جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

المدقق الخارجي وأدائه في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

"دراسة حالة محافظ الحسابات بمستغانم"

مقدمة من طرف الطالبة:

قانة زهرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم والقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د.جيلا لي بوظراف	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم
مقررا	حمو محمد عكرمي	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم
مناقشا	محمد أمين مكاوي	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

المدقق الخارجي وأدائه في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

"دراسة حالة محافظ الحسابات بمستغانم"

مقدمة من طرف الطالبة:

قانة زهرة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم والقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د.جيلا لي بوظراف	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم
مقررا	حمو محمد عكرمي	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم
مناقشا	محمد أمين مكاوي	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

الإهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية حبا واعترافا اهدي هذا العمل المتواضع إلى منبع الحنان والعطاء والى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل، والى سندي ووجودي والى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، والتي انتظرت شوق نجاحي أمي الغالية.

إلى مصدر القوة والتشجيع على إتمام دراستي الذي تعب معي طيلة مشواري، والى اعز ما املك على قلبي، والى من علمتني العطاء دون انتظار، والى أحلى كلمة يرددها اللسان، أبي العزيز.

أقول لكم انتم و هبتوني حياة الأمان على شغف الاطلاع والمعرفة، افتخر بتربيتكم حفظكم الله،

إلى من قاسموني الأفراح والأحزان، إخوتي:" يونس، أنيسة، هاجر، محمد عبد الرحمان.

كما لا أنسى من ساعدني من بعيد أو قريب.

قانة زهرة.

شكر وعرفان

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي بفضله استطعنا انجاز هذا العمل

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي ومشرفي

"عكرمي حمو محمد" الذي لم يبخل علينا بملاحظاته القيمة وتوجيهاته

كما أتوجه بالشكر والتحية إلى الأستاذ مرحوم الحبيب محمد،و كل من ساعدني من بعيد وقريب حتى وان كانت بدعوة لانجاز هذه المذكرة وشكرا.

قانة زهرة

فهرس المحتويات

الفهرس .....أ

الإهداء

شكر و تقدير

قائمة الجداول والأشكال والمختصرات .....هـ-و

المقدمة العامة 01

الفصل الأول:الإطار النظري والعملي للمدقق الخارجي

تمهيد الفصل 04

المبحث الأول: الإطار ألمفاهيمي والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي 04

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه 05

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي 06

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي 07

المطلب الثاني: مفهوم المدقق الخارجي ومسؤولياته 09

الفرع الأول: مفهوم المدقق الخارجي 09

الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي 10

المبحث الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة والتدقيق الداخلي 13

المطلب الأول: مدى ارتباط نظام التدقيق الخارجي بالنظام المحاسبي والتدقيق الداخلي 13

الفرع الأول: علاقة المحاسبة بالتدقيق الخارجي 13

الفرع الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي 16

المطلب الثاني: المعايير والتقارير المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي 17

الفرع الأول: معايير التدقيق الخارجي 17

أولا: معايير عامة 18
ثانيا: معايير العمل الميداني 19
ثالثا: معايير أعداد التقرير 19
الفرع الثاني: إعداد تقارير المدقق الخارجي 20
أولا: مفهوم الأحداث اللاحقة 21
ثانيا: تعريف تقرير المدقق الخارجي 22
ثالثا: خصائص تقرير مدقق الحسابات 23
رابعا: عناصر تقرير المدقق الخارجي 24
خامسا: أنواع التقارير المالية 25
خلاصة الفصل 28
الفصل الثاني: أداء المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
تمهيد الفصل 29
المبحث الأول: المهام الأساسية للمدقق الخارجي وأدائه على مستوى الرقابة الداخلية 29
المطلب الأول: المهام الأولية للمدقق الخارجي وتنظيم نظام الرقابة الداخلية 29
الفرع الأول: المهام الأولية للمدقق الخارجي 29
الفرع الثاني: الإطار ألمفاهيمي والتنظيمي للرقابة الداخلية 31
أولا: مفهوم الرقابة الداخلية وأنواعها 31
أ - مفهوم الرقابة الداخلية 31
ب - أنواع الرقابة الداخلية 31
ثانيا: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها 34
أ - تعريف نظام الرقابة الداخلية 34
ب - أهداف نظام الرقابة الداخلية 35

المطلب الثاني: المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية 36
الفرع الأول: بيئة الرقابة و تقييم المخاطر 36
الفرع الثاني: أنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة 38
المبحث الثاني: فحص وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة 40
المطلب الأول: ركائز نظام الرقابة الداخلية 40
الفرع الأول: الركائز الإدارية والتنظيمية 41
الفرع الثاني: الركائز المحاسبية 42
المطلب الثاني: إجراءات وفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية 43
الفرع الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية 43
الفرع الثاني: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية 45
خلاصة الفصل 53
الفصل الثالث: دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بمستغانم
تمهيد 54
المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة 54
المطلب الأول: التعريف بالمكتب والهيكل التنظيمي 54
الفرع الأول: التعريف بالمكتب 54
الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات 54
المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب 56
الفرع الأول: مسك المحاسبة والمصادقة على الحسابات 57
الفرع الثاني: إعداد خبرات قضائية والرقابة القانونية 57
المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات وإعداد التقرير النهائي 56

المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات والاجتهادات والطريقة التي يتبعها 56
الفرع الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات 57
أولا: قبول التوكيل 57
ثانيا: الدخول إلى الوظيفة 57
ثالثا: حالة رفض القبول 58
الفرع الثاني: الاجتهادات الدنيا لملفات العمل 58
أولا: ملف دائم 59
ثانيا: ملف سنوي 60
ثالثا: احتفاظ بالملفات 60
رابعا: تعدد محافظي الحسابات 61
الفرع الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات 61
أولا: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة 61
ثانيا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية 62
ثالثا: مراقبة الحسابات 63
المطلب الثاني: أعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات 63
الفرع الأول: تقرير المصادقة على الحسابات 64
الفرع الثاني: تقديم القوائم المالية 64
الفرع الثالث: التعليق على القوائم المالية 66
خلاصة الفصل 69
خاتمة 71
قائمة المراجع 73

الملخص

قائمة الجداول والأشكال

1)قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مميزات أنواع التدقيق الخارجي	09
02	علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي	17
03	جدول الأموال الخاصة	64
04	الأصول غير الجارية	64
05	الزبائن والاستعمالات الأخرى	64
06	الخصوم الجارية	64

2) قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	هيكل التقرير النمطي: حالة الرأي النظيف	26
02	نموذج الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	46
03	نموذج تقييم نظام الرقابة الداخلية	47
04	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	54
05	معايير التدقيق المتعارف عليها	21

قائمة المختصرات

المصطلحات	التفسير
SCF	Système Comptable Financière
ISA	International Standards d'Auditing
NAA	Normes Algérienne d'Audit
CPA	Comptabilité Public American

المقدمة العامة

أصبح التقدم ومواكبة احتياجات المجتمع يشكل نوعا ما من التحدي لكل من الباحثين في مجال العلاقات الاقتصادية، فقد ساهم هذا التقدم الذي شهده العالم على مر العصور تقدما واسعا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتوسيع نطاق المعاملات التجارية مما أدى إلى جعل المؤسسة تتعامل مع مختلف الأطراف والهيئات التي لها مصالح أو منافع بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة،فانتقلت من كونها منشاة صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى منشاة ضخمة ذات عمليات كبيرة،تنفصل الملكية عن التسيير وهذا ما أدى إلى وجود نوع من الرقابة من اجل الحفاظ على أموال المساهمين لهذا اوجب على المؤسسة أن تعتمد على التدقيق الخارجي لإبلاغ المتعاملين بكل التطورات داخل المنشاة، ولقد ظهرت الحاجة في ظل هذه التطورات إلى وجود معلومات دقيقة و موثوقة وذات مصداقية باعتبار أن المعلومات المالية ذات أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة.

يعتبر التدقيق الخارجي مهم جدا في حياة المؤسسة وبالأخص لمستخدمي المعلومات من اجل اتخاذ القرارات المناسبة ومهنة التدقيق تتمثل في العمل ألانتقادي لم قام به المحاسب بمعنى يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب وتخضع كذلك للالتزام بتطبيق المعايير الدولية والمتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي لضمان تحقيق الهدف الرئيسي وهو إبداء الرأي حول القوائم المالية، ومن هنا جاءت الحاجة إلى المدقق الخارجي فهو شخص مستقل ذو كفاءة عالية يقوم بمهمة التدقيق الخارجي من اجل طمأنة أصحاب رأس المال عن أموالهم،بالإضافة إلى انه له عدة ضوابط وأسس تضبط مهنته من بينها الأخلاقيات التي يتصف بها ليتمكن من أداء عمله على أكمل وجه ومن هنا ظهر جدل واسع عن دور المدقق الخارجي في المشاكل والهزات لبتي تتعرض لها الشركات العالمية بما فيها الأمريكية و بعد كل هزة تتعرض لها الشركات نجد أن كل أصابع الاتهام موجهة ضد دور مدقق الحسابات فه بضرورة يجب عليه تحمل المسؤولية حيث بدا الحديث عن مهنتي المحاسبة والتدقيق اللتان خيبت آمال المستفيدين من التقارير المالية، وفي النهاية يقدم المدقق الخارجي تقرير نهائي متضمن المعلومات التي توصل إليها من خلال قيامه بمهنة التدقيق فكلما كانت المعلومات ذات جودة كلما زادت في جهده وعمله وحتى قيمته.

يعد معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من المعايير المهنية والخاصة بالتدقيق الخارجي ففي الآونة الأخير قد زاد الاهتمام بهذا النظام نظرا في التوسع في مفهومها،كما نجد نجاح عملية التدقيق يتوقف على تفاعل إجراءاته مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية فأي خلل أو سوء التسيير يؤدي بالضرورة إلى هذا النظام بالفشل في عملية التدقيق.

***الإشكالية:**

هل يساهم أداء المدقق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

- للإجابة على الأسئلة الفرعية:

المقدمة

1-كيف يساهم المدقق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

2-ما هي آليات نظام الرقابة الداخلية والجودة الحقيقية للمعلومة المالية؟

***فرضيات البحث:**

1-يساهم المدقق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

2-آليات نظام الرقابة الداخلية والجودة الحقيقية للمعلومة المالية

***أهمية البحث:**

1-تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في المؤسسة؛

2-إبراز مدى تفعيل أداء المدقق الخارجي في نظام الرقابة الداخلية؛

3-التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية؛

4-اكتشاف المدقق الخارجي حالات الغش والتلاعب والمخالفات داخل المؤسسة.

***أهداف البحث:**

1-توضيح مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

2-إبداء المدقق الخارجي رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة؛

3-معرفة العلاقة الموجودة بين التدقي ق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

***أسباب اختيار موضوع البحث:**

أولا: الأسباب الموضوعية

من الأسباب التي دفعتني إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية هي ظهورها في العديد من المؤسسات المالية مع استمرارية الحاجة إلى المعلومات من اجل حماية أصول المؤسسة إذ تعد من أهم المعايير المهنية الخاصة بالتدقيق الخارجي وهذا مازاني إلى التوسع في مفهومه ودراسته بشكل جيد كونه يتصف بالمصداقية من حيث استخدام أدلة إثباتات معينة.

ثانيا: الأسباب الذاتية

ميولي الشخصي في التعرف على كيفية اعتماد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في إجراء عملية التدقيق.

***منهجية البحث:**

المقدمة

سيتم في هذا البحث الاعتماد على الأسلوب الوصفي في الجانب النظري لأهم ما ورد في الكتب والمراجع العربية والبحوث العلمية في مجال البحث.أما في الجانب التطبيقي أي الجانب العملي قد تضمن دراسة حالة محافظ الحسابات اعتمادا على المنهج التحليلي الوصفي للحصول على المعلومات اللازمة .

***الدراسات السابقة:**

1- من أهم الدراسات العلمية المرتبطة بالبحث ،دراسة الطالب محسن بابقي عبد القادر احمد، وهي رسالة جامعية في الماجيستر بجامعة صنعاء، اليمن بعنوان "مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلي لسنة 2002.

2- دراسة بعنوان "دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" بقطاع الشركات الصناعية،(2016م).

3- بوقابة زينب تحت عنوان " التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات (NCA-ROUIBA)،مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر 3 2011/2012.

4- اشرف عبد الحليم محمود كراجة، "مدى تقييد مدققوا الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، رسالة الدكتوراه، جامعة عمان، الاردن2004/2005.

5- دراسة(السامرائي)،بعنوان" اثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية- دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان،(2016م).

6- عبد الكريم محمد سلمان ، مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية،(2012).

7- دراسة بعنوان"تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثرها في جودة معلومات التقارير المحاسبية" دراسة ميدانية في البنوك التجارية في دولة الكويت،(2013م).

8- وسن قاسم قاصد الديراوي مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق، (2010).

9- وليد خالد حميد ،اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي،(2012).

10- دراسة الطالب محسن بابقي عبد القادر احمد، وهي رسالة جامعية في الماجيستر بجامعة صنعاء،اليمن،بعنوان" مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية،لسنة 2002

***صعوبات البحث:**

- قلة المراجع حول هذه الدراسة؛

- قلة الوقت نظرا لتفشي ظاهرة كورونا جعلنا غير قادرين على القيام بالتربص.

***تقسيمات البحث:**

لقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى 3فصول :

الفصل الأول: قمنا بالتطرق إلى الإطار النظري والعملي للمدقق الخارجي وقسمناه إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي أما في المبحث الثاني علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة والتدقيق الداخلي.

الفصل الثاني: تطرقنا إلى أداء المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية فقد قسمناه إلى مبحثين، المبحث الأول تناولنا فيه المهام الأساسية للمدقق الخارجي وأدائه على مستوى الرقابة الداخلي والمبحث الثاني تطرقنا إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: فقد خصص لدراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بمستغانم من اجل معرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مكتب محافظ الحسابات من خلال جمع المعلومات اللازمة.

الفصل الأول : الإطار النظري والعملي للمدقق الخارجي

أصبح العالم اليوم يعيش تغيرات متسارعة في البيئة الداخلية والخارجية فأصبح يحتاج مستخدمو القوائم المالية إلى تقارير منجزة من أطراف خارجية هذه التقارير من مسؤولية المدقق الخارجي،وان بروز مهنة التدقيق في صورته الحديثة كان نتيجة لتطور الشركات والمؤسسات من حيث اتساع حجم نشاطها وتعدد أشكالها.

وللتوضيح أكثر حول التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية تطرقنا إلى مبحثين هما:

المبحث الأول : الإطار ألمفاهيمي والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي

المبحث الثاني :علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة والتدقيق الداخلي

المبحث الأول :الإطار ألمفاهيمي والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي

لقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها فعملية التدقيق في انتظام حسابات الشركة بات أمر ملزم على بعض الشركات كشركات المساهمة فهو يعتبر شكل من أشكال الرقابة.

