وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم–

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

–دراسة حالة بمؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم–

إعداد الطالبة:

سداوي سامية

إشراف الأستاذ:

د/ ودان بوعبد الله

أعضاء لجنة المناقشة

أ. بن حمو عصمت محمد	جامعة مستغانم	رئيسا
د. ودان بوعبد الله	جامعة مستغانم	مشرفا ومقررا
أ. يسعد عبد الرحمان	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2014- 2015

الإهداء

إلى من قال فيهما الحق "وَاخْفِضْ لَهُما جَناحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُما كَما رَبَّيانِي صَغِيرًا "

(الإسراء:24)

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، التي تعبت وسهرت لأصل إلى قمة النجاح وغرست في روح العمل والأخلاق–أمي الغالية– أطال الله في عمرها.

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، الذي أخذ بيدي حتى وصلت إلى غايتي وأمدني بالدعم والهمة لأصل وكان مناه نجاحي وفرحتي – أبي– أطال الله في عمره.

إلى أغلى كنز وهبه الله لي أخواتي: سعاد، فطيمة، حمادة، ياسمين، عبد القادر.

إلى زوجي قرة عيني بارك الله لنا وأنار طريقنا.

إلى زوج أختي حمو والكتاكيت نيهال ونورهان.

إلى من باركوني بدعواتهم أجدادي أطال الله في أعمارهم وإلى جميع أفراد عائلتي الكريمة

إلى أعز أصدقائي: نادية، فطيمة، صبرية، أمينة، يمينة، نسرين.

وكذا منصور نفوسي.

وإلى كل من ساعدني من بعيد أو من قريب حتى ولو بكلمة صادقة أو بابتسامة.

سامية

شكر وعرفان

عملا بقول الرسول صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

نشكر الله تعالى على توفيقه لنا لإنجاز هذا البحث.

يسعنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم معنا في إنجاز هذا العمل، سواء من قريب أو من بعيد.

ونخص بالذكر الأستاذ القدير: ودان بو عبد الله المشرف على بحثنا، الذي كان له فضل كبير في إنجاح هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر إلى موظفي مؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم على مساعدتهم وخاصة بوطيبة نور الدين.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة

وتحياتنا إلى كل أساتذة وطلبة وعمال قسم العلوم الاقتصادية بجامعة عبد الحميد بن باديس.

"والله في عون العبد ما دام العبد في عون أخيه"

سامية

الفهـــرس

الفهـــرس

الموضـــــــوع	الصفحة
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة العامة	أ- ب- ج- د
الجـــانب النظـــــري	
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي	
تمهيد.....	2
المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق	3
المطلب الأول: تعريف التدقيق.....	3
المطلب الثاني: أهداف التدقيق.....	4
المطلب الثالث: أنواع التدقيق.....	6
المطلب الرابع: طرق التدقيق.....	12
المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي.....	13
المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي وصفاته.....	13
المطلب الثاني: حقوق المدقق الخارجي.....	15
المطلب الثالث: واجبات المدقق الخارجي.....	17
المطلب الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي.....	18
المبحث الثالث:معايير التدقيق الخاصة بالمدقق الخارجي.....	20
المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالمدقق الخارجي.....	20
المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالعمل الميداني.....	21
المطلب الثالث: معايير التقرير (تقرير المدقق).....	22
خلاصة الفصل.....	24

الفصل الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي في دراسة وتقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية	26
تمهيد.....	27
المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....	27
المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية.....	28
المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية.....	29
المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية.....	30
المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية.....	32
المبحث الثاني: مخاطر التدقيق.....	32
المطلب الأول: تعريف مخاطر التدقيق.....	33
المطلب الثاني: مكونات مخاطر التدقيق.....	35
المطلب الثالث: تقييم مخاطر التدقيق.....	36
المطلب الرابع: أهمية تقيم مخاطر التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق.....	37
المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي.....	37
المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية.....	40
المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	42
المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	44
المطلب الرابع: دراسة الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي.....	48
خلاصة الفصل.....	
الجـــانب التطبيـــــقي	
الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم	
تمهيد.....	50
المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع مواد البناء.....	51
المطلب الأول: تعريف مؤسسة توزيع مواد البناء ونشأتها.....	51
المطلب الثاني: أهداف المؤسسة.....	52
المطلب الثالث: وظائف المؤسسة وهيكلها التنظيمي.....	53
المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة توزيع مواد البناء.....	55
المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.....	55
المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.....	56

المطلب الثالث: دراسة القوائم المالية.....	59
المطلب الرابع: إعداد التقرير.....	65
المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة توزيع مواد البناء.....	67
المطلب الأول: قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة "المبيعات والمقبوضات".....	67
المطلب الثاني: تحليل النتائج.....	73
خلاصة الفصل.....	74
الخاتمة العامة.....	76
قائمة المراجع.....	80
قائمة الملاحق.....	83

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أنواع التدقيق	06
02	أهداف الرقابة الداخلية	30
03	خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	49
04	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع مواد البناء	56

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	اوجه الاختلافات بين التدقيق الخارجي والداخلي	08
02	عدد العمال في مؤسسة توزيع مواد البناء	54
03	المجالات التي يدرسها المدقق	60
04	جانب الأصول لمؤسسة توزيع مواد البناء 2011	61
05	جانب الخصوم لمؤسسة توزيع مواد البناء 2011	64
06	التحليل الافقي لنتائج لمؤسسة توزيع مواد البناء 2011	67
07	قائمة الاستقصاء	70

المقدمة العامة

1- تقديم:

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

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

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

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

كما يعتبر خطر الرقابة الداخلية من بين المكونات الأساسية لمخاطر التدقيق، والذي ينتج بسبب عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة، حيث أنه بالرغم من اعتماد المدقق على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، إلا أن مشكلة الثقة في المعلومات المحاسبية لا تزال قائمة، وعليه يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات الواجب استخدامه في عملية التدقيق، وكذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة وتحسينه.

فبالرغم من الدور الكبير الذي يصطلح به نظام الرقابة الداخلية وجهاز التدقيق الداخلي، فقد تم التركيز بأهمية أكبر على عمل المدقق الخارجي، وذلك لما اعتقد من توفر الحيادية والاستقلالية في عمله، ونظرا لدور وأهمية التقارير التي يقدمها خدمة للمؤسسة ودفاعا عن مصالح المالكين.

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

2- إشكالية الدراسة:

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

مامدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية ؟

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

- كيف يساهم المدقق الخارجي في تحقيق أهداف المؤسسة؟
- ما هو نظام الرقابة الداخلية، وكيف يتم تقييم مخاطر هذا النظام من قبل المدقق الخارجي؟
- ماهي الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية؟

ستكون هذه التساؤلات هي المحاور الرئيسية لبحثنا هذا سعيا منا للإجابة عليها.

3- فرضيات الدراسة:

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

- يساهم المدقق الخارجي في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة "الاستمرارية" وذلك من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده؛

- يقوم المدقق الخارجي باكتشاف نقاط القوة والضعف لهذا النظام المطبق،كما يعمل على تقديم نصائح تصحيحية وتعديلية لمستخدمي القرارات داخل المؤسسة؛
- يعتبر التحديد الدقيق لمجمل مبادئ ومعايير مراجعة الحسابات أساسا نظريا سليما لدعم ممارسة المراجعة الخارجية للحسابات كمهنة مستقلة بذاتها، تقدم خدمات للمؤسسة وفقا لأسس موحدة ومتعارف عليها لتقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

4- حدود الدراسة:

وعلى هذا الأساس فإن إطار هذه الدراسة لا يعدو كونه تسليط الضوء على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية، فمن حيث الإطار المكاني فسيتم إسقاط بحثنا على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة "توزيع مواد البناء بمستغانم"، أما من حيث الإطار الزماني فإن عملية التشخيص والتقييم فستكون خلال الفترة (2010-2011).

5- أسباب اختيار الموضوع:

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

6- أهداف الدراسة:

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

7- منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤلات وإثبات أو نفي الفرضيات وتحليل النقاط المدرجة في البحث، اعتمدت دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات من معايير وإجراءات وطرق ممارستها المهنية، كما سيعتمد منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على المؤسسة محل الدراسة وهي مؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم.

