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013-2014.
- 3-** مواقع الأنترنت:

- Entreprise de distribution des matériaux de construction et de promotion immobilière:

<http://edimco-mostaganem.dz/index.php?page=qsn>, disponible sur internet le 02/05/2015.

فهرس

أ.....	إهداء	
ب.....	شكر و عرفان	
ج.....	خطة البحث	
1.....	مقدمة	
6.....	تمهيد:	
7.....	المطلب الأول: تعريف التدقيق	
8.....	المطلب الثاني: أهداف التدقيق	
10.....	المطلب الثالث: أنواع التدقيق	
15.....	المطلب الرابع: طرق التدقيق	
16.....	المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي وصفاته	
16.....	تعريف المدقق الخارجي:	
18.....	المطلب الثاني: حقوق المدقق الخارجي	
19.....	المطلب الثالث: واجبات المدقق الخارجي	
23.....	المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالمدقق الخارجي	
24.....	المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالعمل الميداني	
25.....	المطلب الثالث: معايير التقرير (تقرير المدقق)	
26.....	خلاصة	
29.....	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية	
30.....	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية	
31.....	المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية	
32.....	المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية	
34.....	المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية	
37.....	المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية	
39.....	المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	
41.....	المطلب الرابع: دراسة الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي	
43.....	- المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي:	
44.....	خلاصة	
47.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع مواد البناء	➤
47.....	المطلب الأول: تعريف مؤسسة توزيع مواد البناء ونشأتها	✓
48.....	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة	✓
48.....	المطلب الثالث: وظائف المؤسسة وهيكلها التنظيمي	✓

قائمة المصادر و المراجع

المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة المدقق 50	➤ الخارجي في المؤسسة توزيع مواد البناء
المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.....50	✓
المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة 51	✓
المطلب الثالث: دراسة القوائم المالية.....54	✓
تحليل ودراسة الميزانية (اصول، خصوم، جدول النتائج).....55	✓
المطلب الرابع: إعداد التقرير.....59	✓
المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة 60	➤ توزيع مواد البناء
المطلب الأول: قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة 60	✓ "المبيعات والمقبوضات"
المطلب الثاني: تحليل النتائج.....66	✓
.....69	الخاتمة العامة :
.....72	قائمة المراجع