المطلب الأول :مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه

أن مهنة التدقيق الخارجي نجد أنها تستمد نشاطها من حاجة الإنسان إلى التأكد من صحة البيانات والسجلات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ القرارات فمن اجل فهم عملية التدقيق الخارجي حولنا الغوص والتوسع في مفهومه وأهميته وأنواعه.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق الخارجي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الخارجي منها :

*هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشاة أو الشركة حيث يكون مستقلا، عن إدارة المنشاة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشاة خلال فترة معينة.[1]

*يعرف التدقيق الخارجي من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية على انه "الفحص ألانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشاة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي حيث لا توجد علاقة أمرية بينه وبين إدارة المنشاة، بل أحيانا تكون هناك علاقة استشارية عبارة عن تقديم استشارات إدارية لإدارة المنشاة في شكل

[1] احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية،الطبعة الأولى، دار الجنان، 2015، ص15

نصائح ليست بصانعة قرار، يتم الفحص بموجب عقد وتحدد الأتعاب على حسب كمية العمل المنجز والوقت المستغرق وقوة وضعف نظام الرقابة الداخلية.[1]

* يمكن تحديد مفهومه من خلال تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق على انه "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق.[2]

*هو الذي الذي يقوم به مدقق خارجي يعينه المساهمون بموجه عقد يتقاضى عن إتعاب بهدف إبداء رأيه بعدالة عرض القوائم المالية وعادة ما يتم أداء هذا النوع من التدقيق في نهاية الفترة المالية.[3]

*التدقيق الخارجي هو علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف إبداء رأي فني محايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة.[4]

*وقد عرف أيضا من قبل خبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للتدقيق والإبلاغ التابع للأمم المتحدة انه"دراسة السجلات المحاسبية وغيرها من الأدلة الداعمة بقصد إبداء الرأي عما إذا كانت البيانات والمعلومات مقدمة بصورة صحيحة.[5]

*تم تعريف التدقيق الخارجي انه عملية فحص القوائم المالية والسجلات من قبل المدقق الخارجي لإبداء رأي فني محايد مستقل وإبراز الثقة على البيانات المالية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية وبيان مدى تقيدها بما تنص عليه المعايير و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المطبقة من قبلها.[6]

*عرف كذلك بأنه"عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بشان نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية،أصحاب المصلحة فيالمشروع،وجاءت أهم سمات التدقيق الخارجي في التعريف أن التدقيق الخارجي عملية منظمة، وان تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر

[1] زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، عمان، دار الراية، ص213.

[2] مصطفى كاظمي النجفي أبادي، مكي شهد دحام حسون، دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة، جامعة المصطفى العالمية، مركز بحوث الجامعة، ص298.

[3] عدنان مصطفى حمود، تقييم دور المدقق الخارجي الحكومي في الحد من حالات الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية، بحث تكميلي لنيل درجة الماجيستر في المحاسبة، العراق، جامعة النيلين، 2018، ص30.

[4] عدنان مصطفى حمود، مرجع سابق، ص33-34.

[5] عدنان مصطفى حمود، مرجع سابق، ص34.

[6] عدنان مصطفى حمود، مرجع سابق، ص34.

عملية التدقيق، وانه يلزم وجود معايير قياس وأخيرا يجب أن ينتهي التدقيق بتوصيل نتائجها إلى أصحاب المصلحة في المشروع.[1]

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج :

التدقيق الخارجي هو تدقيق يقوم بالفحص ألانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشاة بواسطة طرف من خارج الشركة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لزيادة الثقة فيها.

وتبعا لذلك تظهر أهمية التدقيق الخارجي فيمايلي:[2]

أ: إدارة المؤسسة

يعتبر التدقيق الخارجي مهم لإدارة المشروع، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية والرقابة على التخطيط يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة.

-**المؤسسات المالية والتجارية** : يعتبر التدقيق الخارجي ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات حيث أنها تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

- **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب. منح القروض والدعم لبعض النشاطات بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف أخر، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي "أن أهمية التدقيق تكمن في مراجعة الحسابات المستقلون يساعدون في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية وكذلك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي، كما انه يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة".

- **المساهمين:** تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم وضمان استخدام الموارد المتاحة استخدام ا امثلا وبكفاءة عالية فالتدقيق الخارجي يساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.

- **الدائنون:** أي الموردون ويمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.

ب- أهمية التدقيق الخارجي للاقتصاد الوطني: يخدم التدقيق الخارجي للاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدمتها وأهميتها للفئات سابقة الذكر، من خلال مساهمتها الكبيرة والفعالة في تنمية المجتمعات لما

[1] مصطفى كاظمي النجف أبادي، مكي شهد دحام حسون، المرجع السابق، ص298.

[2] تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، مستغانم، جامعة مستغانم، 2017، ص45-46.

تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات ويعتبر المدقق خير عون للدولة لتنفيذ خططها والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتنمية الاقتصاد.

الفرع الثاني :أنواع التدقيق الخارجي

سنتطرق إلى انواع التدقيق الخارجي:

1-التدقيق المالي: هو اختبار لجودة المعلومة المالية، يقوم بها شخص محترف، مسؤول، كفء ومستقل بغرض إبداء رأي حول احترام المعايير ومصداقية القوائم المالية ومستندات ووفق الإطار القانونية هناك :[1]

أ-**التدقيق القانوني**: يتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بحيث أن هذا التدقيق يفرضه القانون .[2]

ب- **التدقيق التعاقدي**: يتميز هذا النوع من التدقيق انه اختياري وحسب الطلب تقوم إدارة المنشاة بطلب خدمات المدقق وفق عقد يتضمن شروط مسبقة هذه الأخيرة التي توضح الهدف من مهمة التدقيق وخصائص العلاقة بين المدقق والزبون (المؤسسة) طيلة سريان العقد يكون الهدف عموما اختبارا لمصداقية مجموعة من الحسابات.[3]

ج- **الخبرة القضائية:** يقوم بها محترف خارجي يطلب من المحكمة أن الأنواع التي تخضع لها المؤسسة : القانونية،التعاقدية،الداخلية،الخبرة القضائية.[4]

2- التدقيق العملياتي : هناك من عرفه على انه "عملية تدخل وفق مشروع معين من طرف مختصين ووفق تقنيات ووسائل خاصة بهدف :[5]

- تمكين الإدارة وفق حلولا معينة من تحسين أداء الوظيفة ككل وذلك وفق خطة موضوعة مسبقا يجتمع حولها أراء جل المتدخلين :
- خلق ديناميكية تطورية داخل الشركة من خلال مسارات تصحيحية موجبة، إذن يمكن القول أن الهدف وراء التدقيق ألعملياتي هو إيجاد حلول للصعوبات التي تعاني منها مختلف الوظائف والمصالح التي تحويها الشركة (إنتاج،تسويق،توزيع)

*ومن مميزات أنواع التدقيق الخارجي نجد:

[1] نصرا لدين عيساوي، التدقيق المالي،2018، ص18.
[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات، ص16.
[3] نصر الدين عيساوي، المرجع سابق، ص18.
[4] محمد بوتين، المرجع سابق، ص16.
[5] نصر الدين عيساوي، المرجع سابق، ص19.

الجدول رقم(I-1): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	تدقيق داخلي	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية،ذات طابع عمومي	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحدد بكل دقة طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصور الفوتوغرافية الصادقة بمجلس المصادقة على الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة الإدارية اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات الإدارة	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة تحددها المديرية العامة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا للإدارة العامة	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه

المصدر: القانون رقم 10-01، المرجع السابق، ص41.

من أنواع التدقيق الخارجي يوجد نوعين من التدقيق التدقيق المالي والتدقيق العملياتي فالتدقيق المالي يتكون من التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي والخبرة القضائية أما التدقيق العملياتي كما يسمى أيضا بالتشغيلي فهو عملية يخلق ديناميكية تطورية داخل الشركة لإيجاد الحلول الممكنة لمواجهة الصعوبات.

المطلب الثاني : مفهوم المدقق الخارجي ومسؤولياته

يعتبر المدقق الخارجي شخص مستقل ذو استقلالية فعند تأدية مهامه بكفاءة وفاعلية فينبغي أن يكون ذو مسؤولية و كفاءة للتحقق من صحة القوائم المالية.

الفرع الأول : مفهوم المدقق الخارجي

للمدقق الخارجي عدة تعاريف:

* المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل لانجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة التي عينته وعلى سبيل المثال : مدقق حسابات الشركات المساهمة العامة والذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته كما في المملكة الأردنية الهاشمية أو إلى مجلس الإدارة والمساهمون كما فغي بعض البلدان الأخرى.[1]

*المدقق الخارجي المستقل هو الشخص أو مجموعة من الأشخاص الذين يقومون بمهنة التدقيق شريطة أن تتوفر بهم جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق وهي التدريب المهني والكفاءة المهنية والاستقلال وبذل العناية المهنية المناسبة والكافية.[2]

*يسمى المدقق الخارجي بتسميات متعددة إذ يطلق عليه "مراجع الحسابات "في القانون الانجليزي و"مدقق الحسابات "في القانون الأردني و "مفوض مراقبة"في القانون اللبناني و"مفتش الحسابات"في القانون السوري،وقد تبنى قانون الشركات العراقي و قانون الشركات المصري التسمية الأولى "مراقب الحسابات "وهي الأكثر شمولا لوظيفته،فعمل المدقق الخارجي لا يقتصر على تدقيق الحسابات بل يشتمل أيضا على مراقبة تطبيق النظم والقوانين على أعمال الشركة وبموجب التعديل الأخير للمادة 117من قانون الشركات العراقي رقم21لسنة 1997.[3]

*عرف أيضا من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين على انه ذلك الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يمارس مهنة التدقيق ويتمتع بالأهلية والاستقلال وجودة الكفاءة والذي يجمع الأدلة القابلة للقياس لغرض أعداد تقرير حول درجة التطابق بين المعلومات القابلة للقياس وبين المعايير المشرعة أو الموضوعة التي لا تخرج عن إطارها. و كذلك عرف بأنه الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق الحسابات الوحدات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها وسيتمتع بالاستقلالية تامة ويكلف من قبل المساهمين أو من قبل الدولة ويقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية التي تنشرها الوحدة الاقتصادية وأنها تعبر بصدق وعدالة و توصل هذا الرأي إلى الجهة التي تعاقدت معه، ولكي يتسنى له ذلك فيجب عل المدقق الخارجي تدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية.[4]

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، الأردن، عمان، دار وائل، 2006، ص25.
[2] زاهره عاطف سواد، المرجع السابق، ص194.
[3] عدنان مصطفى حمود، المرجع سابق، ص42.
[4] عدنان مصطفى حمود، المرجع سابق، ص43.

من خلال هذه التعريف نستخلص أن:

المدقق الخارجي هو كل شخص مستقل ومؤهل علميا وعمليا لتدقيق البيانات المالية عن جمع الأدلة القابلة للقياس بهدف إبداء رأيه بعدالة غرض القوائم المالية.

الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي

إن مدقق الحسابات شخص ينتمي إلى مهنة لها معاييرها ولها أداة سلوك نهائية ويطلب منه بذل العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداء عمله وعليه أن يؤدي عمله باستقلال وحياد تام ويجب أن لا يتأثر رأيه بموقف الآخرين ويكون مستند على حكمه المهني وتم تحديد مسؤوليات للمدقق الخارجي من قبل المنظمات المهنية وسوف نتطرق إلى:

1-مسؤولية القانونية:

تقدم مهنة المحاسبة والتدقيق منافع اقتصادية للمجتمع وينبغي على ممارسي المهنة أداء مسؤولياتهم بمستوى عالي من العناية المهنية وتنقسم المسؤولية القانونية إلى:[1]

ا-المسؤولية المدنية(العقدية):

من خلال ثمة ضرر أصاب أشخاص نتيجة خطا أو إهمال يصدر من المدقق وجزاؤها تعويض المضرور عما أصابه من ضرر مادي وكذلك الضرر الأدبي وتنقسم المسؤولية المدنية بدورها إلى:

***مسؤولية المدقق اتجاه العميل:**

مسؤولية عقدية وأساسها إخلال المدقق بالالتزام بالعقد الخاص بالتدقيق المبرم مع العملاء.

***مسؤولية المدقق اتجاه الغير:**

لقد عرف القضاء الطرف الثالث بأنه يشتمل على الأطراف المتوقع اعتمادها على البيانات التي فحصها المدقق، وان مدقق الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه اتجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب والاختلاس في عملية التدقيق فان السبب الرئيسي هو فشل المدقق في بذل العناية المهنية المعقولة للقيام بالمهام الموكلة إليه.

[1] عدنان مصطفى حمود، المرجع سابق، ص44-45.

وفيما يلي بعض الحالات التي تتمثل فيها مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث:

- ❖ إهمال المدقق في قيامه بأداء عمله، وعدم بذل العناية المهنية المعقولة؛
- ❖ وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه؛
- ❖ مسؤولية المدقق عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية خلال الفترة اللاحقة وهي الفترة مابين تاريخ أعداد القوائم المالية وتاريخ صدورها ونشرها.

2-المسؤولية الأدبية :

إن الدور المهم الملقى على عاتق المدقق الخارجي، جعله يمثل ضمير المجتمع و الحارس الواقعي من الرشوة أو الفساد أو إساءة الاستعمال وبالتالي فان سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لإغراض الإدارة، إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به هذا المدقق الخارجي.[1]

فهذه المسؤولية لا تقو م إلا بتوفر ركنين:[2]

- ✓ الركن المادي: يتمثل في العامل الايجابي أو السلبي الذي يصدر من المدقق فإذا لم يوجد خطا ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلته تأديبيا وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني وان لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية وعلى ذلك فان الضرر ليس ركنا في المسؤولية التأديبية بخلاف المسؤولية المدنية.
- ✓ **الركن المعنوي**: لا يكفي صدور الخطأ من المدقق حتى يحاكم تأديبيا بل لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائما متعمدا فهو قد يكون عمد يا أو غير عمدي كما انه إذا ثبت التعمد أصبح طرفا مشددا عند تقدير العقوبة.

3-المسؤولية المهنية :

إن القبول الاجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل السلوك المهني الذي يتوجب على أعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة.[3]

---

[1] تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشاة، بدون طبعة، عمان، الأردن، دار المناهج، ص27.

[2] فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستر، جامعة الشرق الوسط، 2014،ص31.

[3] تامر مزيد رفاعه، المرجع سابق ، ص 28.

4-المسؤولية الجنائية :

هي مسؤولية ناتجة عن فعل مجرما بموجب نص قانوني ساري يقوم به مدقق الحسابات ا ثناء ممارسة عمله بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كنا في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الإجرامي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع وليست أضرارا فردية محدودة.[1]

وهي التي تتمثل في ارتكاب مدقق الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن هذه التصرفات نجد:[2]

- اتفاق مدقق الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لاتظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة؛

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

- تغاضي مدقق الحسابات عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم في ذكرها في تقريره خوفا من مصلحته الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة؛

- تقديم المدقق شهادة كاذبة أمام الجمعية العامة للمساهمين أو احتواء تقريره على أمور غي صحيحة،وذلك عند مناقشته جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين؛

- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض يخص مدقق الحسابات شخصيا؛

- ولاشك أن مثل هذه التصرفات تعرض مدقق الحسابات للمساءلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل مدقق الحسابات.

المبحث الثاني :علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة والتدقيق الداخلي

المحاسبة والتدقيق الداخلي يلعبا دورا هاما في تقرير المدقق الخارجي إذ يعتبر التدقيق العملية المنظمة للحصول على الأدلة الدالة على الأحداث الاقتصادية وعليه قمنا بالربط بين المحاسبة والتدقيق الداخلي بالنسبة للتدقيق الخارجي.

[1] تامر مزيد رفاعه، المرجع سابق، ص30.

[2] سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، 2018،ص36.

المطلب الأول :مدى ارتباط نظام التدقيق الخارجي بالنظام المحاسبي و نظام الداخلي

نجد أن كلمة التدقيق (AUDIT)مشتقة من الكلمة اللاتينية (AUDIRE) ومعناها يسمع فالمحاسبة والتدقيق الداخلي عنصرين مهمين لهما دور ومكانة واسعة في إدارة المؤسسة وحتى في تقرير المدقق الخارجي.