8- هيكل الدراسة:

لدراسة موضوعنا قسمناه إلى ثلاث فصول كالآتي:

الفصل الأول: يتناول الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي حيث تطرقنا فيه إلى تقديم نظرة عامة حول التدقيق ودراسة عامة حول المدقق الخارجي ومسؤوليته وتقاريره.

الفصل الثاني: تطرقنا فيه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق من طرف المدقق الخارجي، حيث قمنا بتقديم ماهية نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر وإجراءات تحسين هذا النظام.

الفصل الثالث: قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة في مؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم، حيث تطرقنا فيه إلى تقديم مؤسسة توزيع مواد البناء، ومنهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة، وكذلك واقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي

تمهيد:

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

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

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق؛

المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي؛

المبحث الثالث: معاير التدقيق الخاصة بالمدقق الخارجي.

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق

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

المطلب الأول: تعريف التدقيق

هناك عدة تعاريف للتدقيق أهمها:

التعريف الأول: التدقيق هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية[1].

التعريف الثاني: هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة[2].

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

التعريف الرابع: هو عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدماً، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص فني مستقل محايد[4].

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

[1] أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، عمان، ط2، 2005، ص7.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005، ص9.

[3] يوسف محمود جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2000، ص7.

[4] حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، ط1، 2007، ص 15.

1- الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

2- التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

3- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها[1].

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

تتمثل أهداف التدقيق في النقاط التالية:

1- الوجود والتحقق: يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2- الملكية والمديونية: يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3- الشمولية أو الكمال: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة فإنه من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص ص 11-12.

4- التقييم والتخصيص: يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

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

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

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

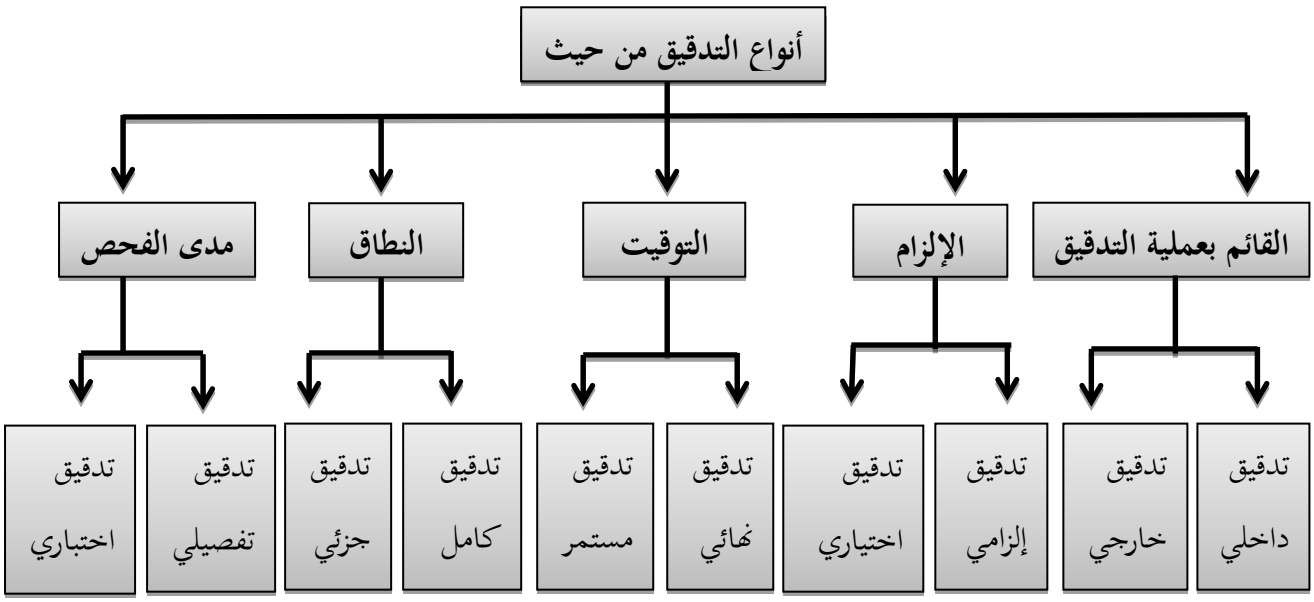
[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي،نفس المرجع السابق، ص ص 16-19.

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

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

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

الشكل رقم01: أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع: غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، ط1، 2006، ص24.

1- من حيث القائمين بعملية التدقيق:

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

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص25.

– الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع؛

– كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

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

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

الجدول رقم01: اوجه الاختلافات بين التدقيق الخارجي والداخلي

	البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
1	– الهدف من التدقيق	– إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.	– تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. – التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.
2	– علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	– شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل).	– موظف من داخل المؤسسة (تابع).
3	– نطاق وحدود التدقيق	– يتحدد نطاق وحدود العمل وفقاً للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي، العرف السائد، معايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق، وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقاً لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة.	– تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.
4	– التوقيت المناسب للأداء	– يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة) – قد يكون كامل أو جزئي.	– يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. – اختياري وفقا لحجم المؤسسة.
5	– المستفيدين	– قراء التقارير المالية. – إلزامية وفقا للقانون السائد.	– إدارة المؤسسة.

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

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

– يهدف كل من المدقق والمحاسب لوجود نظام رقابة داخلية فعال لمنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب؛

– كل من المدقق والمحاسب يمثل نظام محاسبي فعال، يقوم بتوفير المعلومات اللازمة والتي تساعد في اعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية؛

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

2– من حيث الالزام القانوني:

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

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

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

3– من حيث التوقيت:

أ– التدقيق النهائي: هو مناسب للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما أنه يؤدي إلى

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

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

عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المؤسسة بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق.

ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية:

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

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

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

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

ويطلق عليه التدقيق المانع والمصحح في وقت واحد، بالإضافة إلى ما تقدم فإن اتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي وأهمها تأخر نتائج التدقيق، وارتباك العمل بمكتب المدقق.

وعلى الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أن اتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها[1]:

- ارتباك العمل في المؤسسة محل التدقيق؛
- أنه تدقيق غير متصل؛
- توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة.

[1] أحمد حلمي جمعة ، نفس المرجع السابق، ص ص 14-15.

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.

وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أن يؤديهما على أساس تفصيلي أو اختباري[1].

4- من حيث النطاق:

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

لذلك نجد أن التدقيق الكامل يناسب المؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه لا يعتمد المدقق في عمله على نظام الرقابة الداخلية، بينما هذا النوع في المؤسسات كبيرة الحجم يعتمد على نظام الرقابة الداخلية ومدى قوة ومتانة هذا النظام، فربما يتطلب من المدقق توسيع نطاق الفحص أو تخفيضه وفقاً لقوة أو ضعف هذا النظام.

ب- التدقيق الجزئي: هو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها أو تدقيق الميزانية دون غيرها أو تدقيق المخزون دون غيره، ويتم تحديد ذلك وفقاً للعقد الذي تم بين المدقق والجهة التي قامت بتعيينه، وفي هذه الحالة فإن مسؤولية المدقق تنحصر في المجال الذي حدد له فقط، وسوف يكون رأي المدقق فقط في حدود المجال الذي حدد له وليس في القوائم المالية ككل[3].

5- من حيث مدى الفحص:

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

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

---

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 16.

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 1999، ص17.

[3] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 30.

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

– التقدير الشخصي (العينات الحكمية)؛

– علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

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

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

المطلب الرابع: طرق التدقيق

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية:

1– الملاحظة: تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل، ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

2– التفتيش: تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، وللإيرادات والمصاريف العادية، وماشبه ذلك من بنود.

3– التثبت (التعزيز): تطبق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة الأشخاص كبضائع الأمانة وغيرها.

4– المقارنة: تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

5– التحليل: تطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

6– الاحتساب: تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر المدة، وأرصدة العملاء والمدفوعات مقدما، والمستحقات وغيرها.