الفرع الأول : علاقة المحاسبة بالتدقيق الخارجي

البعض يدعون بان التدقيق هو نوع من المحاسبة وباعتقادي أنهما موضوعان مختلفان أي أن هناك علاقة قوية بينهما إذن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لإغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها من اتخاذ القرارات ومن قبل إدارة هذه المؤسسة أو من قبل الإطراف الأخرى ولهذا يمكن القول أن المحاسبة عمل إنشائي من قبل موظفي الشركة نفسها أما التدقيق يتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني المستقل والمحايد من اجل التوصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية وان هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذ لا يمكن أن يكون مدققا جيدا بدون أن يكون محاسبا جيدا فالتدقيق عمل انتقادي منظم يبدأ عندما ينتهي المحاسب من عمله ويقوم به شخص مستقل ومحايد.[1]

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة والتدقيق الخارجي ويتمثل الاختلاف بينهما فيما يلي:[2]

- ✓ الهدف: تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من أعداد القوائم المالية بينما التدقيق إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة أعداد القوائم المالية في ضوء المعايير المتعارف عليها.
- ✓ التبعية: يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها المؤسسة بينما يعتبر المدقق الخارجي جهة مستقلة عن إدارة المؤسسة يقوم بعمله باستقلال وحياد تام.
- ✓ توقيت العمل: يبدأ المحاسب عمله من بداية السنة حتى نهايتها، وما ينب ع من تسجيل العمليات أي أن عمل المحاسب يستمر طول الفترة المحاسبية إما المدقق الخارجي فان توقيت العمل يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

ومن النصوص التشريعية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي SCF:[3]

[1] هادي التميمي، المرجع السابق، ص22-23.

[2] بوقرة نبيل، دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر،المسيلة ،جامعة محمد بوضياف، 2017.

[3] ميذاني بن بلغيث ، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، أولى علوم اقتصادية علوم التسيير علوم تجارية، جامعة ورقلة، 2010، ص3.

1-القانون 07-11بتاريخ 2007/11/25المتضمن النظام المحاسبي المالي: يهدف إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه وتطبق أحكام القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتبويب،ترتيب،تقييم،تسجيل معطيات أو بيانات عددية وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وتضمن كذلك القانون الأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية كما تضمن عشر حالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق:

***المادة رقم 5:**التي تعالج المحاسبة المالية المبسطة؛

***المادة رقم** 7:التي تناولت الإطار التصوري؛

***المادة رقم 8:** حول المعايير المحاسبية ؛

***المادة رقم 9:** مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها ؛

***المادة رقم 22:** مسك الضبط اليومي للنفقات والإيرادات ؛

***المادة رقم 4:** مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي ؛

***المادة رقم 25:** محتوى وطرق أعداد القوائم المالية ؛

***المادة رقم 30:** الحالات الاستثنائية التي تختلف فيها السنة عن 12شهر ؛

***المادة رقم 36:** شروط و كيفيات وطرق وإجراءات أعداد ونشر الحسابات المدمجة

***المادة رقم 40:** كيفيات اخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية.

2-مرسوم تنفيذي 08-156بتاريخ 26ماي2008: المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07المتضمن النظام المحاسبي المالي:جاء المرسوم في 44 مادة نصت الأولى على أن المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 هذه المواد التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية ماعدا المادة 24المتعلقة بمسك محاسبة بواسطة إعلام ألي تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات وتناول بعض المبادئ المحاسبية :

-مبدأ الأهمية النسبية ؛

-مبدأ الحيطة ؛

-مبدأ التكلفة التاريخية؛

-مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛

-مبدأ الصورة الصادقة.

3_القرار المؤرخ في 26جويلية2008المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها: يعتبر هذا القرار الرجعي من حيث انه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجار القرار في أربع أبواب :

***الباب الأول** : قواعد تقييم الأصول والخصوم،الأعباء،الإيرادات وإدراجها في الحسابات؛

***الباب الثاني** : عرض الكشوف المالية؛

***الباب الثالث**: مدونة الحسابات وسيرها؛

***الباب الرابع**: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة كما تناول هذا القرار في خاتمته معجما تسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

الفرع الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

هناك علاقة بين التدقيق الدخلي والتدقيق الخارجي وهذا ماسوق نتطرق اليه.

أولا: تعريف التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو المراجعة التي تنفذ بواسطة موظفين من داخل المنشاة وغالبا هي إدارة المراجعة الداخلية والتي تعتبر من أهم خصائص ومبادئ نظم الضبط الداخلية، حيث تقوم بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة المحاسبية والإدارة.فالمراجعة الخارجية عبارة عن فحص لعمليات المنشاة والهدف من الفحص هو تحديد فعالية وكفاءة نظم المعلومات الداخلية.[1]

*كما يعرف أيضا على انه"أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أطراف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية ومن هنا يمكن القول أن التدقيق

[1] زاهره عاطف سواد، المرجع سابق، ص213.

الداخلي يمثل احد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة باستمرار بالمعلومات فيما يتعلق بالنواحي:[1]

1-دقة الرقابة الداخلية؛

2-الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.

ثانيا: المقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي

ا-يمكن حصر أوجه التشابه:

ا-كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية التي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة.

ب-كل منها يتطلب وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

ب- أوجه الاختلاف يمكن إيجازها:

الجدول رقم(ا-2): علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
من حيث الهدف	1-تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات 2-التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها .	1-إبداء الرأي الفني عن مدى صدق عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها .
من حيث العلاقة بالمنشاة	1-موظف داخل المنشاة	1-شخص مستقل طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشاة .
من حيث نطاق وحدود العمل	1-تحدد الإدارة عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت	1-يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشاة والمدقق الخارجي ومعايير التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا

[1] احمد قايد نور الدين، المرجع سابق، ص15-17.

	وإمكانات تساعده على مراجعة عمليات المنشاة،	لطبيعة وحجم العمليات المنشاة محل التدقيق.
من حيث التوقيت المناسب للأداء	1-يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية . 2- اختيارية وفقا لحجم المنشاة.	1-يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية. 2-قد يكون كامل أو جزئي 3-إلزامية وفقا للقانون السائد.
من حيث المستفيدين	1-إدارة المنشاة	1-قراء التقارير المالية 2-أصحاب المصالح 3-إدارة المنشاة

المصدر: احمد قايد نور الدين، المرجع السابق15.

المطلب الثاني: المعايير والتقارير المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي

يعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة من اجل تحديد مسؤولية المدقق الخارجي فهو حوصلة ما توصل إليه من خلال التدقيق،وأيضا معايير التدقيق الخارجي التي تحكم الكيفية التي تمارس بها هده الوظيفة، وتعتبر أداة للحكم على مستوى الأداء المهني.

الفرع الأول: معايير التدقيق الخارجي

تتمثل معايير التدقيق الخارجي في المعايير العامة،ومعاييير العمل الميداني، ومعايير التقرير.

أولا: المعايير العامة أو الشخصية

تتكون من ثلاث عناصر[1]:

1-عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا تمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين.

2-يجب الاستقلال، الحياد،في أي عمل يوكل للمدقق القيام به.

3-يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند أعداد التقرير.

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق

وينقسم إلى:

[1] احمد قايد نور الدين، المرجع سابق، ص22.

*التأهيل العلمي أو الدراسي ؛

*التأهيل العلمي والخبرة المهنية؛

*الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

المعيار الثاني: معيار الاستقلال

للمعايير أهمية كبيرة في أداء عمل المدقق الخارجي[1]:

ضرورة توفر الاستقلال وحيادية المدقق في إبداء رأيه وبجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال الأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة والثاني خاص بالاستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية يعني التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

المعيار الثالث: معيار العناية المهنية الملائمة

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وتتوقف على درجة دقة القيام بمهامه ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية،وهذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل.

ثانيا: معايير العمل الميداني

معايير العمل الميداني فهي معايير تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا أثناء عملية التدقيق وتنقسم إلى:

***المعيار الأول: معيار التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين**

يتطلب اختيار مساعدين مؤهلين ثم تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة.

***المعيار الثاني:معيار فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمنشاة العميل**

إن ضعف أو قوة النظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب ويمر تقييم الرقابة الداخلية بخطوات:

[1] تامر مزيد رفاعه، المرجع السابق، ص140-143.

- فهم بيئة الرقابة الداخلية: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية.

- تحديد الكيفية التي يسير عليها نظام الرقابة الداخلية: قد يكون متين نظريا ولكن غير مطبق واقعيا.

- تجديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات بين مجموعة الأفراد بالمؤسسة.

- التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات والتأكد من وجود مجموعة من الأفراد مؤهلين بصورة علمية وعملية للقيام بواجباتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

***المعيار الثالث:قاعدة كفاية وملاءمة أدلة الإثبات والتوثيق**

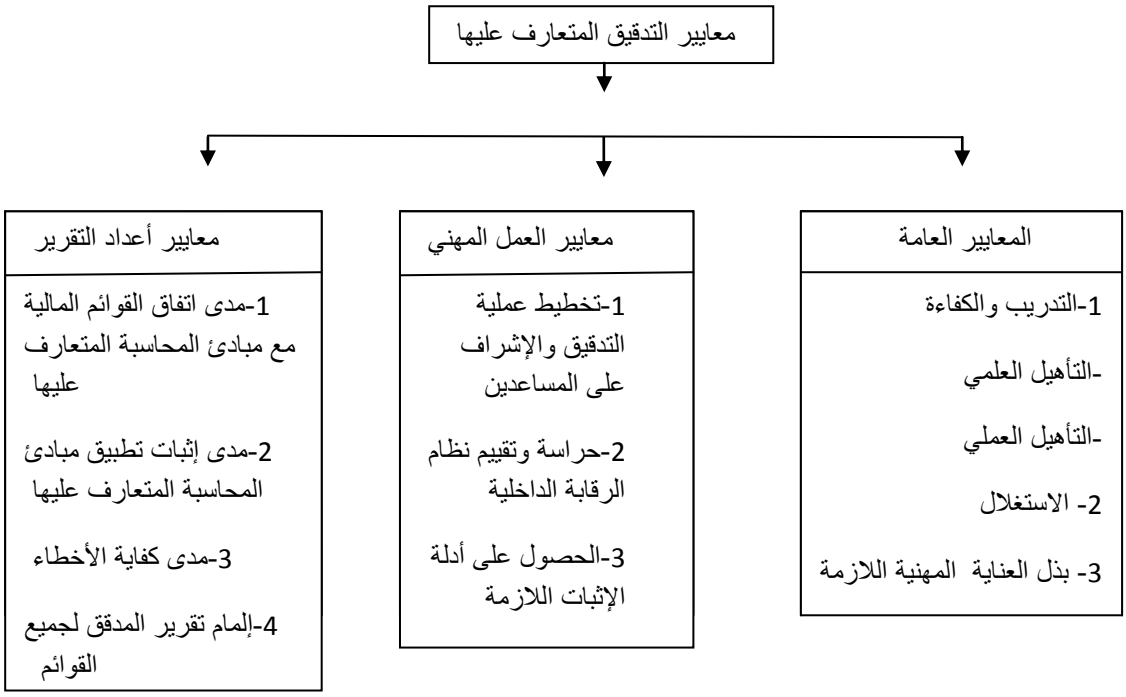
ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساس سليم يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية،وهذا عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات ويجب على المدقق توثيق عمله دوما بملفات العمل يتم مسكها بهذه غرض تدعيم النتائج المتوصل إليها هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهنة.

ثالثا: معايير التقرير

معايير التقرير هي قواعد التي يجب أن يتبعها المدقق عند أعداد تقرير المدقق ويمكن تلخيص هذه القواعد:

- يجب أن يبين تقرير المدقق ويشير بشكل واضح مدى اتفاق التقارير المالية للعميل مع المبادئ المحاسبية المقرر تطبيقها سواء كانت معايير المحاسبة الدولية أو الأمريكية أو المحلية؛
- يجب أن يبين التقرير مدى الثبات في استمرارية استخدام وتطبيق نفس المعايير والسياسات المحاسبية من سنة إلى أخرى في حال وجود اختلاف يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره وتحديد مدى تأثير ذلك على المركز المالي؛
- مدى كفاية الإفصاح الكافي: يجب أن يبين التقرير فيما إذا كانت التقارير المالية تحتوي على الافصاحات الضرورية والكافية وفيما عدا ذلك يجب أن يشير في تقريره إلى الجوانب التي يرى أن الإفصاح حولها غير كافي؛
- إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية: يجب أن يحتوي تقرير المدق على رأيه بشكل واضح في التقارير المالية مأخوذة كوحدة واحدة وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق الذي قام به،وغي حال عدم إبداء رأيه يجب عليه ذكر الأسباب المهنية التي أدت إلى ذلك.

الشكل رقم(ا-3): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معايير التدقيق.

الفرع الثاني: إعداد تقارير المدقق الخارجي

تعتبر التقارير المنشورة للمؤسسات وسيلة أساسية يتم من خلال الإفصاح عن نتائج أعمالها لمدة مالية محددة وإظهار مركزها المالي عند نهاية تلك الفترة حيث أن جل المستفيدين لتلك التقارير خارجيين كانوا أو داخليين يعتمد بدرجة كبيرة على محتواها ومضونها لمن اجل اتخاذ قراراتهم المختلفة وتوقعاتهم المستقبلية حول مستقبل المؤسسة وبالتالي فان التقارير تلعب دور مهما وجوهريا في قرارات المستخدمين وهذا متا يجعل المدقق ملزم بإعطاء معلومات منظمة ومرتبة تمتاز بخواص تزيد من مصداقيتها وتكسب ثقة مستخدميها،لكي تلبي حجاتهم المختلفة والمتنوعة،و هناك معيار دولي للتدقيق رقم 560 يشير في فقرته الثانية إلى أهمية مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية وعلى تقرير المدقق وبما يلي سنعرف الأحداث اللاحقة.

أولا: مفهوم الأحداث اللاحقة:

تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بأنها" الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير مدقق أو أنها تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية(تاريخ تقرير المدقق ونشر تعديله ا) أي

أنها حدث يقع بين تاريخ الميزانية والتاريخ المؤرخ به تقرير المدقق الخارجي، فهذه الأحداث قد تحدث تغيير أو تعديلا في الأصول والخصوم وتلزم الإفصاح عنها منها:[1]

*من الأصول والخصوم التي يستوجب تعديلها عن وقوعها ضمن الأحداث اللاحقة، إذا توفر لها الأدلة الكافية التي تساعد في تقدير المبالغ المتعلقة بها، أو إذا أشارت إلى حدوث خلل في استمرارية المؤسسة أو احد فروعها،ومثال ذلك إجراء تعديل على رصيد احد العملاء نتيجة خسارة تم تأكيدها تؤدي إلى إفلاسه بعد تاريخ الميزانية العامة؛

*كما يجب تعديل ما يتعلق بأرباح الأسهم في الفترة التي تغطيها القوائم المالية أو الإفصاح عنها إذا تم إعلانها أو اقتراحها بعد تاريخ الميزانية العامة وقبل التاريخ الذي يعد فيه المدقق تقريره؛

*هناك بعض الأحداث تعد لاحقة لكنها تظهر في القوائم المالية بسبب متطلبات قانونية أو بسبب طبيعتها الخاصة في بعض البلدان، كما توجد أحداث لاحقة تحتاج إلى تعديل وهي أحداث تخص ظروف لم تكن موجودة أصلا في تاريخ أعداد الميزانية العامة كإصدار أسهم أو سندات جديدة؛

*هناك أصول وخصوم لأحداث لاحقة الميزانية لا يجب تعديلها ما لم تؤثر أحداث هذه الأصول أو الخصوم بتاريخ الميزانية العامة، إذ يجب الإفصاح عنها فقط في الحالة التي ترجع فيها فائدة الإفصاح على قرارات مستخدمي القوائم المالية اكبر من فائدة عدم الإفصاح عنها و عادة ما تكون هذه الأحداث غير عادية مثل القضاء على مصنع بفعل الحريق بعد تاريخ الميزانية العامة.

وبالتالي فان تعديل الأحداث اللاحقة يتوقف على طبيعة الحدث وعلى أهمية إفصاحه فهناك حقائق تحتاج إلى تعديل ولا تتطلب إلى الإفصاح عنها وهناك حقائق لا تتطلب تعديل لكن يجب الإفصاح عنها.

ثانيا: تعريف تقرير المدقق الخارجي

رغم أن التقرير عبارة عن مجموعة معلومات مرتبة بشكل قانوني،إلا أن هذه المعلومات تمثل زبدة عمل المدقق، فالتقرير الوسيلة الوحيدة للمدقق للتعبير عن رأيه المحايد والفني عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية لغرض الاستعانة به في اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي وجه إليها التقرير.

[1] أسيا هبري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق ، مذكرة تخرج لنيل شهادة دكتوراه، ادرار، الجزائر، جامعة احمد دراية، 2018، ص94-95.

عرف تقرير المدقق الخارجي على انه "الوسيلة التي يعبر بها المدقق عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية يعتبر هذا التعريف مختصر عن التقرير.

وعرف أيضا بأنه"خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال تدقيقه والتعريف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق كما عرف بأنه"المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة،وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات على القوائم المالية محال التدقيق الخارجي.[1]

ثالثا: خصائص تقرير مدقق الحسابات

عندما تكون جميع المعلومات العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق ومعروضة بطريقة تمنع أي تحريف غير مقصود يمكن القول أن التقرير جيد ويتميز بالجودة لذا يوجد بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير:[2]

*الإيجاز؛

*الوضوح؛

*الأهمية؛

*الصحة والدقة؛

*الترابط؛

*الصدق والأمانة.

1- الإيجاز:

يجب ألا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وان يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة كذلك أن لايكون يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز

2- الوضوح:

[1] أسيا هبري، المرجع سابق، ص86-87.

[2] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستر، سطيف، جامعة فرحات عباس، 2011، ص44.

يجب ألا يكون هناك أية غموض في محتويات التقرير،حتى يتم توظيف البيانات بشكل واضح.

3- الأهمية:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وان يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ألا تكون ذات أهمية.

4-الصحة والدقة:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

5- الترابط:

يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وان تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6- الصدق والأمانة:

يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف وان يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

رابعا: عناصر تقرير المدقق الخارجي

يتمثل الهدف الأساسي من تدقيق التقارير المالية هـ و تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأي حول عدالة هذه القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعة، ويكون ذلك من خلال قيام المدقق بإعداد تقرير التدقيق حيث يوضح فيه رأي فيما إذا:[1]

1-كانت التقارير المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية مقبولة وان هذه السياسات ثابتة؛

2- كانت التقارير المالية تتماشى مع النظم والمتطلبات القانونية؛

3-كان الشكل العام الذي تظهره التقارير المالية مع معلومات مدقق الحسابات عن نشاط الوحدة؛

4-كان هناك إفصاح مناسب عن النواحي الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للتقارير المالية. .

[1] تامر مزيد رفاعه، المرجع السابق، ص129-130.

المحتويات الأساسية لتقرير المدقق، يجب أن يحتوي تقرير المدقق على البيانات الأساسية التالية:

1-العنوان: يجب استخدام عنوان مناسب مثل "تقرير مدقق الحسابات مستقل" ويساعد هذا في التعرف على هذا التقرير وعلى التفرقة بينه وبين أية التقارير أخرى تصدر من آخرين مثل مدير التدقيق الداخلي إلى رئيس لجنة التدقيق أو الإدارة مثلا.

2- الجهة الموجهة لها التقرير : يجب توجيه التقرير إلى الجهة المطلوب توجيهه إليها طبقا لظروف التعيين أو القوانين المحلية، عدة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشاة

3- تدقيق التقارير المالية المدققة: يجب أن يحدد التقرير القوائم المالية التي تم تدقيقها ويتضمن هذا اسم المنشاة أو التاريخ.

4-مسؤولية كل من المدقق والإدارة: يتم تحديد في هذه الفترة انه وفقا لكتاب ارتباط الإدارة هي المسؤولية اعن عداد التقارير المالية وان مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء الرأي حول عدالة وواقعية تمثيل التقارير المالية للمركز المالي للمنشاة.

5-فقرة تشير إلى معايير التدقيق المتبعة من قبل المدقق : يجب أن يبين التقرير معايير التدقيق التي اتبعت عن القيام بالتدقيق، هل يتم الاعتماد على معايير التدقيق المقبولة عموما،أم معايير التدقيق الدولية،أم معايير التدقيق المحلية للبلد الموجودة فيه المنشاة.

6-الرأي حول التقارير المالية: يجب أن يبين رأي مدقق الحسابات على مدى تمثيل التقارير المالية لمركز المنشاة المالي وعن نتيجة نشاطها والكلمات المترجمة لابتداء رأي مدقق الحسابات.

7-التوقيع: يجب التوقيع على التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو التوقيع باسم الشخص المدقق

8-عنوان مدقق الحسابات: يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان والذي يكون عادة اسم المدينة التي فيها مكتب مدقق الحسابات.

9-**تاريخ التقرير:** يجب تاريخ التقرير وهذا يبين أن مدقق الحسابات قد اخذ في اعتباره عند أعداد تقريره الأحداث والمعاملات التي تمت إلى علمه ولها تأثير على التقارير المالية حتى ذلك التاريخ.

خامسا: أنواع التقارير المالية:

تتكون التقارير المالية من[1]:

1-التقرير غير متحفظي نظيف:

ذلك التقرير الذي يبين المركز المالي باعتدال كما بتاريخ الميزانية وان حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية تبين النشاط للسنة وهو التقرير الاسترشادي.

2-تقرير نظيف:

في حالات معينة يقوم المدقق بإعطاء رأي نظيف ولكنه يضيف فقرة شرح إلى تقريره لأجل جلب انتباه المستعمل من البيانات المالية لحالة معينة ويتم إعطاء هذا النوع من التقارير في حالات:

- عدم التماثل أو الثبات في تصنيف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛

- التأكيد على شيء معين فان التقرير مزال نظيف؛

- الشك الكبير حول استمرارية الشركة،ومن المعروف أن البيانات المالية تقوم ادارة المؤسسة بتحضيرها وعلى أساس استمرارها في المستقبل ولا توج د نية لتصفيتها أو بيعها؛

- الاعتماد على تقرير مدقق أخر.

الشكل رقم (I-4):الهيكل التقرير النمطي: حالة الرأي النظيف

اسم التقرير
الفقرة التمهيدية
فقرة النطاق
فقرة إبداء الرأي
التاريخ : التوقيع:

المصدر: احمد حلمي جمعة، مدخل للتدقيق الحديث، المرجع السابق، ص 331.

3- رأي متحفظ:

[1] هادي التميمي، المرجع السابق، ص168-176.

ذلك الرأي الذي يبين أن البيانات المالية ككل أو من جميع جوانبها المادية ليست بصورة تضر المستفيد من هذه البيانات المالية، ويتم إعطاء هذا النوع من التقارير في حالة أن البيانات المالية لم تحضر وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليه.

4-تقرير مخالف(سلبي):

يتم إعطاء هذا الرأي عندما لا يقتنع المدقق من أن البيانات المالية ومن جميع جوانبها المادية تمثل المركز المالي ويتم إعطاء هذا الرأي عندما يتوصل المدقق وبعد المراجعة الموسعة الضرورية من أن الشركة لم تقم بتطبيق أو استعمال الإجراءات وبصورة كبيرة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هذا النوع من التقارير نادر الحدوث.

5عدم إعطاء الرأي:

يعني المدقق لا يعطي رأيا حول البيانات المالية لوجود قيود مادية وبشكل كبير:

- القيود على نطاق التدقيق من قبل العميل؛

-القيد على نطاق التدقيق بسبب الظروف إذا كان ماديا إلى درجة كبيرة؛

-في حالة عدم استقلالية المدقق.

6- إجراء محكمة في الإقليم: يعني محافظ الحسابات يبلغ رئيس محكمة الإقليم بان القوائم المالية للمؤسسة لا تعبر عن واقع.

خلاصة الفصل:

للتدقيق الخارجي أهمية بالغة في حياة المؤسسة الاقتصادية فهو يهتم باكتشاف الأخطاء والانحرافات، والهدف منه هو إبداء الري الفني. مما يساعد المدقق الخارجي على القيام بمهنة التدقيق بشرط أن تتوفر لديه الكفاءة والعناية المهنية المناسبة.

كما يتطلب وجود نظام فعال من اجل المراقبة للحد من الغش والتلاعب في البيانات المالية،إضافة إلى هذا نجد أن مهنة التدقيق هي مهنة جد حساسة ومهمة لذا يجب إعطائها أهمية خاصة سواء تعلق الأمر بممارسيها أي المدقق الخارجي أو البيئة والمحيط الذي يمارس فيه .

الفصل الثاني: أداء المدقق الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلية تطورا واسعا أدى إلى تطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية كما تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل المدقق الخارجي فنظام الرقابة الداخلية يعتمد أكثر على عملية الفصل بين المسؤوليات في المنشاة. ففي هذا الفصل سنتناول معظم الجوانب النظرية للرقابة الداخلية وأداء المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن اجل التوضيح أكثر قمنا بالتطرق إلى مبحثين:

المبحث الأول: المهام الأساسية للمدقق الخارجي وأدائه على مستوى الرقابة الداخلية

المبحث الثاني:فحص وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول : المهام الأساسية للمدقق الخارجي وأدائه على مستوى الرقابة الداخلية

أعطى التشريع الجزائري المعيار 210 حسابات المدقق الخارجي، كما اعتبر أن نظام الرقابة الداخلية بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات وهي خطة الطريق داخليا بالنسبة للمؤسسة والتحكم في عملية التدقيق لذا يقوم المدقق بتقييم النظام بغرض تحديد عمله وهذا ما سوف يتم التطرق إليه من دراستنا.

المطلب الأول: المهام الأولية للمدقق الخارجي وتنظيم نظام الرقابة الداخلية

إن عمل المدقق الخارجي يبقى دائم ومستمر بالأخص إذا جدد العمل مع نفس المؤسسة، فالجزء الأكبر من وقت المدقق مخصص لتحضير أوراق العمل فهو بالضرورة يحتاج إلى مسك هذه الملفات التي تعتبر المادة الأولى في تطبيق برنامج عملية التدقيق وتساعده في تنفيذ وأداء مهامه ونشاطه وإعداد التقرير.كما نجد أن المدقق يستعمل أوراق العمل من اجل إثبات عمله.

الفرع الأول:المهام الأولية للمدقق الخارجي

المعيار210 شروط اتفاقية أو قبول التدقيق والخاص برسالة القبول والتي يرسلها المدقق وعلى أوراقه الخاصة وتحتوي على الأمور الرئيسية ومنها مسؤولية الإدارة عن تحضير وتقديم البيانات المالية وان المدقق سيقوم بالتدقيق وحسب المعايير الدولية التي يتطلب التخطيط للتدقيق لأجل الحصول على أدلة كافية ومقنعة.

يقوم المدقق الخارجي بتحضير ملفين:[1]

أولا:الملف الدائم

هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في التدقيق أي عند القيام بزيارة الأولى للمنشاة وعند التعيين ومن هذه المعلومات:

1-نسخة من تسجيل المنشاة لدى وزارة الصناعة والتجارة ونسخة من رسالة السماح للبدء في العمل؛

2-نسخة من النظام الداخلي والقانون الأساس؛

3-نسخة من النظام المحاسبي والرموز المستعملة في حالة الحاسوب؛

4-نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته؛

5-الهيكل التنظيمي و تفاصيل الهيكل التنظيمي لقسم المالية؛

6-العقود طويلة الأجل؛

7-نظام التقاعد أن وجد؛

8-العقود مع نقابة العمال؛

9-المراسلات مع ضريبة الدخل؛

10-أية معلومات تخص أكثر من سنة مالية.

ثانيا:الملف السنوي:[2]

يتضمنهذا الملف، عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة، ومحتواها يتمثل في الفصول التالية:

-**تنظيم وتخطيط المهمة**: البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال.

-**جدول أوقات المتدخلين** : تاريخ، فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير.

[1] هادي التميمي، المرجع السابق، ص35-60.

[2] محمد بوتين، المرجع السابق، ص30-31.

-**تقييم نظام الرقابة الداخلية:** شرح الأنظمة،

-**تقييم المراقبة الداخلية:** نظام، إجراءات طرق المحاسبة.

-**مراقبة الحسابات السنوية:** برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، الوثائق ا النسخ عنها، حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة.

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى داخل أو خارج مكتب المدقق حسب المادة 301 من قانون العقوبات المادة 12 من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لاقل عن 10 سنوات.

الفرع الثاني: الإطار ألمفاهيمي والتنظيمي للرقابة الداخلي

سنتطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية وانواعها، وكذا تعريف نظام الرقابة الداخلية واهدافها.

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية وأنواعها

قبل أن نتطرق إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية فانه يتعبن علينا الإشارة إلى تعريف الرقابة الداخلية والتي سيأتي بيانها فيما يلي

أ-تعريف الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم للرقابة الداخلية:

*عرفت الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققين الداخليين :أنها الخطة التنظيمية والسجلات بالإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

*وقد عرفت كذلك "أنها مجموعة النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد:[1]

- تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة؛

- التأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية والقانونية؛

- المحافظة على الموجودات وأنها استعملت بكفاءة وفاعلية؛

[1] هادي التميمي، المرجع السابق، ص81-82.

- تامين اكتمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن ؛

- إن نظام الرقابة الداخلية يشمل الرقابة المالية وغير المالية، ويتم إيجاد هذا النظام لتوفير أساس معقول للوصول إلى الأهداف، أن عبارة أسس معقولة تعني أن تكلفة نظام الرقابة الداخلية يجب أن لا تزيد عن فوائدها ومنافعها، كما أن نظام أي رقابة داخلية لا يوفر تأكيد أو ضمان من أن جميع الأهداف سوف يتم تحققها بصورة كاملة ولكن يتم تحققها بصورة معقولة.

-من اجل عمل تدقيق فعال فعلى المدقق الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية كما أن معايير التدقيق الدولية تتطلب دراسة وفهم للرقابة الداخلية فعلى المدقق إتباع الخطوات:

1- فهم نظام الرقابة الداخلية؛

2-التوثيق في أوراق العمل هيكل النظم الرقابي؛

3-تحديد مستوى مخاطر الرقابة المتوقعة من قبل المدقق بمعنى تحديد الحد الأعلى المقبول من قبله؛

4-عمل فحص لنظام الرقابة الداخلية وإعادة تحديد مستوى مخاطر الرقابة؛

5-توثيق مستوى مخاطر الرقابة.

*كما تعرف أيضا على أنها"جميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشاة لحماية أصولها وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضى به السياسات الإدارية المرسومة.[1]

*وقد عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي" (CPA) الرقابة الداخلية على أنها:"الخطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة ولحفظ السجلات والدفاتر المالية، ومن ناحية أخرى عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) الرقابة الداخلية تعريفا شاملا على أنها:"خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها وتوثيق البيانات المحاسبية وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف للخطة والإنتاجية وتشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة.[2]

[1] محمد نصر الهوا ري وآخرون، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية دارسات في المراجعة، بدون طبعة، ص93.
[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص145.