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص ص12-13.

7- الاستفسار: تطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل المحتمل على المركز المالي للمشروع.

ومن الجدير بالذكر أنه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختباري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع، ومدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، كما أن تطبيق الطرق المذكورة أنفا جزء ضروري من عملية التدقيق، ويستغرق نصيبا كبيرا من الجهد والوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق، وقد تم في السنوات الأخيرة ايلاء موضوع استعمال العينات الاحصائية في اختبار وفحص الدفاتر والسجلات اهتماما كبيرا، وقد أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الاحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة العدد في العادة كالذمم المدينة والدائنة، ويمكن للطرق الاحصائية هذه أن تزداد أهمية مستقبلا اذا ما استعملت سويا مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق[1].

المبحث الثاني: عموميات حول المدقق الخارجي

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

المطلب الأول: تعريف المدقق الخارجي وصفاته

1- تعريف المدقق الخارجي:

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

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

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

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

مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في المؤسسة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز[1].

كما أنه يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة "قبول المهمة" ويعلن عن قبوله كتابياً في حالة حضوره الجمعية[2].

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

– **مؤهل تأهيلاً كافيا:** تأهيل المدقق يشمل كل من التأهيل العلمي والعملي، حيث يشير التأهيل العلمي إلى الشهادات العلمية المطلوبة لممارسة مهنة التدقيق، أما التأهيل العملي فيقصد به الخبرة العملية في ممارسة المهنة.

– **لديه استقلال كافي عن الإدارة:** يقصد باستقلال المدقق عنصرين محددين، الأول هو تحرره من أي ضغوط قد تمارس عليه من قبل الإدارة لإصدار رأي غير مناسب، ويتحقق هذا العنصر إذا كان تعيين المدقق، عزله وتحديد اتعابه ليس في يد الإدارة أو ليس للإدارة دور فيه، أما الأمر الثاني فهو عدم وجود مصالح مادية للمدقق في المؤسسة التي يراجع حساباتها، كأن يمتلك أسهم في هذه المؤسسة[3].

2– صفات مدقق الحسابات:

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

– أن يكون محافظاً على أسرار العميل الذي يدقق أعماله، وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله؛

– أن يكون عملياً ومواكباً لما هو جديد في القوانين التشريعات؛

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 22- 23.

[2] محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 43.

[3] مراح صبرينة: دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2011-2012، ص4.

- أن يكون حراً غير تابعاً لأي جهة إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛
- أن يكون لبقاً في التعامل وقادراً على التعبير بكل وضوح؛
- أن يكون أميناً وواقعياً ومستقل في رأيه؛
- أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته[1].

المطلب الثاني: حقوق المدقق الخارجي

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

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

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

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 81.

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

في حالة رفض ادارة المؤسسة توفير البيانات والتوضيحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق له ابلاغ مجلس الادارة عن امتناع الموظفين عن توفيرها، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته[1].

3- حق الحصول على نسخة من الاستفسارات: التي يوجهها مجلس الادارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة[2].

4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الادارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علماً بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته.

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

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

7- تحديد وقت الجرد: يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت اشرافه أو بحضور من ينوب عنه، وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه[3].

---

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص ص90-91.

[2] يوسف محمود جربوع ، نفس المرجع السابق، ص 247.

[3] غسان فلاح المطارنة ، نفس المرجع السابق، ص ص 91-92.

المطلب الثالث: واجبات المدقق الخارجي

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

1- القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة والتأكد من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة؛

2- التحقق من قيم الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة المحاسبية وأن أساليب التقويم متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً[1]؛

3- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة؛

4- تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة كما يلي:

أ- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها؛

ب- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلاً ما أمكن ذلك؛

جـ- حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.

5- يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛

6- التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلتها ما يلي[2]:

أ- تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية؛

ب- احتساب اهتلاك لهذه الأصول وفقاً للطرق والمعدلات المعمول بها في المؤسسة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسباب معينة يقتنع المدقق بها.

جـ- ثبات طرق تقييم المخزون السلعي مثل طريقة التقييم وفقاً لسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل؛

د- إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكوينه ومدى ملائمة معدله لرصيد المدينون في المؤسسة.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجى درويش: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص78.

[2] محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 62-63.

7- فحص عناصر قائمة الدخل (أو ح/ الأرباح والخسائر)، للتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية؛

8- فحص عناصر قائمة المركز المالي (أو الميزانية العمومية)، للتحقق من أنها تعبر تعبيراً صحيحاً عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية؛

9- يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره؛

10- على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن ما يلي:

أ- ما إذا كان المدقق قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله؛

ب- ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنتظمة؛

جـ- ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة؛

د- ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها المؤسسة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها؛

هـ- ما إذا كانت وقعت مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة؛

و- ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للشركة[1].

المطلب الرابع: مسؤوليات المدقق الخارجي

يمكن تقسيم مسؤوليات المدقق المختلفة إلى الأنواع التالية:

1- مسؤولية فنية: وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:

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

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

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

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

أ- إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة؛

ب- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛

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

د- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله؛

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

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

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

ب- حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛

جـ- عدم قيامه أصلا بالمراجعة.

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

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

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

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

جـ- إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة[1]؛

[1] محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص ص 65-67.

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

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

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

المبحث الثالث: معاير التدقيق الخاصة بالمدقق الخارجي

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

المطلب الأول: المعايير المتعلقة بالمدقق الخارجي

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

أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلاً فعلاً أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة، أن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل[1].

وفيما يخص المراجعة القانونية (محافظ الحسابات) فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المدقق، وعليه يشترط في محافظ حسابات مؤسسة ما، أن لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسئولين في المؤسسة وأزواجهم، ولا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر أو علاوات يدفعها له

[1] محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص 38.

المسؤولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدا أتعابه، بصفته كمحافظ حسابات المحددة قانوناً.

المطلب الثاني: المعايير المتعلقة بالعمل الميداني

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

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

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

– تقييم نظام المراقبة الداخلية: على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة تم تقييم نظام مراقبتها، في المرحلة الثانية، وفحص الحسابات في المرحلة الثالثة، غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام المراقبة الداخلية المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام

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

يمكنه تخطيط أعماله ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي.

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

المطلب الثالث: معايير التقرير (تقرير المدقق)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الافصاح والشفافية بالقوائم المالية كافياً[1].

4- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في

[1] أحمد حلمي جمعة ، نفس المرجع السابق، ص ص 28-30.

التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته، وبناء على ذلك يمكن تقسيم رأي المدقق إلى الأنواع التالية:

أ- رأي نظيف (مع وجود ملاحظات)؛ ب- رأي تحفظي؛ جـ- رأي بالامتناع عن الرأي؛ د- رأي معاكس.

وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط المقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مدقق الحسابات عند مباشرته لمهنته.

خلاصة الفصل:

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

كما رأينا أن المدقق الخارجي يجب أن يتحلى ببعض الصفات، وللقيام بمهمته يجب أن يتمتع ببعض الحقوق كما عليه واجبات، للقيام بأعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال.

وبناءا على ما سبق نقول أن عملية التدقيق ضرورية وهامة للمؤسسات الاقتصادية، إلا أنه هناك مخاطر للتدقيق وللمدقق الخارجي مسؤولية في دراسة وتقييم هذه المخاطر وتحسين نظام الرقابة وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق من طرف المدقق الخارجي

تمهيد:

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

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

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

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: تقييم مخاطر التدقيق؛

المبحث الثالث:مسؤولية المدقق الخارجي في دراسة وتقيم الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

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

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية ومن أهمها:

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

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

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

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

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

---

[1] خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2006، ص 123.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة: أصول المراجعة، مؤسسة زمزم، الأردن، ط1، 2011، ص 26.

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

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

[5] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 207.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

من الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية ما يلي:

– **حماية الأصول**: إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة، من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الاستثمارات، المخزونات والحقوق، هذه الحماية تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة، وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العامة للمؤسسات.