من خلال التعارف السابقة نستخلص أن الرقابة الداخلية هي الإجراءات والمقاييس والخطة التنظيمية التي تهدف إلى حماية موجودات الشركة والعمل على تشجيع ودعم التعاون بين العاملين بحيث تضعها الإدارة بغرض تسيير نشاط المؤسسة.

ب- أنواع الرقابة الداخلية:

1-الرقابة الداخلية المحاسبية:

تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها و بالتالي فهي مصممة للحصول على تأكيدات معقولة:[1]

- يتم تنفيذ العمليات وفقا لتصريح عام أو محدد من الإدارة؛

يتم تسجيل العمليات كما يجب وذلك:[2]

-حتى يتسنى أعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم؛

-و بما يساعد على المساءلة المحاسبية عن الأصول؛

-لا يسمح بحيازة الأصول إلا بتصريح أجازه من الإدارة؛

-يتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على فترات معقولة وتتخذ الخطوات المناسبة في حالة وجود أي اختلاف.

2-الضبط الداخلي:

يختص بالمحافظة على أصول وموجودات النشأة من أي اختلاس أو سرقة،سوء الاستعمال ،التزوير ويعرف هذا النظام بأنه الذي تضعه إدارة المنشاة وما يرتبط به من وسائل ومقاييس وأساليب تهدف إلى ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة وذلك عن طريق مراجعة عمل وأداء كل موظف بواسطة موظف أخر وذلك من اجل ضمان حسن سير العمل.

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الراقن2000، ص121.
[2] محمد نصر الهواري و آخرون المرجع السابق، ص100.

ويعتبر الضبط الداخلي جزء من العمليات الروتينية الجارية ويوفر دليلا تلقائيا على الدقة، وهو يعتبر الجزء الميكانيكي أو الآلي لنشاط الرقابة الداخلية.[1]

الرقابة الداخلية تتكون من نوعين أولا الرقابة المحاسبية التي تشمل السجلات المتعلقة بحماية الأموال وثانيا الضبط الداخلي المختص في المحافظة على موجودات المؤسسة من التزوير والسرقة وغيرها.

ثانيا: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

بعدما تطرقنا إلى تعريف الرقابة الداخلية فإننا سنقوم بتعريف نظام الرقابة وأهدافها

أ-تعريف نظام الرقابة الداخلية:

التعريف الأول: هو مجموعة ضمانات في التحكم في المؤسسة لابد من تقييم كال طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها على الحسابات والقوائم المالية، ويعرف أيضا على انه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:[2]

*حماية الأصول؛

*اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

*تشجيع العمل بكفاءة؛

*تشجيع الالتزام بالسياسات المالية.

التعريف الثاني: تم تعريفها على أنها"أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف المنشاة وتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة غلى الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء."كما تم تعريفها من قبل المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا "هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة وموظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها ويتم تصميمها بحيث توفر ضمانا معقولا بان الأهداف العامة يتم تحقيقها :[3]

- تفادي خسارة الأصول؛

[1] جامد نور الدين، وآخرون، التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية، زهران للنشر، 2016. ص119.

[2] تمار خديجة، المرجع السابق، ص61.

[3] طلال محمد علي الجحاوي، محيسن عبد الرضا الزرفي، إطار مقترح لحوكمة المؤسسات البلدية للحد من عمليات الاحتيال، تحت تطبيقي في المؤسسات البلدية لمحافظة بابل، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد12، العدد42، 2018، ص46.

- حماية موجودات المؤسسة؛

- توفير المعلومات الدقيقة والموثوقة؛

- زيادة كفاءة التشغيل لعمليات المؤسسة؛

- الالتزام بالقوانين المعمول بها.

التعريف الثالث: يتضح من التعريف أن مفهوم الرقابة هو مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المنشاة في وضع الخطة التنظيمية بهدف حماية الموجودات والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وتحقيق الكفاءة الإنتاجية ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة وقد عرف أيضا "انه عمليات ينفذها مجلس الإدارة وإدارات المنشاة والموظفون التي تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:[1]

*الثقة بالتقارير المالية؛

*الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات؛

*فعالية وكفاءة العمليات.

من خلال بحثنا هذا توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات والضمانات المتخذة من قبل الإدارة بهدف تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتوفير المعلومات الدقيقة من اجل اكتشاف الاخطاء والتلاعبات والغش في السجلات والبيانات المحاسبية.

ب-أهداف نظام الرقابة الداخلي:

تكمن أهمية نظام الرقابة الداخلية في:[2]

1-التفويض: التأكد من أن جميع المعاملات تتم الموافقة عليها من قبل الموظفين المسؤولين وفقا لسلطة محددة أو عامة قبل تسجيل المعاملة؛

2-الاكتمال: ضمان عدم حذف أي معاملات صحيحة من السجلات المحاسبية؛

[1] جامد نور الدين، عمارة مريم، المرجع السابق،ص116-117

[2] طلال محمد علي الجحاوي، محمد حسين عبد الرضا الزرفي، المرجع السابق، ص 46.

3-الدقة: التأكد من أن جميع المعاملات صحيحة ودقيقة بما يتفق مع بيانات المعاملات الصادرة ويتم تسجيل المعلومات في الوقت المناسب ؛

4-معالجة الأخطاء: التاكد من أن الأخطاء المكتشفة في أي مرحلة من المراحل المعالجة تتلقى إجراءات تصحيحية فورية ويتم إبلاغها إلى المستوى المناسب من الدارة؛

5-تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والمالية؛

6-رفع مستوى الكفاءة التشغيلية؛

7-الثقة بالبيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية.

المطلب الثاني: المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة الطريق التنظيمي أو المسار والتي تسعى جاهدة إلى الحفاظ على موجودات المؤسسة فمن هذا المنبر نجد أنها تحتوي في مضمونها على عدة عناصر لابد من الاهتمام بها من طرف المؤسسة من اجل التأكيد على مدى تحقيق غايات وأهداف النظام.

الفرع الأول: المكونات المتعلقة ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر

يتكون نظام الرقابة الداخلية من المكونات التالية والتي تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية: [1] وعليه سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى المكونات المتعلقة ببيئة الرقابة وتقييم المخاطر.

أولا: بيئة الرقابة:

لبيئة الرقابة أهمية كبيرة باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية وتتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المنشاة ذاتها وتتكون من:

ا-نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية:

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال(الواقع و المستقبل) الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006،ص77-84.

يتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على النزاهة والقيم الأخلاقية،مع التحقق من إتباع هذه اللائحة سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين بالمنشاة بصفة دورية .

ويجب أن تركز هذه اللائحة على ضرورة التزام العاملين بهذه القيم التي تضمن لها حسن سمعة الشركة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقوانين واللوائح.

ب- الالتزام بالكفاءة:

ويتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المنشاة مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفة دائمة ومستمرة.

ج- دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق:

تلعب لجنة التدقيق دورا هاما في تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي حيث تتكون هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذين،وتكون أداة الاتصال بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات الخارجي وتمثل لجنة التدقيق ومجلس الإدارة جانبا هاما من بيئة الرقابة في أي منشاة.

د-فلسفة الإدارة ونمط التشغيل:

تعتبر فلسفة الإدارة ونمط التشغيل جزء هام من بيئة الرقابة ويقصد بفلسفة الإدارة مدى التزامها بتطبيق اللوائح والقوانين أو ما إذا كانت لديها الر غبة في القيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطر أم لا.

ر-الهيكل التنظيمي:

يمثل لأي شركة جزء هام من بيئة الرقابة لأي شركة لأنه يتم تخطيط وتنفيذ أعمال الشركة و الرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي، مع ضرورة دراسة الهيكل التنظيمي للشركة لمعرفة مزاياه وعيوبه.

و-تحديد وتوزيع السلطة والمسؤولية:

تتأثر بيئة الرقابة في أي شركة بسلطة ومسؤوليات الأفراد والتي يتم تحديدها وفقا للهيكل التنظيمي المطبق في الشركة.

ي-سياسات و ممارسات الأفراد والموارد البشرية:

وتتضمن تلك السياسات والممارسات طريقة توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم وكذلك تحديد كيفية تحديد مرتباتهم، وكيفية ترقيتهم وتوقيع الجزاءات عليهم.

ولابد من وضع سياسات تتعلق بتلك الجوانب تعمل على تحقيق الكفاءة والسلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد، وتعتبر تلك السياسات عنصرا هاما من بيئة الرقابة.

ثانيا: تقييم المخاطر

تتعرض أي منشاة عند مزاولة أعمالها للعديد من المخاطر،ولابد من تحديد وتحليل المخاطر من ناحية تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة، والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

أ)تحديد الأهداف:

يعتبر تجديد الأهداف أول خطوة لتقييم المخاطر، وتعتبر أهداف لي شركة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة ويجب على الإدارة أن تضع الخطط اللازمة لتحقيق تلك الأهداف مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف.

ب-تحديد الخطر واحتمال حدوثه:

تتعرض أي منشاة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها وقد يحدث هذا الخطر بسبب عوامل داخلية أو خارجية.

ومن أمثلة العوامل الداخلية للخطر حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم فاعلية لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة،وعدم مقدرة العاملين في السيطرة على أصول الشركة مما يؤدي إلى إمكانية التلاعب فيها.

ومن أمثلة العوامل الخارجية للخطر نجد ظروف المنافسة،وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطة الشركة وفي سياساتها وإستراتيجيتها أو حدوث تغير في احتياجات العملاء بصورة تؤثر على عمليات التشغيل، وعلى طبيعة أنشطتها وحدوث تطورات تكنولوجية تؤثر على أنشطة الشركة ومنتجاتها،أو استخدام نظم آلية في التشغيل والرقابة بدلا من النظم اليدوية وكذلك الكوارث الطبيعية.

وتجدر الإشارة أن معظم المصادر الداخلية للخطر يمكن للإدارة معرفتها وتحديدها، وبعضها لايمكن معرفتها إلا عن طريق الجهات الخارجية مثل عدم فاعلية مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

ج- مواجهة الخطر الذي تواجهه الشركة:

بعد التعرف على المخاطر الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، ينبغي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها.

بمعنى انه لابد أن يفهم مدقق الحسابات جيدا للكيفية التي بها يتم تقييم إدارة الشركة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية.

والخطر يمكن أن يظهر بسبب التغيرات التي تحدث في البيئة التشغيلية أو بسبب العاملين الجدد، أو بسبب النمو السريع، أو وجود عمليات أجنبية،أو استخدام تكنولوجيا جديدة،أو أنظمة معلومات جديدة أو مجددة.

الفرع الثاني: المكونات المتعلقة بأنشطة الرقابة والمعلومات والمتابعة

سنتطرق في هذا الفرع إلى المكونات المتعلقة بأنشطة الرقابة والمعلومات والمتابعة والتي سيأتي بيانها فيما يلي :

أولا: أنشطة الرقابة

تشتمل على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من انه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة و تتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وفقا للموازنات التخطيطية،اتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية، وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم وفقا لنظام الرقابة المطبق ومن ناحية أخرى كذلك الرقابة على أنظمة المعلومات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات سواء كانت رقابة عامة على التشغيل الالكتروني أو رقابة على برامج الحاسب الآلي، وكذلك الرقابة المتعلقة بالحماية من الاستخدام غير المصرح به.

وتهدف أنشطة الرقابة على الالتزام إلى التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة لها الشركة، بمعنى أنها تتضمن الأنشطة الرقابية المناسبة واللازمة لتخطيط عملية المراجعة، وهي رقابة مادية وكذلك تتضمن الفصل في المهام إلى فصل التسجيل عن السلطة عن الموافقة على العملية عن حفظ الأصول.

ويجب أن تسعى هذه الأنشطة على تحقيق الأهداف الثلاثة الأساسية لنظام الرقابة وهي التحقق بين فعالية التشغيل والتحقق من إمكانية الاعتماد على القوانين المالية والتحقق من الالتزا م بالقوانين واللوائح الخاضعة.

ثانيا المعلومات والاتصالات

يتعلق هذا الجزء من إجراء هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة.

ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أعلى والى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية ولاشك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.

ويجب على مدقق الحسابات أن يتفهم نظام المعلومات المحاسبي لمعرفة كلا:

*الفئات المختلفة من العمليات اللازمة للقوائم المالية؛

*كيفية التشغيل المحاسبي للعمليات منذ ظهور ونشأة العملية إلى أن يتم إظهار اثر ونتيجة هذه العمليات في القوائم المالية بحيث يتضمن ذلك بيان الوسائل الالكترونية التي تستخدم لتسجيل تلك العمليات والحفاظ على المعلومات؛

*التقارير المحاسبية والكيفية التي يتم استخدامها لتوصيل التقارير المالية(قنوات الاتصال).

ثالثا: المتابعة

يقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية.

ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة الشركة ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة هيكل الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للمراجع الخارجية والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة ويجب أن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك وخاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية حيث ينظر للمكونات الخمسة لهيكل الرقابة الداخلية على أنها مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية.

وقد اقترح التقرير أن تقتصر تقارير الإدارة عن مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية أعداد القوائم المالية وذلك لتوفير تأكيد معقول وليس مطلق عن إمكانية الثقة في إعداد القوائم المالية لمنشورة.

المبحث الثاني: فحص وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

تعتبر الدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل المدقق الخارجي وتتماشى الرقابة الداخلية مفهومها وأهدافها مع النشاط الاقتصادي،فنظام رقابة داخلي فعال يساهم في الوقاية من التلاعبات والفساد المالي، وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التعرف على ركائز وأساسيات وفي الأخير إلى الإجراءات الإدارية والمحاسبية التي تساعد في تحقيق الأهداف المسطرة في هذا النظام.

المطلب الأول: ركائز نظام الرقابة الداخلية و أساسياتها

لقد اهتمت المنظمات المهنية العالمية بأهمية الرقابة الداخلية واعطت نماذج متطورة لها بحيث أن معهد المحاسبين الأمريكي، اصدر عدة معايير لنظام الرقابة الداخلية فهو يشمل على مجموعة من الإجراءات التي تساعد في تحقيق الأهداف المسطرة في هذا النظام.

الفرع الأول: ركائز نظام الرقابة الداخلية

للنظام نوعين من الركائز، الإدارية و المحاسبية.

أولا: الركائز الإدارية والتنظيمية

نظام الرقابة الداخلية يرتكز على مجموعة من الركائز الإدارية

أ-هيكل تنظيمي كفء:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفء في أي مؤسسة هو أساس عملية الرقابة والهيكل التنظيمي كفء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة وتتوفر طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشاة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي لها وعدد القطاعات ويجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيسا يتابعه ويقيم أدائه باستمرار.[1]

ب-اختيار الموظفين:

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة من أن الموظفين المؤهلين ويتمتعون بالقدرات لان السير الجيد لأي نظام يرتبط بالضرورة بكفاء ة ونزاهة واستقامة الموظفين لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر مهمة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام رقابي ويتطلب الأمر وجود مدخل منظم لاختيار وتدريب الموظفين للحصول على أداء جيد ويتحقق كما يلي:[2]

- وجود خطة سليمة لاختيار الموظفين؛
- تدريب الموظفين؛
- وجود خطة لتحفيز الموظفين

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، المرجع السابق، ص56.

[2] عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج انيل شهادة دكتوراه، ادرار، جامعة احمد دراية، 2018، ص63.

ج-رقابة الأداء:

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياستها غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لايدوم طويلا مما قد يسبب انحرافات على المستويات المرسومة لذا ينبغي وضع إجراءات كفيلة في ما يلي:[1]

1-الطريقة المباشرة:

تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

2- الطريقة غير المباشرة:

تكون باستعمال الأدوات لمختلف الرقابة (موازنات تقديرية،تكاليف معيارية).

3-الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات:

إن هذه الإجراءات تختلف من مؤسسة لأخرى وذلك وفق حجم كل مؤسسة،إذ يجب التأكد من أن كل موظف يقوم بتأدية عمل يجب أن يكون على علم تام بالإجراءات التي يجب إتباعها عند تنفيذ العملية،أن وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات أداء كل عملية تقتضي التغيير في الواجبات المحاطة بالموظفين من وقت لأخر ،إن تغيير المهام التي تكلف يكلف بها الموظفون تساعد في اكتشاف الأخطاء.

4-نظام للإشراف والمتابعة:

لجميع أنشطة المنشاة مشتملا بصفة أساسية على نظام المراقبة الداخلية فوجود مثل هذا النظام ضروري جدا للتأكد من تطبيق الأنظمة والتعليمات.[2]

5-إطارات بشرية:

مؤهلة توفر موظفين أكفاء مخلصين ضروري لنجاح تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.[3]

ثانيا: الركائز المحاسبية

[1] عامر حاج دحو، المرجع السابق، ص64.

[2] محمد حيدر موسى شعت، اثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، ص31.

[3] محمد حيدر موسى شعت، المرجع السابق، ص31.

نظام الرقابة الداخلية الفعال يستند على مجموعة من الركائز المحاسبية:[1]

أ-نظام محاسبي سليم :

جودة نظام محاسبي يعتبر من الركائز الأساسية لنظام الرقابة الداخلية،حيث يساعد في تحقيق الضبط المحاسبي، ويعتمد النظام المحاسبي السليم على مجموعة من السمات الرقابية وهي:

1-المجموعة الدفترية : وفق طبيعة المؤسسة وأنشطتها، تعد مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية والشكلية.

2- الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية،وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة ظالما تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة التدقيق،وذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية.

ب-استخدام كافة الوسائل الآلية: أن استعمال الآلة الحاسبة وتأدية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي من شانه يدعم نظام الرقابة الداخلية حيث أن هذه التأدية توفر ما يلي:

*دقة سرعة المعالجة؛

*سهولة الحصول على المعلومات؛

*حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛

*توفير الوقت؛

*تدعيم العمل بكفاءة؛

*خفض تكلفة المعالجة؛

*التحكم في المعلومات.

ج-الجرد الفعلي للموجودات:

يتميز بعض عناصر الموجودات للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي،وان نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الدفترية إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على الموجودات.

[1] عامر حاج دحو، المرجع السابق، ص 64-66.

من خلال ما تم تناوله نلاحظ بان كل من الركائز الإدارية والمحاسبية تهدف إلى تحقيق الرقابة داخل المؤسسة وتساهم في تحقيق أهداف النظام مما يساعد في تحقيق أهدافها وغايتها.

المطلب الثاني: إجراءات وفحص وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

يقوم المدقق بتقييم النظام بهدف تحديد نطاق عمله بحيث تقوم المؤسسة بتصميم نظام الرقابة الداخلية التي تتضمن مجموعة من عمليات المراقبة، ففي هذا المطلب سنتطرق إلى الإجراءات وفحص وتقييم أداء النظام.

الفرع الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

لتحقيق أسس وخصائص بين الموظفين لابد من تقييم الإجراءات التنفيذية إلى إجراءات إدارية،محاسبية، عامة.[1]

1-إجراءات تنظيمية وإدارية:

*توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد احدهم بعملية ما منذ البداية إلى النهاية ويقع كل موظف تحت رقابة موظف؛

*توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد نتيجة الخطأ والإهمال.

*تقييم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:

- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها ؛
- وظيفة تنفيذ العمليات؛
- وظيفة القيد والمحاسبة؛
- إعطاء تعليمات صريحة لكي يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات على ما قام به من عمل.

2-إجراءات محاسبية:

*إصدار تعليمات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لان هذا يقلل فرضية الغش والاحتيال ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات؛

[1] احمد قايد نور الدين، المرجع السابق، ص52-55.

*إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمد من الموظفين المسؤولين وإرفاقه بالوثائق المؤيدة الأخرى؛

*استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري؛

*استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي؛

*القيام بجرد مفاجئ ودوري للبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3-إجراءات عامة:

*التامين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار؛

*وضع نظام رقابي سليم للمراقبة؛

*استخدام وسائل المراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة كتوقيع الصكوك؛

*استخدام نظام التفتيش لمجموعة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستند عليها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس.

الفرع الثاني: فحص وتقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

سنتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المعرفة العامة للمؤسسة، وتقييم النظام، وفحص الحسابات.

أولا: معرفة عامة حول المؤسسة:

قد يظن البعض انه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة "حقل الدراسة مباشرة" أي فهمها والحكم عليها، لكن كيف يتسنى له ذلك مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذ لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة مثلا لم يتمكن من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة.

إن هذه المرحلة، كغيرها من المراحل تتضمن خطوات كما يظهر في الشكل .[1]

الشكل رقم(II-1):-المرحلة الأولى-الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

[1] محمد بوتين، المرجع السابق ص42-44.

1-أشغال أولية:
*التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة؛ *التنظيم المهني؛ *عناصر المقارنة مابين المؤسسات.
2-اتصالات أولى مع المؤسسة المدققة:
*حوار مع المسؤولين؛ *زيارات ميدانية؛ *التعرف على الوثائق الداخلية.
3-انطلاق الأشغال:
*تكوين الملف الدائم؛ -إعادة نظر في برنامج التدخل.

المصدر:محمد بوتين،مرجع سابق،ص42 .

1 - الأشغال الأولية:

خطوة يطلع عليها المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول مهنة المؤسسة أحيانا مما يمكن من استخراج معايير المقارنة مابين مؤسسات القطاع.

2-الاتصالات الأولى مع المؤسسة:

من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم،أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهنة كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة،نشاطاتها ووحداتها وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

3-انطلاق الأشغال:

يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع المعلومات، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق تعريف نظام الرقابة الداخلية على انه" مجموعة من الضمانات في التحكم في المؤسسة وعليه لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها على الحسابات

والقوائم المالية ينبغي التأكد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقبة فحص الحسابات وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:[1]

- ليس في استطاعة المدقق التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وان كل تدفق داخل أو خارج لابد أن يسجل؛

- يقوم المدقق بمراجعة مستندية بمعنى دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة(مستندات داخلية) أن يعرف كيفية إعدادها،تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف،هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر جزئيا،أولا تبرر العمليات المسجلة وفي تقييمه للنظام في خطوات كما يظهر في الشكل () لابد أن يتلقى أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة التالية:

*ماهي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة؟

* هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا؟

*هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية؟

الشكل رقم(II-2) المرحلة الأولى : تقييم نظام الرقابة الداخلية

1-جمع الإجراءات :
-استعمال خرائط تتابع الوثائق مابين المصالح؛
-ملخصات إجراءات ملخصات الأدلة الكبيرة.
2- اختبارات التطابق (الفهم):
-تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
3- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية:
-اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
4-اختبارات الاستمرارية:
- نقاط قوة النظام؛
- ضعف في تصور النظام،وثائق الحوصلة.

المصدر: محمد بوتين، المرجع السابق، ص45.

[1] محمد بوتين، المرجع السابق، ص45.

أ-دراسة لنظام الرقابة الداخلية:

يجب على المدقق الخارجي أن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية، ويجب أن يتم ذلك إحدى السببين التالين:[1]

*للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها،وبذلك يمكن تخطيط وتحديد إطار طبيعة وتوقيت الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية في الاعتماد عليها

*ولاكتساب المعرفة المحاسبية والفهم الكافي حول الرقابة الداخلية على المدقق أن يكمل الاستقصاءات حول الرقابة الداخلية ويعد خرائط التدفق لأنظمة ويقوم بالوصف الدقيق المحدد لعناصر هذا النظام ومع ذلك قد يتعرف المدقق في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من عملية التدقيق على انه لايمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لكونه ضعيفا جدا وفي هذه المرحلة يبرز التساؤل على الحد الأدنى من الدراسة والتقييم الذي يعتبر كافيا لمقابلة متطلبات هذه الدراسة أن هذا الحد الأدنى هو الذي يمكن المدقق من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات، ويمكن أن يتضمن تفهم البيئة الرقابية لمعرفة العناصر التالية:

ب-الهيكل التنظيمي:

*الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية؛

*الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة الداخلية.

-أما بالنسبة لتدفق المعلومات فيتضمن معرفة ما يلي:

*أنواع العمليات التي تنجز في المؤسسة؛

*طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

ج-جمع الإجراءات:[2]

يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه الإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات لها (المكتوبة والغير المكتوبة) أن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظام فانه يتكون من أنظمة جزئية

[1] تمار خديجة، المرجع السابق، ص122.

[2] احمد قايد نور الدين، المرجع السابق، ص62-63.

خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي وحسب نفس النظرية يمكن أن يجزا إلى أنظمة جزئية مثال: تقوم المؤسسة بعملية بيع وشراء، يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة أن كان هناك مكتوب حول هذه العمليات أن بدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين على انجازها

د-اختبارات الفهم:

المدقق يحاول أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه يتأكد من فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق بمعنى يتأكد انه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لإجراءات القيام بالعملية فعلا والهدف منه هو تأكيد المدقق من أن الإجراء موجود وانه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

و-التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

اعتمادا على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة(ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف(عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء (وتزوير) تستعمل هذه الخطوة غالبا استمارات مختلفة أي استمارات تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها "بنعم "أي ايجابي أو"لا"أي سلبي وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وهذا من خلال التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

ه-اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة فعلا في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة أن اختبارا ت الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

*يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار محتملة وقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن سير خلال الدورة وفي كل مكان.

ر-التقييم النهائي لنتائج الدراسة واختبار النظام:

بعد انتهاء المدقق من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية يجب عليه تقييم نهائي لما توصل إليه والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل التدقيق فالغرض من تقويم المدقق للرقابة الداخلية هو تحديد اثر ذلك في اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة، فالبنسبة

لطبيعة الاختبار قد يرى المدقق مثلا إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فعلية أن يحصل على كاشف الحساب مباشرة من البنك وان يقوم بنفسه بإعداد مذكرة التسوية التي أعدها العميل وبالنسبة للتوقيت فإذا كانت الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات جيدة ويمكن الاعتماد عليها فقد يتم تحقيق الجزء الأكبر من حسابات الزبائن والمبيعات قبل نهاية السنة المالية بشهر أو شهرين وبالعكس إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فيجب تحقيق أرصدة الزبائن في نهاية السنة المالية ومن ناحية أخرى يمكن لمدقق الحسابات الخارجي أن يقوم باختبار المستندات و الكشوفات المحاسبية لمعرفة مدى اكتمالها وتطابقها مع ماهو وارد في السجلات.

- تعتبر اختبارات نظم الرقابة إجراءات مراجعة تهدف إلى ماذا كان نظام الرقابة الداخلي للعميل يعتبر فعالا فيمنع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية.

*وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها(نقاط القوة ونقاط الضعف) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات تمثيل وثيقة الحوصلة هذه في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة كما تمثل احد الجوانب الايجابية لمهمته.[1]

ثالثا: فحص الحسابات للمؤسسة:

تشمل هذه المرحلة على فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واجدة من حيث الشكل والمضمون.

أ: فحص الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمدقق بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية نشير إلى الرقابات التي يجريها المدقق، تعتمد على المرحلتين السابقتين، وبغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يحب على كل عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمدقق بالمصادقة عليها، وتلخص هذه المعايير في الأتي:[2]

- **الكمال**: يعني هذا المعيار أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تطهر في القوائم المالية ذلك باحترام مايلي:

*تسجيل العمليات منذ نشأتها؛

[1] تمار خديجة، المرجع السابق،ص124.

[2] تمار خديجة، المرجع السابق، ص125-126.

*تسجيل مل العمليات؛

*احترام استقلالية الدورات.

- **الوجود**: يعني هذا المعيار:

*الوجود الفعلي للعناصر المادية مثل الاستثمارات والمخزون؛

*ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر(أصول،خصوم،أعباء،نواتج)أي لانجد عمليات وهمية؛

*عمليات الدورة فقط التي تظهر في القوائم المالية.

-**الملكية**: يعني هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة.

- **التقييم**: يعني هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى.

-**التسجيل المحاسبي** : يعني هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما .

ويقوم المدقق في هذه المرحلة بتدقيق عناصر القوائم المالية من خلال:

*التحقق من حسابات الأصول الثابتة؛

*التحقق من حسابات المحزونات؛

*التحقق من حسابات الحقوق والديون؛

*التحقق من حسابات الأموال المملوكة؛

*التحقق من حسابات النواتج والأعباء.

ب- فحص القوائم المالية كوحدة واحدة:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب ليس كاف بالنسبة للمدقق لإبداء الرأي الفني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المدقق ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الاقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها.

- أن فحص الحسابات السنوية الختامية في مجملها يهدف إلى:[1]

* أن الحسابات السنوية:

- صحيحة ومنظمة؛

- تتفق مع جميع المعطيات في المحاسبة؛

- مقدمة وفقا لمبادئ المحاسبة والقوانين و التنظيمات المعمول بها؛

- تأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات؛

- أن كل المعلومات الضرورية مقدمة بشكل ملائم يسمح للغير باستعمالها ومن اجل تحقيق هذه الأهداف، يجب على المدقق التأكد من :

* التوافق بين الميزانية وحسابات النتائج والقوائم الأخرى المنصوص عليها قانونا؛

* أن القوائم المالية سابقة الذكر متوافقة مع الأعمال المحققة.

خلاصة الفصل

بناءا على ما سبق يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلي هو نظام فعال ومهم لتحقيق غايات وأهداف المؤسسة وضمان سيرورة العمل والحفاظ على الاستمرارية في المؤسسات الاقتصادية،كما تعتبر الرقابة الداخلية أداة الإدارة بحيث يقوم المدقق بفحص وتقييم النظام باستعمال مجموعة من الأساليب والطرق وفق خطة متبعة فهذا النظام جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المنشاة لتنظيم عملياتها ونشاطها وليست بنظام مستقل بحد ذاته.

ومن هنا نستطيع القول أن المدقق الخارجي من خلال نظام الرقابة الداخلية يمكنه التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة في هذا النظام وكذا التعرف على المخاطر التي يسببها النظام من اجل تقييم مدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف التدقيق

[1] تمار خديجة، المرجع السابق، ص126-127.

الفصل الثالث : دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات

لقد قمنا بإجراء دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات للوقوف على مختلف مراحل التدقيق، وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات من اجل إعداد التقرير النهائي الذي يمكن من خلاله تبيان الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في التقييم، ولتحقيق ذلك قسمنا الفصل إلى مبحثين:[1]

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات وإعداد التقرير النهائي

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

سوف نقوم في هذا المبحث بالتعرف على المكتب محل الدراسة والمتمثل في مصلحة المحاسبة لمقاولة شكيب أيوبي من خلال تعريفه، تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، الخدمات التي يقوم بها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب والهيكل التنظيمي

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بهذا المكتب وذكر الهيكل التنظيمي له مما يسهل مهام عمل الموظفين.

الفرع الأول: التعريف بالمكتب

هو عبارة عن مكتب للمحاسبة بولاية مستغانم، مصلحة المحاسبة للمقاولة مرحوم علاء الدين، جوان 2011 إلى يومنا هذا، رقم تسجيله في الجدول الوطني لمحافظ الحسابات ،العنوان:14 شارع بن قادة طيب مستغانم.