– **التحكم في المؤسسة**: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة، وفي عوامل الإنتاج وفي النفقات وتكاليف عوائدها، وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحقيق أهدافها هياكلها، طرق وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها لذا أنشأت رقابة التسيير في المؤسسة.

– **ضمان نوعية المعلومات**: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية، تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

* تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛

* إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي، والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛

* تبويب البيانات التي حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المدقق؛

* احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛

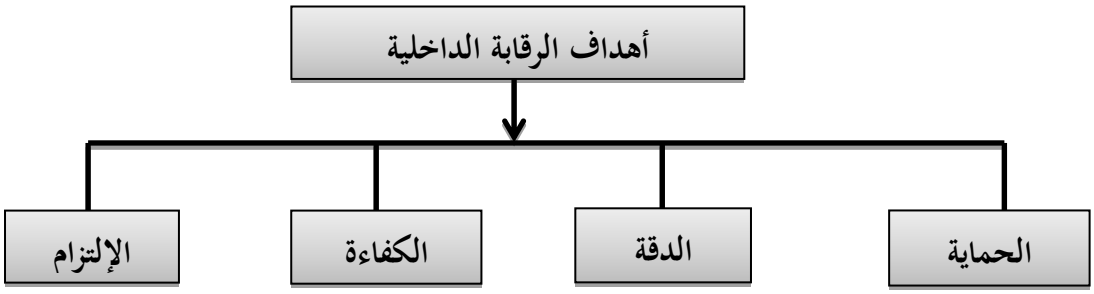
* توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها[1].

– **تشجيع العمل بكفاءة**: إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الامثل والكفء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة[2].

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

[2] ميموني محمد: أثر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مذكرة ماستر، تخصص نقود مالية وتأمينات، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2013-2014، ص 18.

الشكل رقم 02: أهداف الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن: الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص34.

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

المطلب الثالث: مكونات الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة كالآتي:

1- بيئة الرقابة: يتم خلق البيئة عن طريق إدارة المؤسسة (المديرين والمسؤولين التنفيذيين) من خلال اتجاهاتها وإدراكها وتصرفاتها المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة[1].

2- تقييم المخاطر: يهتم بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيف حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة ويختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المدقق، ولكن يرتبط معه بشكل وثيق، حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار والمخالفات، ويقيم المدقق الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب سيقوم المدقق بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة[2].

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

[2] ألفين ارينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2002، ص384.

3- أنشطة الرقابة: تشمل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الإلزام، وتهتم أنشطة الرقابة على تشغيل ومتابعة المؤسسة بينما تهدف أنشطة الرقابة على الإلزام، التأكد من الإلزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة[1].

4- المعلومات والاتصال: تتضمن عمليات المؤسسة المرتبطة والملائمة للتقرير المالي والاتصال، بمعنى نظام التقرير المالي وإجراءاته والسجلات الخاصة بإدخال وتسجيل والتقرير عن العمليات المالية للمؤسسة، والأحداث والظروف المحيطة والمحاسبة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المرتبطة، وأيضا الوسيلة التي عن طريقها تقوم المؤسسة بتوصيل الأدوار والمسؤوليات المالية والأمور الهامة المرتبطة بالتقرير المالي.

5- متابعة ضوابط الرقابة الداخلية: هي العملية المصممة لتقييم فعالية أداء الرقابة الداخلية خلال الزمن، وهي تتضمن تقييم عملية تنظيم وتشغيل ضوابط الرقابة الداخلية على أساس زمني، مع أخذ التصرف التصحيحي حيثما يكون ذلك مطلوبا بالإضافة إلى تعديل ضوابط الرقابة الداخلية في ضوء الظروف المتغيرة على نحو ملائم[2].

المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية

هناك ثلاث أنواع للرقابة الداخلية وهي كالآتي:

1- الرقابة الإدارية: وتتضمن الخطة التنظيمية للمشروع وما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تهتم أساسا بتحقيق أكبر كفاية ممكنة مع ضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة.

وتتحقق هذه الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل من أهمها:

* الموازنات، والتكاليف المعيارية؛
* التحليل الإحصائي؛
* دراسة الأعمال (دراسة الوقت والحركة)؛
* الرقابة على الجودة؛
* الرسوم البيانية والأشكال التوضيحية، وخرائط الهيكل التنظيمي للمشروع؛
* برامج تدريب العاملين؛
* تقارير الأداء والكفاءة.

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

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

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

أ– يرى عدم مسئولية المدقق عن فحص وتقويم وسائل وإجراءات الرقابة الإدارية استنادا إلى أن هدفها إداري بطبيعته فضلا عن عدم تأثيرها على برنامج المراجعة، ويستثني من ذلك أن يتبين المدقق في ظروف خاصة أن هذه الوسائل أو الإجراءات لها تأثير أو علاقة على مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله إذ ينبغي هنا فقط ألا يتوانى في فحص وتقويم نظام الرقابة الإدارية بالمشروع.

ب– يرى ضرورة قيام المدقق فحص وتقويم وسائل وإجراءات الرقابة الإدارية، ذلك أن خطط المشروع وسياساته تنعكس آثارها انعكاساً مباشراً على نتائج نشاط المشروع وعلى مركزه المالي فضلا عن أن دراسة قواعد وإجراءات الرقابة الإدارية إنما يهم المدقق ويسهم في تحديد حجم العينة التي يختارها في برنامجه[1].

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

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

يتحقق الضبط الداخلي عادة من خلال ما يلي:

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

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، نفس المرجع السابق، ص ص 26-27.

[2] ثناء علي القباني: الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص14.

وليس هناك خلاف حول مسؤولية المدقق عن فحص وتقويم وسائل وإجراءات كل من الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، إذ أنها تؤثر بشكل مباشر على ما يقوم به وعلى حكمه الشخصي على دلالة القوائم المالية[1].

المبحث الثاني: مخاطر التدقيق

يقصد بمخاطر التدقيق أن يبدي المدقق رأياً غير ملائم حول القوائم المالية، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف مخاطر التدقيق ومكونات هذه المخاطر وتقييمها ومدى أهمية تقيم هذه المخاطر.

المطلب الأول: تعريف مخاطر التدقيق

توجد عدة تعاريف لمخاطر التدقيق منها ما يلي:

التعريف الأول: عرفت من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها المخاطر الناتجة عن فشل المدقق وبغير معرفة في تعديل رأيه حول البيانات المحرفة ماديا[2].

التعريف الثاني: هي احتمال أن يصدر المدقق رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها، كأن يعطي رأياً غير متحفظا عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً، نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية، أو أن يصدر رأيا متحفظا على قوائم مالية غير محرفة تحريفاً جوهرياً[3].

التعريف الثالث: تتضمن مخاطر التدقيق كذلك احتمال إبداء مدقق الحسابات لرأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي عكسي عندما لا تتماشى الحقائق الاقتصادية مع نتيجة عملية التدقيق، مما يؤدي إلى بعض الآثار السلبية الناتجة عن النتيجة التي وصل إليها مدقق الحسابات[4].

يمكن أن نستنتج التعريف التالي لمخاطر التدقيق:

هو احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل مدقق الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم المالية التي يبدي رأيه فيها.

كما أن المدقق يمكن أن يقع في نوعين من المخاطر عند إصدار رأيه الفني عن القوائم المالية هما:

1- المخاطر من النوع الأول (مخاطر ألفا α): هي مخاطر أن يرفض المدقق القوائم المالية محل المراجعة على اعتبار أنها محرفة تحريفاً جوهرياً بينما هي في حقيقتها غير محرفة ولا تحتوي على معلومات خاطئة، وبعبارة أخرى

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، نفس المرجع السابق، ص 29.

[2] هادي التميمي، نفس المرجع السابق، ص 53.

[3] منصور أحمد البديوى، كمال خليفة أبو زيد، هيبت محمد عبد القادر: المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص88.

[4] أحمد محمد نور: مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007، ص66.

مخاطر ألفا هي مخاطر أن يرفض المدقق فرضية صدق المزاعم أو التأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية، أي أنه يرفض فرضية خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية ثم يتضح فعلاً أن هذه القوائم خالية من الأخطاء وإن ما تتضمنه من تأكيدات ومزاعم هي تأكيدات ومزاعم صادقة.

2- المخاطر من النوع الثاني (مخاطر بيتا β): هي أن يقبل المدقق القوائم المالية على أساس أنها لا تحتوي على معلومات محرفة تحريفاً جوهرياً، بينما هي في الواقع تتضمن معلومات خاطئة أو تحريفات جوهرية، وبعبارة أخرى فإن مخاطر بيتا هي مخاطر أن يقبل المدقق فرضية صدق التأكيدات والمزاعم التي تتضمنها القوائم المالية، أي خلو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، ثم يتضح عدم صدق هذه التأكيدات أو أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية محرفة تحريفاً جوهرياً، فمخاطر بيتا هي مقياس لمدى رغبة المدقق في أن يقبل أن تكون القوائم المالية محرفة ومع ذلك يصدر رأيا نظيفا.

لاشك أن كلا النوعين من المخاطر له خطورته غير أن النوع الثاني أي مخاطر بيتا هو أكثر خطورة، نظراً لأضرار التي تلحق المستخدمين والمستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر للمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية[1].

المطلب الثاني: مكونات مخاطر التدقيق

تتكون مخاطر التدقيق من ثلاث عناصر كالآتي:

1- المخاطر الضمنية المرتبطة بإمكانية حدوث أخطاء مادية؛

2- مخاطر الضبط أو مخاطر الرقابة التي تمثل مخاطر عدم منع أو تصحيح تلك الأخطاء بواسطة نظام الضبط الداخلي للعميل؛

3- مخاطر الاكتشاف التي ترتبط بعدم كشف المدقق لأية اخطاء مادية أخرى.

1- المخاطر الضمنية أو الطبيعية: تمثل المخاطر الضمنية مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات لحدوث خطأ مادي بصورة فردية أو جماعية مع افتراض عدم وجود أنظمة ضبط داخلية، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وبيئته وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات، فالحسابات التي تعتمد في تقديرها بدرجة كبيرة على حكمة الإدارة واجتهادها أو أنها معقدة في احتسابها، كالتقديرات الحسابية المعقدة، أو

[1] منصور أحمد البديوى، شحاته السيد شحاته: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص 94-95.

تلك التي تمثل أصولا مرغوبة أو متحركة كالمجوهرات، أو تلك التي تكون على وجه الخصوص عرضة للتغير في ضوء طلب المستهلكين أو النقدية التي تؤثر على قيمتها، كل هذه الحسابات تكون مخاطرها الضمنية أكثر من غيرها[1].

2- مخاطر الضبط أو الرقابة: خطر الرقابة هو الأخطاء التي يمكن أن تحدث في رصيد حساب معين أو عمليات إما فردية أو جماعية مع أخطاء بيانات أخرى لعمليات أو أرصدة، وهذا النوع لا يمكن منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب بواسطة الأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية، وفيما يخص مخاطر الرقابة فإنه يجب على مدقق الحسابات اتخاذ الاجراءات التالية:

أ- أن يقوم بعملية التقدير الأولي لمخاطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية أو اكتشافها وتصحيحها؛

ب- أن يقوم المدقق بتوثيق وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة ويقوم بتقدير مخاطر الرقابة[2]؛

جـ- أن يقوم بإجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة إثبات تخص فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من تصميم هذه الأنظمة، وهل تعمل على اكتشاف وتصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم؛

د- أن يقوم بتحديد نوعية أدلة الإثبات الملائمة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات؛

هـ- أن يقوم قبل ختام عملية التدقيق تقدير مدى صحة ومخاطر الرقابة.

3- مخاطر الاكتشاف: هي المخاطر الناتجة عن خطأ في البيانات ولا يمكن اكتشافها من قبل المدقق عند إجراء الإجراءات التفصيلية، وقد تكون هذه الأخطاء موجودة في حساب معين أو عملية أو مجموعة عمليات وقد تكون مع أخطاء أخرى لبيانات أو أرصدة.

هناك عدد من الاعتبارات يجب على مدقق الحسابات أخذها في الحسبان وهي كالآتي:

- **طبيعة الإجراءات الجوهرية،** كاستخدام اختبارات موجهة إلى أطراف مستقلة من خارج المؤسسة بدلاً من الأطراف داخل المؤسسة؛
- **توقيت الإجراءات الجوهرية،** القيام بالإجراءات في نهاية الفترة بدلاً من إجراءها في موعد مبكر؛
- **مدى الإجراءات الجوهرية،** كاستعمال عينة بحجم أكبر.

[1] خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 23.

[2] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص ص 224-225.

المطلب الثالث: تقييم مخاطر التدقيق

يرجع إبداء الرأي الخاطئ من قبل المدقق حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، للأخطاء الضمنية التي تلازم عناصر هذه القوائم والتي تعود لطبيعة كل عنصر في القوائم المالية، أو للأخطار المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية بسبب قصوره عن منع وقوع الأخطاء المختلفة أو للأخطار المرتبطة بإجراءات التدقيق والدالة عن عجز هذه الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق في اكتشاف الأخطاء ومحاولة منعها في المستقبل، سوف نتناول في هذا المطلب قياس الآتي:

- المخاطر الملازمة؛
- المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية؛
- المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق.

أ- تقييم المخاطر الملازمة: يعد تحديد طبيعة أركان هذه المخاطر أحد أهم الخطوات الممكنة من تقييمها ومن ثم إبراز أثرها على صدق الحسابات الواردة في القوائم المالية الختامية للمؤسسة، لهذا نربط تقييمها بتحديد هذه الأركان والتي هي كالآتي:

* بيئة المؤسسة (التشريع الجبائي، المنظومة المصرفية، المنازعات القضائية، الاقتصاد الوطني، الاقتصاد الدولي).
* النظام المحاسبي في المؤسسة (الطرق المحاسبية، المعالجة المحاسبية، المورد البشري استخدام الإعلام الآلي).

ب- تقييم المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية: تتوقف الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية على تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن الواقع الفعلي لها، لذا وبغية تحقيق ذلك ينبغي أن يتم تشغيل النظام المحاسبي بشكل سليم فضلا عن تبني نظام ملائم للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال اعتماد مقوماته والالتزام بإجراءاته، فالخلل في أي من الاثنين يؤدي إلى تضمين هذه العناصر أخطار ترتبط بنظام الرقابة الداخلية، من أجل تقييم هذه الأخطار يعتمد المدقق على مدخلين أساسين هما:

- مدخل الاعتماد على اختبارات التحقيق بصورة أساسية: المدقق في هذا العنصر يدقق مخاطر نظام الرقابة الداخلية عند حدودها العليا، أي بتلافي تقييم هذا النظام ويستخدم أدلة الإثبات المختلفة.

- مدخل مخاطر نظام الرقابة الداخلية: المدقق يعتمد على تقييم فعالية الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة الداخلية بمستويات معينة (مرتفع، متوسط، منخفض)[1].

[1] مراح صبرينة، نفس المرجع السابق، ص ص 35- 36.

يرجع اعتماد أحد المدخلين إلى تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية المعتمد من قبل المؤسسة، فإذا كان التقييم إيجابياً من قبل المدقق يقوم بتسليط عملية الفحص والتحقيق على مواطن الضعف فيه والتأكد من صحة نقاط القوة، وإذا كان التقييم سلبياً يتلافى هذا النظام بكامله ويقوم بجمع أدلة الإثبات المعللة للأحداث المالية ليفحصها ويقرر بعدها مدى سلامة القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

جـ- تقييم المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق: إن النجاح في إبداء الرأي الفني المحايد من قبل المدقق يكون من خلال التتابع المنهجي والسليم في إجراءات عملية التدقيق الممكنة من اكتشاف مخاطر التدقيق المرتبطة بقصور إجراءاتها في اكتشاف الأخطاء والغش، لذا بغية تقييم هذه المخاطر ينبغي توجيه الأسئلة المرتبطة كالآتي:

- كفاءة الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق؛
- ملائمة الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق؛
- تمثيل العينة للمجتمع موضوع الفحص؛
- استقلال وحياد المدقق ومستوى تكوينه العلمي والعملي.