كما يتمتع صاحبه بالاعتماد التالية:

*محافظ الحسابات ومحاسب معتمد، وفقا للاعتماد رقم 864/03 المؤرخ في 2004/06/22 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تحصل على هذا الاعتماد في جوان 2010؛

[1] شوشة حنان، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، مستغانم، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، ص65.

*كما قام محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا(محكمة مستغانم)، وكذلك تم تسجيله لدى مفتشية الضرائب بهدف مباشرة عمله بصورة قانونية، تحت الرقم الجبائي .

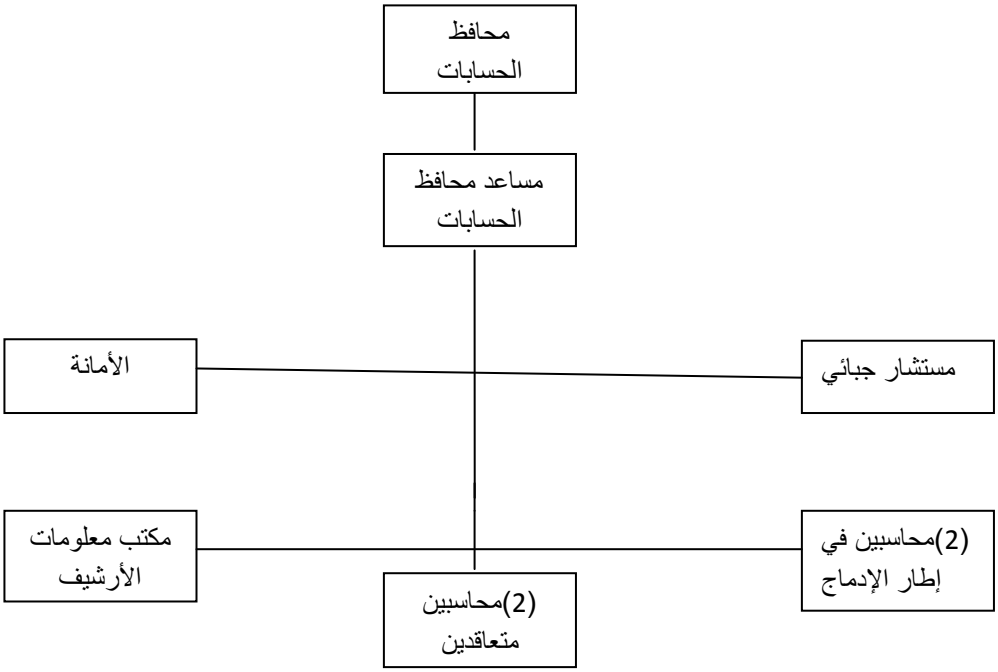
*إيداع ملف المتكون من هذه الوثائق تسديد لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر حاليا.

وبما انه ينتمي إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين فانه في هذه الحالة يدفع مبلغ الاشتراك وكلتا الحالتين.

ويتميز عمله بكثير من الالتزام والانضباط والجدية في الخدمات التي يقدمها والخدمات التي يقدمها والخدمات التي قدمها لزبائنه.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

الشكل رقم(III-1):الهيكل التنظيمي للمكتب



المصدر: من أعداد الطالبة

المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب

يقوم المدقق الخارجي في إطار تأدية مهامه بعدة خدمات، تجعله يمسك المحاسبة من أجل المصادقة على الحسابات وإبداء الرأي، وإعداد الخبرات القضائية والرقابة القانونية.

الفرع الأول: مسك المحاسبة والمصادقة على الحسابات

ينشط المكتب في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي والأشخاص المعنويين كالمؤسسات والتصريحات الجبائية الشهرية وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية؛

*تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة،ولاية)؛

*يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسة سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة او مؤسسة مساهمة او جمعيات ثقافية اجتماعية؛

الفرع الثاني: إعداد خبرات قضائية والرقابة القانونية

*يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة او المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما؛

*كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاصة بالتسيير بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المبحث الثاني: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات وإعداد التقرير النهائي

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة معينة بتوكيل قبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها محافظ الحسابات وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث وذلك في حالة قبوله التوكيل والدخول الوظيفة وفي حالة رفضه للتوكيل وبعد ذلك إلى الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل ومن ثم إلى الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

المطلب الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات والاجتهادات والطريقة التي يتبعها

إن محافظ الحسابات يقوم بالإجراءات ألا وهي قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة وكذلك حالة رفض القبول وكل هذا يقوم بفعله قبل البدء في العمل.

الفرع الأول: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات

أولا: قبول التوكيل

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية عند استشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة،على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ:

أ-تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية؛

ب-التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه؛

ج-التأكد من أن التوكيل المقترح لاتشوبه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين؛

د-يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

1- التأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية،

2_ يطلب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة؛

3_ وفي حالة ماذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.

و-يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

ثانيا: الدخول إلى الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

*يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما أن يكون تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة بكتابته.

*في كل الأشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل،الإعلان انه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية؛

*يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل إيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل؛

*قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

ثالثا: حالة رفض القبول

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام هذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي،يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري وإذا سبق وان قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

الفرع الثاني: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه مسك مستندين أساسين هما الملف الدائم،السنوي،مسك هذه المستندات تسمح لمحافظ الحسابات:

*إتباع طريقة المراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه؛

*أن تكون في حوزته معلومات ذات دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده؛

*أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي؛

*الإشراف على العمل الذي اجري من طرف المساعدين.

أولا: الملف الدائم

1-الشكل والمضمون: طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات:

ا-العموميات الخاصة بالمؤسسة المراقبة: تشير إلى المؤسسة.

ب-المراقبة الداخلية: يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية والمخاطر العامة(وصف المهام، البيانات).

ج-معلومات محاسبية ومالية: النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، الحسابات السنوية للنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة.

د-معلومات قانونية ضريبية واجتماعية: قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني، قرار تعيين محافظ الحسابات، الحسابات والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه ثم ملاحظتها، محاضر الجمعيات، تقرير محافظ الحسابات السابقة.

هـ-الخصائص الاقتصادية والتجارية: قطاع النشاط، وصف المؤسسة في الفرع وكذا على مستوى السوق، الزبائن والسياسة التجارية.

و-معلومات حول الاعلام الآلي: مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات و النظم المستعملة.

2-يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع و فحصها؛

3-يمكن إضافة لكل ملف فرعي ملخص المضمون مسبقا؛

4-مسك الملف الدائم.

حتى يشكل الملف الدائم المعلومات المفيدة يستوجب:

*تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرا تعديلا على عنصر دائم؛

*االقتطاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة؛

*القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.

ثالثا: الملف السنوي

1-على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتجديده المحتمل يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لايتجاوز استعمالها نشاط المراقبة؛

2-يعد هذا الملف ضروري من اجل تحكم أفضل في المهمة،تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير؛

3-وبالتالي يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها؛

4-الشكل والمضمون: يدور الملف السنوي حول الفصول:

ا-تنظيم وتخطيط المهمة: برنامج عمل،قائمة المتدخلين،يومية المتدخلين،تاريخ ومدة الزيارات، تاريخ إيداع التقارير.

ب-تقييم المراقبة الداخلية: وصف الأنظمة و المخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية،تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة،أوراق لعمل.

ج-مراقبة الحسابات السنوية: برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار المؤسسة، تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها، تفاصيل الأعمال التي أجريت.

و-المراقبات الخاصة أو الشرعية: فحص الاتفاقيات القانونية، الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة، فحص اللاحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط.

هـ-المراجع العامة: المراسلات متبادلة مع المؤسسة، معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وبالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط، نسخ من المحاضر.

5-كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم يستحسن كذلك تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي.

ثالثا: الاحتفاظ بملفات العمل

1-أن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة عليها من خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة301من قانون العقوبات؛

2-أن الملفات السنوية والملف الدائم إضافة إلى المراجع المتعلقة بالمؤسسة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها مدة 10سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة(مادة 12من قانون تجاري).

رابعا: تعدد محافظ الحسابات

1-في حالة تعدد محافظي الحسابات كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار اليها أعلاه؛

2-في حالة تقييم العمل بين مساعدي المحافظين يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستنداتعمل زميله؛

3-تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة لتنفيذ المهمة على أحسن وجه.

الفرع الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات

تتمحور مهام محافظ الحسابات حول واجبات قانونية تتمثل في مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية، والتأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة المؤسسة المراقبة، وكنتيجة لتعقد كتلة المعلومات،وضيق الوقت المحدد فانه يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية التي تسمح له بجمع اكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه هذه الطريقة ترتكز على الإجراءات:

- إجراءات الدخول إلى المهنة؛

- التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة؛

- فحص وتقييم المراقبة الداخلية؛

- مراقبة الحسابات.

اولا: المعرفة العامة حول المؤسسة المراقبة

*تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة؛

*على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية"طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة؛

*تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، الهيكلة العامة،لمحة تاريخية.

ثانيا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية

أ-احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

*محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية منها: اليومية العامة،دفتر الجرد، دفتر الأجور.....الخ؛

*يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي أو القانون التجاري.

ب-الفحص وتقدير المراقبة الداخلية:

1-يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات مؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم محتوى عالي من المصداقية؛

2-إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات تعريف المراقبات الداخلية التي يرتكز عليها: الكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من اجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات؛

3-إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية: يرتكز على المكونات الأساسية

***نظام التنظيم:** تتمثل في تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الإجماع بين العمال مثل المصلحة التجارية ومصلحة الإنتاج،الإشهار،الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين الصندوق.

***نظام الإعلام والتوثيق:** لكي يكون هذا النظام مقنعا عليه أن يتصف ب: إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح وثائق الإجراءات .

***نظام الأدلة:** يجب هذا النظام انم يسمح بالتأكد وتنفيذ وتسجيل إلا الصفقات،أن العناصر التالية تكون من نظام الأدلة نظاما مقنعا:المراقبة المتبادلة للمهام، تنظيم المحاسبة، ترتيب الوثائق.

***الوسائل المادية للحماية:** تتمثل في الجدران،الأبواب ،الخزائن المخصصة للسهولة الدخول المحمي تكزن وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة.

***الموظفين:** ذوي الكفاءة والمكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص، للتأكد من كفاءات الموظفين، يجب على محافظ الحسابات تقييم: المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

-نظام الإشراف على الرقابة: تقييم المراقبة الداخلية يمر على الأحوال: فهم ووصف الأنظمة المهمة، تأكيد الفهم بواسطة تحصيلات، إبراز نقاط القوى و ضعف الأنظمة؛

- يجب أن تكون نتائج الدراسة وتقييم المراقبة الداخلية مسجلة في ملفات العمل وفي تقريره موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة؛

- يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية، رأي ونصائح تسمح بالتغلب عليها، المكان والتاريخ والإمضاء؛

- قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت المراقبة الداخلية تحتوي على نقائص من الأحوال المالية المنتجة عديمة المصداقية.

رابعا: مراقبة الحسابات

أ-إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع العناصر المقنعة الكافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية؛

ب-إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

ج-الحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي،بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها حسب الحسابات أو الجزء المراقب في المفتشية المادية، فحص المستندات والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات؛

د-يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها؛

ر-محافظ الحسابات حتى يتمكن من إبداء رأيه يجب عليه التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصاته ومعرفته بالمؤسسة وإنها تبرز بطريقة صحيحة ؛

هـ-وتعطي صورة مخلصة لنشاطه وحالته المالية.

المطلب الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

بعد انتهائنا من الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات، سوف نقوم في هذه المرحلة باجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية من اجل إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية.

الفرع الأول: تقرير المصادقة على الحسابات

في إطار مهمة التدقيق المحاسبي قمنا بفحص ومراقبة القوائم المالية الملحقة بهذا التقرير للمؤسسة والموقعة بتاريخ 2017./05/25

إن عمليات المراقبة والفحص التي قمنا بها تمت وفق قواعد محافظة الحسابات المقبولة عموما وحسب رأينا فانه يمكن تقديم بعض التحفظات:

*غياب دفتر الجرد الذي يجب أن يكون مرقما ومؤشرا من طرف العدالة؛

*عدم القيام بتحصيل وتفصيل بعض حسابات الموردين؛

*عدم تطابق الأرصدة المحاسبية لحسابات البنك مع الأرصدة الحقيقية؛

*نقص في التسيير المحاسبي ناتج عن نقص في مسك بعض الدفاتر المحاسبية.

الفرع الثاني: تقديم القوائم المالية

أولا: حاصل الميزانية المحاسبية

مجموع الأصول=مجموع الخصوم=دج30.449.731،47

ثانيا: حاصل جدول النتائج

مجموع الأعباء=دجدج22.689.950 مجموع المنتوجات = دج25.170.338

ثالثا: الجداول الملحقة

النتيجة العادية قبل الضرائب=النتيجة الجبائية=دج3.351.876

جدول رقم01: جدول الأموال الخاصة

الرمز	البيان	المبالغ
101	رأس المال الصادر	12000000،00
110120	الترحيل من جديد	103.870
120000	نتيجة السنة المالية	2.480.388
	المجموع	14.376.517

المصدر: الوثائق الداخلية لمكتب محافظ الحسابات

الجدول 02: الأصول غير الجارية

الرمز	البيان	المبالغ	الاهتلاكات	القيمة الصافية
211200	الأراضي	10000000		10000000
218000	التثبيتات العينية الأخرى	1807555	361511	1446044
	المجموع	11807555	361511	1446044

المصدر: الوثائق الداخلية لمكتب محافظ الحسابات

الجدول03: الزبائن والاستعمالات الأخرى

الرمز	البيان	المبالغ
411	الزبائن	1000000
445	الدولة:الضرائب على رقم الأعمال	254.612
	المجموع	1254612

المصدر: الوثائق الداخلية لمكتب محافظ الحسابات

الجدول 04: الخصوم الجارية

الرمز	البيان	المبالغ
44	الدولة والجماعات العمومية،والهيئات الدولية والحسابات الملحقة	1574530
	الديون الأخرى	14498683
	المجموع	16073213

المصدر: الوثائق الداخلية لمكتب محافظ الحسابات

الفرع الثالث: التعليق على القوائم المالية و التعقيب على دراسة حالة محافظ الحسابات

أولا: التعليق على القوائم المالية

أ- الأموال الخاصة

المؤسسة لها مال صادر المقدر ب12000000دج كما أن لها مبلغ من جديد قدر ب103870دج ومبلغ نتيجة السنة المالية السابقة قدر ب 2480388دج لكن من خلال المراقبة لاحظنا أن المؤسسة لايوجد لديها احتياط قانوني لمواجهة المخاطر المحتملة وقوعها.

ب- الأصول غير الجارية

للمؤسسة أصول غير جارية المبنية في الوثائق المقدمة والمتمثلة في الأراضي بمبلغ مقدرب 1000000دج والتثبيتات العينية الاخرىب 1807555دج والمقدر اهتلاكها ب 361511دج إما قيمتها الصافية مقدرة ب1446044دج وذلك عن طريق حساب:

القيمة الصافية=مبلغ الاقتناء-الاهتلاكات ومنه

1446044=361511-1807555

ج- الزبائن والاستعمالات الأخرى

من خلال المراقبة نلاحظ أن الحساب411 يظهر في الوثائق المقدمة برصيد مدين ب1000000دج.

د- الخصوم الجارية

للمؤسسة خصوم جارية والمتمثلة في الديون بمبلغ إجمالي قدر ب 16073213دج والتي عليها تسديدها في فترة لاتتجاوز السنة المالية.

ثانيا: التعقيب على دراسة حالة محافظ الحسابات

أولا: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات :

أ: قبول العهدة أو المهمة

قبل البدء لابد من التذكير أن محافظ الحسابات تحدد عهدته ب 03سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

*يجب أن يتأكد محافظ الحسابات من أن مكتبه لديه كامل الإمكانيات لأداء مهمته على أحسن وجه؛

* عليه بالتحقق بان مهمته ستؤدى بحياد واستقلالية؛

*تعيين محافظ الحسابات وسلامته من حالات الموانع والتنافي المنصوص عليها في القوانين.

ب:الدخول في العمل

*يجب تذكير مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الاشهارية الواجب العمل بها؛

*كيفية تحديد مدى القيام بمهمة الرقابة القانونية للحسابات؛

*الاتصال بمحافظ الحسابات السابق بهدف الحصول على المعلومات التي تساعده في أداء مهمته أثناء العمل.

ج: حالة عدم قبول العهدة أو المهمة

في حالة وقوع محافظ الحسابات في حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية عليه أن يخبر المؤسسة بعدم قبول العهدة(الرفض مبرر) تكون برسالة موصى عليها من تاريخ تلقيه هذا العمل في اجل أقصاه 15يوما. إما إذا رفض هذه المهمة بالرغم من عدم وجود في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية فعليه القيام بنفس الإجراءات،

ثانيا- الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل:

يقوم محافظ الحسابات بتحضير ملفين: الملف الدائم،السنوي أو ملف المراجعة عند مباشرة مهامه.

ا-الملف الدائم

يحتوي على:

1-شكل ومحتوى الملف الدائم: تابعان لخصوصيات الشركة محل التدقيق والتنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات ويتضمن الفصول التالية:

ا-عموميات حول الشركة محل المراجعة؛

ب-الرقابة الداخلية؛

ج-معلومات حول المعلوماتية؛

د-مسك الملف الدائم: يقسم هذا الملف إلى ملفات فرعية تساعد في تسهيل ترتيب الوثائق ومراجعتها حيث يمكن فتح ملفات فرعية تتخللها ورقات عازلة تحتوي على فهرس المحتويات.

ب-الملف السنوي

1-تكمن أهميته في:

*يحب التحكم جيدا في المهمة؛

*التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج وتوثيق الأعمال المنجزة؛

*تسهيل كتابة التقارير وتبرير الرأي الصادر.

2-مسك الملف السنوي :كذلك يقسم إلى ملفات فرعية ويمكن فتح ملفات فرعية تتخللها ورقات عازلة تحتوي على فهرس المحتويات.

ثالثا:الاحتفاظ بملفات العمل:

أن المعلومات الموجودة في ملفات العمل تلزم محافظ الحسابات على إبقائها سواءا داخل أو خارج مكتبه.

3-الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات"مسلك محافظ الحسابات":

***المرحلة الأولى**: تتضمن نقطتين أساسيتين

- سلامة تعيين محافظ الحسابات وتوافر الإمكانيات المادية والبشرية لمباشرة مهامه؛

- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة وتختص:

* تواجد محترفين من خارج المؤسسة؛

* كما يقوم بتحديد المجالات والأنظمة؛

* يقوم بإجراء خطة لأداء المهمة إضافة إلى تكوين ملف دائم.

المرحلة الثانية: تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية

تبقى مهمة المدقق الخارجي صعبة حيث يتم التعرف على المؤسسة المعنية بالمراقبة بمعنى عليه التأكد أن المؤسسة تمسك الدفاتر، مثل دفتر اليومية، دفتر الأجور، دفتر الجرد، سجل مداولات الجمعية العامة.....الخ وكذلك عليه التأكد من احترام ماجاء به المخطط المحاسبي من مبادئ أهمها: استمرارية الطرق المعمول بها، الحيطة والحذر،استقلالية الدورات.....الخ أي عليه التأكد أن نظام الرقابة الداخلية هذا يسمح له بإعداد

القوائم المالية ذات جودة عالية من الثقة وفي حالة العكس يمكن للمراقب أن يرفض المصادقة على الحسابات.

المرحلة الثالثة: فحص الحسابات

على المراقب أن يراجع في هذه المرحلة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج وهذا يؤدي إلى إعطاء رأي حول صدق الحسابات التي تكون مدعمة بأدلة إثبات.

رابعا:التعليق على فحص الحسابات:

1-فحص الأصول غير الجارية:

تتمثل في فحص التثبيتات العينية:

*وضعية حسابات التثبيتات يجب أن تكون مدعمة بجرد مادي يكون محضر من طرف الشركة؛

*إعلام الجمعية العامة في كيفية حساب الاهتلاك ونوع الاهتلاك المطبق:"ثابت،متناقص،متزايد"؛ذ

*كما يمكن أن تكون هذه التثبيتات مسجلة في الدفاتر المحاسبية.

2-الزبائن والحسابات الملحقة بها:

محافظ الحسابات عليه أن يطلب كشوف الحسابات الفردية،لكن المنجزة بالمبالغ وليس بالأرصدة،كما يجب الانتباه إلى حسابات الزبائن فيمكن أن تكون هناك حسابات لم تجرى عليها أية عمليات فهنا يحتمل حقوق المشكوك فيهم،فيجب تسجيل خسارة قيمة عليها.

3-فحص حسابات الخصوم:

ا-الأموال الخاصة والاحتياطات:

يجب احترام قواعد الاكتتاب في رأس المال والإجراءات القانونية التي تساهم في رفع أو خفض رأس المال بالإضافة إلى وجود قواعد متعلقة بالاحتياطات القانونية والمتعلقة كذلك بفوائض القيمة على المدى الطويل.

4-فحص حسابات الأعباء والمنتوجات:

ا-الأعباء:

يوجد فارق كبير، نجد الأعباء اقل من المنتوجات في هده الحالة وهذا راجع إلى استثناءا الاعباءالتي غير متعلقة بالدورة الحالية فعلى محافظ الحسابات التأكد من التسجيل المحاسبي لكل نوع من الأعباء حسب طبيعتها مستندا بالأوراق الثبوتية.

ب-المنتجات:

نلاحظ المنتجات اكبر من الأعباء وهذا راجع إلى مطابقة منتجات الدورة الحالية مع الدورة السابقة فمحافظ الحسابات عليه التأكد من أن المنتجات المتعلقة بالدورة الحالية مسجلة في حساب النتائج وان كل ماتم تسجيله مبرر ومدعم بأوراق ثبوتية

حوصلة

محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقرير نهائي نوعا ما حول التعبير عن الرأي ففيه يتم أداء عمله ويقوم بإرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية،فهذا التقرير العام يجب ان ينتهي بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على صحة القوائم المالية،فمحافظ الحسابات من خلال هذا الرأي يعبر على انه ادى مهمته الرقابة المسندة إليه، وانه تحصل على ضمانات كافية بان الحسابات السنوية صحيحة وخالية من اختلالات معتبرة فيجب أن يتضمن هذا التقرير:

-اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم عمله ورقم التسجيل في الجدول.

فمن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن محافظ الحسابات في تعبيره عن الرأي حول القوائم المالية انه عبر عن رأيه حول الحسابات السنوية برأي القبول أي يتم هذا الرأي من خلال المصادقة على القوائم المالية أنها صادقة ومنتظمة في جميع أطرافها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية،كما يقدم صورة صادقة حقيقية للوضعية المالية وخزينة الشركة عند نهاية الدورة.

خلاصة الفصل

من خلال إجرائنا لدراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات لقد ساعدتنا، في التعرف على عمل ومهام محافظ الحسابات، وكيفية أعداد القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، لتحقيق الأهداف المرجوة، كما ساعدنا أيضا وجوده في المؤسسة من اجل التقييم لنظام الرقابة الداخلية وهذا ما حولنا التوصل إليه وكيفية أعداد التقرير النهائي.

فمحافظي الحسابات يطبقون في الجزائر معايير التدقيق الجزائرية بشكل مباشر، وهذا راجع إلى عدم وجود هيئات رقابية ميدانية تكفل التطبيق الرسمي والمباشر لهذه المعايير، إضافة إلى غياب بعض النصوص

التنظيمية وكذا ثقافة طلب خدمة محافظ الحسابات من طرف المؤسسات، كما انه يواجه صعوبات على ارض الواقع محاولا التغلب عليها بكفاءته وخبراته.

الخاتمة

تظهر أهمية التدقيق الخارجي في المؤسسات التي تسعى جاهدة إلى حماية ممتلكاتها وهذا من اجل الحفاظ على بقائها واستمرارها، فنجد لها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، وهذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام الرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وأصولها من شتى أعمال الإهمال والتلاعب والغش.

فمن خلال هذا البحث اتضح لنا أن الاهدف الأساسي للمدقق الخارجي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية عن طريق إبداء رأي فني محايد حول القوائم القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي وإبداء هذا الرأي يظهر في تقرير المدقق الخارجي والذي يعتبر خلاصة لعملية التدقيق الخارجي في المؤسسة بحيث يشترط أن يكون المدقق الخارجي مستقل ومحايد عن المؤسسة.

كما تناولنا تقييم و فحص نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمر ضروري بالنسبة لدور المدقق الخارجي إضافة إلى معايير التدقيق وبالضبط معايير الفحص الميداني الذي ركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فمن خلال هذا التقييم نجد انه يحدد لنا إطار عملية التدقيق ونطاق الفحص ونوعية الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، ويعتمد المدقق الخارجي على التقييم بغية تقييم مخاطر الرقابة الداخلية المحتملة.

أما دراستنا الميدانية فقد جاءت بمكتب محافظ الحسابات من اجل تعزيز المفاهيم التي تعرضنا لها في الجانب النظري وكيفية تطبيقها ميدانيا.

أما فيما يخص اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: التي تنص على أن"يساهم المدقق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية "توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يساهم تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال مغرفة المؤسسة المراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أي جمع الإجراءات واختبار الفهم واختبار الاستمرارية والتقييم الأولي والتقييم النهائي لنتائج الدراسة وفحص الحسابات والقوائم المالية وبالتالي استخراج نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وبالتالي برهنا على صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: التي تنص على أن "آليات نظام الرقابة الداخلية والجودة الحقيقية للمعلومة المالية" حيث استخلصنا وجود إجراءات تنظيمية ومحاسبية وعامة ومن خلال و هذه الآليات يمكن تصحيح مسار وأداء المؤسسة وبالتالي معرفة صحة ومصداقية المعلومة المالية المقدمة وهذا ما يثبت الفرضية الثانية.

الخاتمة

من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج:

*يهدف التدقيق الخارجي إلى اكتشاف نقاط القوة وضعف نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يؤدي إلى تحديد الدقة على البيانات المالية وتحديد الاختبارات التي يجريها المدقق الخارجي بالدفاتر والسجلات للتأكد من صحة القوائم المالية؛

*يعتبر رأي المدقق الخارجي بمثابة القيمة المضافة لعملية التدقيق مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة المناسبة؛

*للمدقق الخارجي دور مهم في تحقيق الأداء من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية أي استخراج نقاط القوة والضعف لهذا النظام؛

*يتسم المدقق الخارجي في الجزائر بالاستقامة في عمله؛

*لخصت نتائج البحث أن المدقق الخارجي بالجزائر يتميز بالكفاءة المهنية ويتمتع بالقدرات تمكنه من إتقان عمله على أحسن وجه؛

* تؤكد نتائج البحث على ضرورة توفر العناية الكافية.

ومن خلال هذه النتائج التي توصلنا إليها نقدم بعض التوصيات:

*ضرورة التزام المدقق الخارجي بمعايير المتعارف عليها والدولية لضمان التزامه بالنزاهة الموضوعية؛

*تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق المدقق الخارجي؛

*إنشاء المشاريع والاستثمارات التي تهتم بتقرير المدقق الخارجي؛

*استعمال نظام رقابي يساهم في تحسين سير المؤسسة؛

*توظيف مدققين داخليين لكل مؤسسة بحيث يكون بشكل إجباري،مما يساعد المدقق الخارجي من أداء عمله.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1-احمد قايد نور الدين،التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى،عمان،دار الجنان، 2015.

2-تامر مزيد رفاعه،أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشاة،بدون طبعة،عمان،الأردن،دارا لمناهج.

3-جامد نور الدين،عمارة مريم، التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية، زاهران للنشر، 2016.

4- زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، عمان، دار الراية.

5- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

6-عبد الوهاب نصر علمي، شحاته السيد شحاته، الر قابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال(الواقع و المستقبل) الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.

7- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية.

8-محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، التأصيل العلمي والممارسة العملية، دراسات في المراجعة، بدون طبعة.

9- نصر الدين عيساوي، التدقيق المالي، 2018.

10-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، الأردن، عمان،دار وائل، 2006.

11- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق، 2000.

12- مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد اولى علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم تجارية، جامعة ورقلة، 2010.

ثانيا: المجالات و المقالات:

1-طلال محمد علي الجحاوي، محمد محيسن عبد الرضا الزرفي، إطار مقترح لحوكمة المؤسسات البلدية للحد من عمليات الاحتيال تحت تطبيقي في المؤسسات البلدية لمحافظة بابل، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد12 ، العدد42،2018.

2- مصطفى كاظمي النجف أبادي، مكي شهد دحام حسون، دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة، جامعة المصطفى العالمية، مركز بحوث والجامعة.

ثالثا: الرسائل الجامعية

1-أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة دكتوراه،ادوار، جامعة احمد دراية ، 2018.

2-بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستر، سطيف، جامعة فرحات عباس، 2011.

3- بوقرة نبيل، دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر،المسيلة، جامعة محمد بوضياف، 2017.

4- تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه، مستغانم، جامعة مستغانم، 2017.

5- سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستر، غزة، الجامعة الإسلامية، 2018.

6- عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة دكتوراه،ادوار، جامعة احمد دراية، 2018.

7- عدنان مصطفى حمود، تقييم دور المدقق الخارجي الحكومي في الحد من الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية، بحث تكميلي لنيل شهادة الماجيستر، جامعة النيلين، 2018.

8- فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستر، جامعة الشرق الأوسط، 2014.

9- محمد حيدر موسى شعت، اثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية المدقق الخارجي ومسؤولياته والتقارير الخاصة به ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بحيث يعتبر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل المدقق الخارجي.

وتناولت هذه الدراسة الوصفية مفهوم التدقيق الخارجي وأنواعه،و معايير التدقيق الخارجي الخاصة به وتقرير المدقق الخارجي ثم المهام الأولية للمدقق،كما تطرقنا إلى الإجراءات في التقييم. ولخصت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور فعال ومهم في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية بحيث توصلنا إلى أن المعلومات التي تكون في تقريره تكون لها قيمة تنبؤية وهي احد أهم الشروط في توفر خاصية الملاءمة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي، أداء نظام الرقابة الداخلية.

Abstract

This study to identify the importance of the external auditor his responsibilities and reports and his role in evaluating the internal control system of the institution. So that the examination and evaluation of the control system is one of the most important stages of the work of the external auditor. This descriptive study dealt with concept of external audit its types audit standards and the external auditors report. Then the preliminary tasks of the external auditor as we covered the procedures and evaluation of the internal control system. And finally a field study in the external auditors office which dealt with various procedures in the evaluation. The study concluded that the external auditor played an important and effective role in evaluating the performance of the internal control system. We concluded that the information contained in the external auditors report has predictive value and is one of the most important conditions for providing an appropriate functionality.

Key words: The external audit, The external auditor, The performance of the internal control system.