المطلب الرابع: أهمية تقييم مخاطر التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق

تهتم معايير التدقيق بتحديد حد أقصى لمخاطر التدقيق، وينبغي على المدققين عدم السماح للخطر الفعلي أن يزيد عن هذا الحد بغرض تفادي آثار غير مرغوب فيها، والتي تنتج من احتواء القوائم المالية على أخطاء تتعدى حدود الأهمية النسبية.

يعتبر تقييم مخاطر التدقيق من الخطوات الهامة التي يجب أن يركز عليها مدقق الحسابات كمرحلة من مراحل التخطيط لعملية التدقيق، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقييم مخاطر التدقيق الكلية التي يكون مستعدا لقبولها لكي يبدي رأيه حول القوائم المالية.

يقوم المدقق بتقييم مستوى المخاطر المقبولة، قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويتم تقييم هذه المخاطر بصورة كمية أو غير كمية، حيث يتم التعبير عن المخاطر بشكل كمي أو نسبي أو كمستوى معين يقع بين حد أقصى وحد أدنى، يرتبط مستوى مخاطر الرقابة الداخلية بمدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية حيث أنه على المدقق الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل القدرة على تقييم مستوى خطر الرقابة الداخلية، وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد من أن المخاطر قد تم تخفيضها إلى المستوى المقبول[1].

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 213.

المبحث الثالث: مسؤولية المدقق الخارجي في دراسة وتقيم الرقابة الداخلية

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

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

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

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

الهيكل التنظيمي الجيد ومبادئ محاسبة المسؤولين يمكن أن تساعد على تتبع التصرفات في كل ناحية داخل المؤسسة، مما يعني أن تربط النتائج بالأفراد، والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسؤولية، خاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبونها او يقدم لهم الحوافز في حالة عدم ارتكاب الأخطاء وزيادة الكفاءة لديهم[1].

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 209.

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

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

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

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

– أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها ومسؤولية تداول والمحافظة على الأصول التي تتم المحاسبة عنها؛

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

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

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

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

جـ– أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبياً؛

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

هـ– أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الاداء الفعلي ومقارنته مع المعياري[1].

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

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 210.

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

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

جـ- أن يتم تغير الواجبات المعطاة لكل عامل بما لا يتعارض مع مصلحة العمل وكفاءة العامل واختصاصه بحيث لا يؤدي هذا التغيير إلى صعوبة اكتشاف الغش والاخطار التي ارتكبها الموظف السابق.

تتضمن الترتيبات المحاسبية عدد من الإجراءات التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في الرقابة وحماية الأصول، منها ما يلي:

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

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

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 211.

5- ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية: إن عملية متابعة الالتزام بعناصر نظام الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، هذا يعني أنه يجب على المؤسسة أن تضع إجراءات من شأنها أن تبين مدى التزام الموظفين بمواصفات وتعليمات نظام الرقابة الداخلية، حيث أنه في بعض المؤسسات كبيرة الحجم يكون لديها إدارة خاصة بمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

6- حماية الاصول: يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس وحتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو اتلافها، كما يجب إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول كأن يخصص لها أماكن (مخازن) واستخدام الانظمة الإلكترونية لإقفالها وفتحها واستخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية، وتحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول لهذه الاماكن، كذلك الاحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف بسبب درجات الحرارة المرتفعة، ويجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن طريق التصريح وإثبات تلك العمليات[1].

المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

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

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 212.

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

2- خريطة التدفق: تعتبر من الوسائل الحديثة التي انتشر استعمالها مؤخراً لتقييم وجمع المعلومات حول نظام الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن رسم بياني يمثل بالرموز النظام المستخدم، أو مجموعة من الإجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الخريجة لوصف تفاصيل النظام، ويتم تصميم خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات مع تبيين الإجراءات الرقابة المستخدمة وكيفية تدفق البيانات، وتقسم كل خريطة إلى أعمدة رأسية فرعية تمثل الإدارات المختلفة (أو الموظفين) المتصلة بالعملية، وتساعد خريطة التدفق المدقق في تصور العلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات المهمة، فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديدا عن النظام المستخدم.

3- المذكرات المكتوبة: بموجب هذه الوسيلة يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات، وعادة يتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، المستندات التي يتم إعدادها، السجلات التي يتم الاحتفاظ بها وتقسيم الواجبات، وبعد إعدادها هذا الوصف المكتوب يقوم المدقق عادة بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام كـ "قوي" أو "كافي" أو "ضعيف"، وهذه الوسيلة تتميز بالمرونة في تصميمها وتطبيقها.

4- دراسة الخرائط التنظيمية: هنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف العمليات كالمبيعات والنقدية والأجور...إلخ، ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية، أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات[1].

5- فحص النظام المحاسبي: وهنا يحصل المدقق على قائمة السجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقه، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية...إلخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل وسيلة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين، السجلات...إلخ.

ونشير إلى أن بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فالهدف من وراء استعمال أي وسيلة هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن

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

الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول النظام[1].

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدارسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة)، عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها.

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها في عملية التوقف، وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها:

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

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة

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

الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على الإدارة أن تحث الموظفين على الالتزام

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، ط1، 2010، ص 151.

بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحدة منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه.

تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة وهي كالآتي:

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

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

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

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

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

المطلب الرابع: دراسة الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

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

1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

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

أ- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية: التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال مايلي:

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها، وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة؛
- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها (يدويا أو إلكترونيا)؛
- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها، والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

ب- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية: التي يعمل فيها المدقق بما يساعده على ما يلي:

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

2- نتيجة الفحص المبدئي:

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

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

أ- الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

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

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للتدقيق؛

- أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

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

ب- الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يتوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج عمله، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية[1].

3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

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

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

- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المدقق عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ

[1] محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 90.

إدارة المؤسسة بذلك كتابة تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

4- المخاطر المحيطة بعملية التدقيق الخارجي:

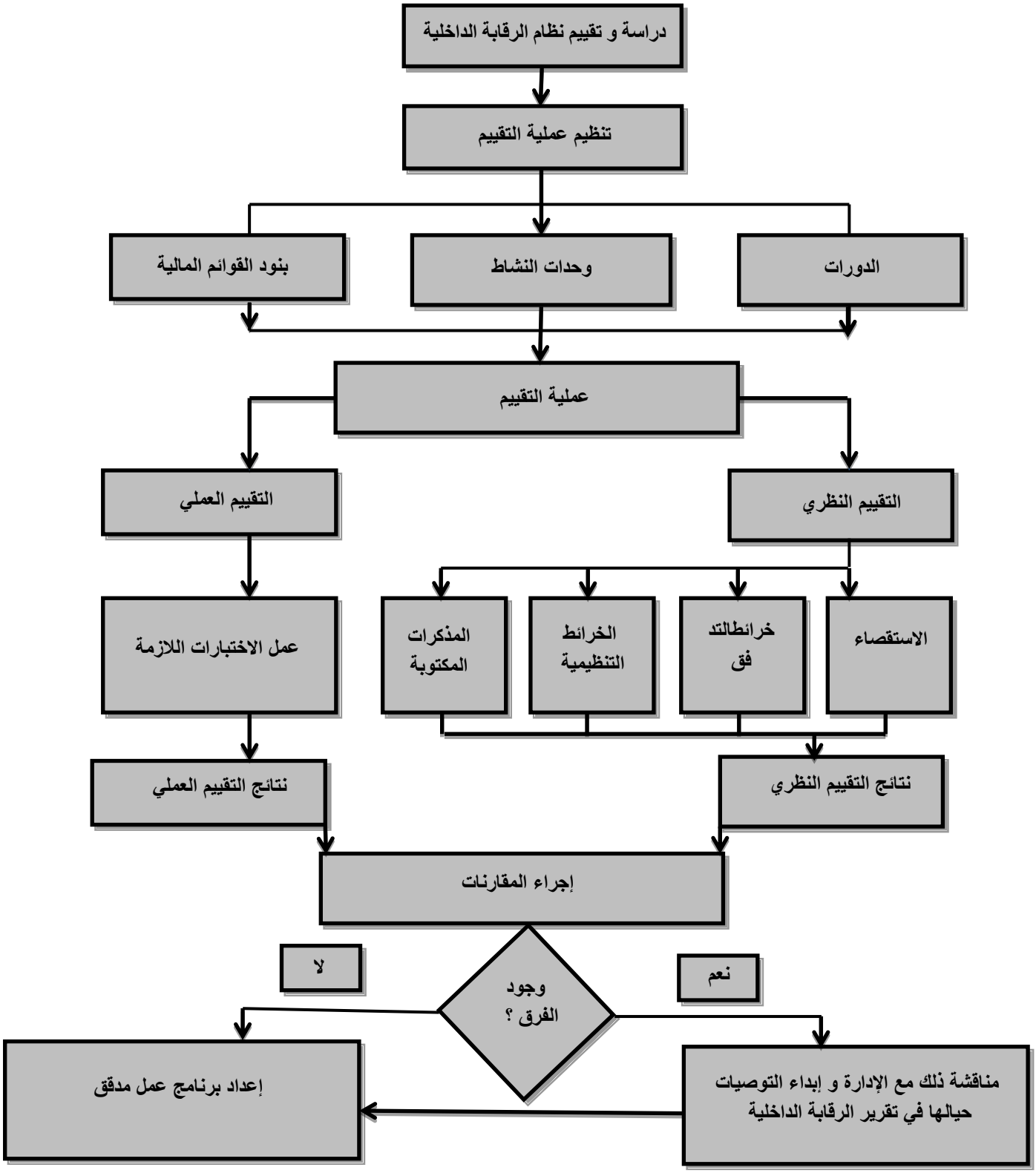
يهدف المدقق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛
- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات التدقيق لاكتشاف تلك الأخطاء[1].

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

[1] محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 91.

الشكل رقم 03: خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية



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

خلاصة الفصل:

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

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

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

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

الفصل الثالث:

دراسة حالة بمؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم

تمهيد:

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

سنتطرق إلى الجانب التطبيقي للموضوع والذي تناولناه في فصل واحد، حيث اخترنا مؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم والتي لها خبرة طويلة.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيل لهذا الموضوع تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع مواد البناء؛

المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة توزيع مواد البناء؛

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

المبحث الأول: تقديم مؤسسة توزيع مواد البناء

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

المطلب الأول: تعريف مؤسسة توزيع مواد البناءونشأتها

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

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

هذه المؤسسة لها العديد من البنية التحتية (مناطق التخزين مغطاة، مناطق مسطحة، ورشة التجارة ..إلخ) مما تسمح لها بالنشاط التسويقي لمواد البناء (الاسمنت، إنتاج السيراميك)، لإنتاج الكتل والألواح الخشبية خصوصا لتلك المشاريع[1].

بلغ عدد العمال في مؤسسة توزيع مواد البناء من سنة 2012 إلى 2014حسب الجدول التالي:

[1]Entreprise de distribution des matériaux de construction et de promotion immobilière: http://edimco-mostaganem.dz/index.php?page=qsn, disponible sur internet le 02/05/2015.

الجدول رقم02 : عدد العمال في مؤسسة توزيع مواد البناء.

السنة	2012	2014
الإطارات المسيرة	2	6
الإطارات العليا	/	4
إطارات التطبيق	16	20
عمال التأهيل	12	17
عمال التنفيذ	93	106
المجموع	**123**	**153**

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

التحليل:

ارتفع عدد العمال في مؤسسة توزيع مواد البناء من سنة 2012 إلى 2014 من 123 عامل إلى 153، حيث ارتفع عدد العمال في الإطارات المسيرة من 2 في سنة 2012 إلى 6 في سنة 2014، إطارات التطبيق من 16 إلى 20 عامل، عمال التأهيل من 12 إلى 17 عامل، أما عمال التنفيذ عدد العمال من 93 في سنة 2012 إلى 106 عامل في سنة 2014.

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة

تسعى المؤسسة إلى تحقيق عدة أهداف منها اقتصادية، اجتماعية، سياسية، وهي كالآتي:

1- أهداف اقتصادية:

- تحقيق الربح؛
- توسيع نشاطها؛
- الاستمرارية والبقاء؛
- فتح مشاريع جديدة؛
- رفع إنتاجيتها.

2- أهداف اجتماعية:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور؛

- تحسين مستوى معيشة العمال؛

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

المطلب الثالث: وظائف المؤسسة وهيكلها التنظيمي

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

1- وظائف المؤسسة:

من أهم وظائف مؤسسة توزيع مواد البناء ما يلي:

- بيع مواد البناء؛
- إنجاز المشاريع الكبرى ومشاريع البناء؛
- بيع مساكن جاهزة.

يكمن نشاط المؤسسة الرئيسي في تحقيق وبناء المشاريع العقارية.

النشاط الثانوي:

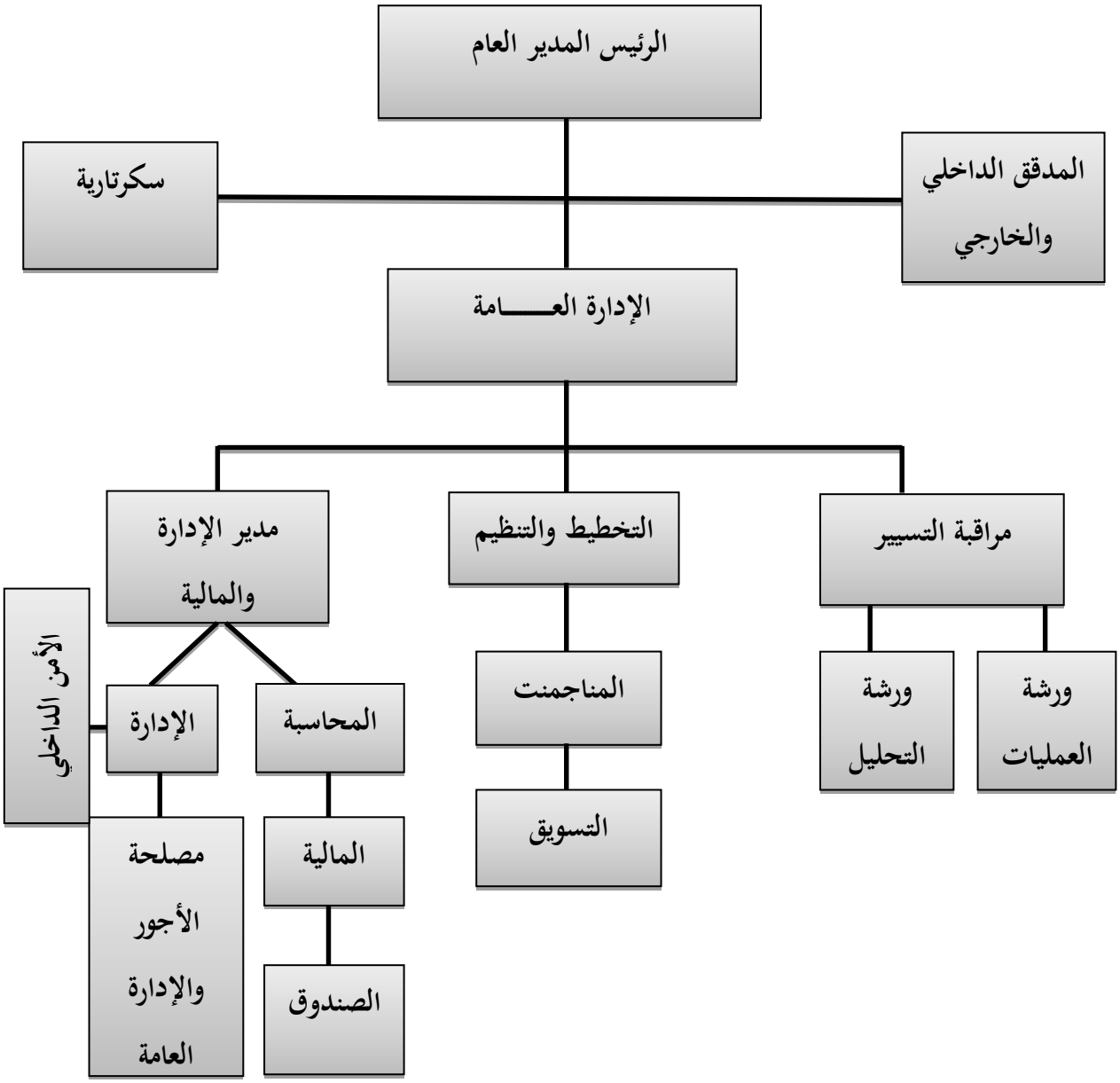
- إتمام البناء؛
- تسويق مواد البناء.

المنتج الرئيسي: التطوير العقاري:

- السكنات؛
- العقارات التجارية.

2- تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم04: الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع مواد البناء



المصدر:مؤسسة توزيع مواد البناء.

المبحث الثاني: منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة توزيع مواد البناء

يتبع المدقق الخارجي منهجية معينة لتنفيذ مهمته في المؤسسة، وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه، وفي هذا المبحث سوف نتطرق إلى ما يلي:

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

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

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

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

1- القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه والمتمثل في توزيع مواد البناء؛

2- مكانة المؤسسة في السوق؛

3- استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العاملة في هذا القطاع؛

4- معرفة التطور التاريخي لمؤسسة توزيع مواد البناء والهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع لها؛

5- التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح والوحدات مع إجراء حوار معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة؛

6- معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة؛

7- التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الاستراتيجيات والآفاق المستقبلية؛

8- بعد تعرف المدقق الخارجي على مؤسسة توزيع مواد البناء والمحيط الذي تعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد، كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة، القانون التأسيسي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير المدققين الخارجيين السابقة...إلخ، فبعد إعداد المدقق الخارجي للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع

المؤسسة والتي من شأنها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها، بالإضافة إلى تحديده للعمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

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

1- الميزانية (الأصول والخصوم) (أنظر الملحق رقم01 و 02 ص 83-84)؛

2- جدول حسابات النتائج (أنظر الملحق رقم03 ص 85)؛

3- جدول حركة رؤوس الأموال (أعمال نهاية السنة) (أنظر الملحق رقم 04 ص86)؛

4- ميزان المراجعة بعد الجرد؛

5- دفتر الأستاذ؛

6- دفتر اليومية؛

7- تحليل الحسابات؛

8- حالة التقارب البنكي؛

9- محضر جرد أموال الصندوق؛

10- قوائم الجرد للاستثمارات والمخزونات؛

11- السجلات الرسمية للمؤسسة (سجل العمال، سجل العطل السنوية، سجل الاستثمارات، سجل اليومية، سجل خاص بالتقويم المحاسبي، سجل مفتشية العمل، سجل حوادث العمل، سجل العمال الأجانب)؛

12- سجل محاضر مجلس الإدارة؛

13- سجل محاضر الجمعية العادية والغير العادية والاستثنائية، مختلف G50، تقرير التسيير، وثائق خاصة بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي.

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

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

1- يقوم المدقق بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؛

2- بعد جمع مختلف الإجراءات، يحاول المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات الفهم، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لمختلف العمليات؛

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

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

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

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

القسم الأول: المهمة الخاصة:

يعين المدقق الخارجي من أجل القيام بمهمة معينة داخل المؤسسة في مدة زمنية مفتوحة إلى نهاية مهمته.

القسم الثاني: في الحالة العادية (الروتينية):

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

الجدول رقم 03: المجالات التي يدرسها المدقق

الموارد البشرية	المحاسبة والمالية	التجارة والانتاج
– تطبيق الإجراءات والنصوص التعديلية – فحص الأجور – مراقبة الدفاتر القانونية للمؤسسة – فحص الملفات الشخصية – تأمين معطيات الاعلام الآلي	– مراقبة الصندوق – الذمم – الديون – المزاد العلني – الجرد – المحاسبة العامة والمالية – سجل البنك والصندوق	– المحاسبة – الصندوق – الأجور – المشتريات – الاستهلاكات

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

المطلب الثالث: دراسة القوائم المالية

الجدول رقم04: جانب الأصول لمؤسسة توزيع مواد البناء خلال الفترة 2010– 2011.

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

المصدر: مؤسسة توزيع مواد البناء.

➢ **تحليل ودراسة الميزانية (اصول، خصوم، جدول النتائج)**

الأصول:

يوجد فيها التثبيتات المعنوية والعينة.

الأصول الغير جارية بمبلغ 321.942.387

– التثبيتات المعنوية: بمبلغ 129.992

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

نسبةالتغير:116.992−65000/ 65000= 79.98%

ملاحظة: السنة nأكبر من n−1.

– تثبيتات عينية بمبلغ 213.242.692

تتكون من: أراضي، مباني، تثبيتات عينية أخرى، تثبيتات قيد الإنجاز، تثبيتات مالية.

المبلغ الصافي للتثبيتات العينية لسنة n= 92.668.538

المبلغ الصافي لتثبيتات العينية لسنة n−1= 99.790.601

نسبة التغير:92.668.538−99.790.601/ 99.790.601= −7.13 %

ملاحظة: السنةn أصغر منn−1.

الأصول الجارية بمبلغ 730.412.399

يوجد فيها المخزونات، الذمم والنقديات.

– المخزونات بمبلغ 140.571.119

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

– الذمم بمبلغ 431.129.127

تتكون من ما يلي:

- الزبائن: (القطاع العام، الهيئات الإدارية، القطاع الخاص)؛
- مدينون أخرون: تسبيقات الموردون وتسبيقات إلى الهيئات الإدارية الرسمية؛
- الضرائب.

الجدول رقم05: جانب الخصوم لمؤسسة توزيع مواد البناء خلال الفترة 2010– 2011.

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

المصدر: مؤسسة توزيع مواد البناء.

الخصوم:

رأس المال الخاص

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

رأس المال الخاص لسنةn 100.000.000 وأيضا سنةn-1.

خصوم غير جارية

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

الخصوم الغير جارية لسنة n بمبلغ 12.870.071

الخصوم الغير جارية لسنة n-1 بمبلغ 4.006.555

نسبة التغير:4.006.555/4.006.555-12.870.071= 221.22%

ملاحظة: السنة nأكبر من n-1.

خصوم جارية

تتكون من موردون وحسابات ملحقة، ضرائب، تسبيقات الزبائن

خصوم جارية لسنة n بمبلغ 509.056.786

خصوم جارية لسنة n-1 بمبلغ 721.368.643

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

ملاحظة: السنة n أصغر من n-1.

جدول رقم06: التحليل الافقي لنتائج لمؤسسة توزيع مواد البناء خلال الفترة 2010– 2011.

	N	N-1	مقدار التغير	نسبة التغير
رقم الأعمال	352 344 486	398 960 174	-46 615 688	% -11.68
تغير مخزونات المنتجات مصنعة وقيد الصنع	-17 086 628	-99 281 436	82 194 808	% -82.78
إنتاج السنة المالية1	335 257 857	-99 281 436	434 539 293	% -437.68
مشتريات مستهلكة	-91 879 329	-97 093 824	5 214 495	% -5.37
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	-64 025 990	-59 954 462	-4 071 528	% 6.79
استهلاك السنة المالية2	-155 905 319	-157 048 287	1 142 968	% -0.72
القيمة المضافة3 (2-1)	179 352 538	142 630 450	36 722 088	% 25.74
أعباء المستخدمين	-62 270 125	-55 379 794	-6 890 331	% 12.44
ضرائب، رسوم ومدفوعات مشابهة	-7 060 404	-8 375 069	1 314 665	% -15.69
الفائض الإجمالي للاستغلال4	110 022 008	78 875 586	31 146 422	% 39.48
منتجات عملياتية أخرى	3 553 325	13 053 689	- 9 500 364	% -72.77
أعباء عملياتية أخرى	-1 608 601	-5 359 623	3 751 022	% -69.98
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-12 216 120	-13 119 706	903 586	% -6.88
استئناف عن خسارة القيمة والمؤونات	99 750 611	76 899 303	22 851 308	% 29.71
أعباء مالية	100 319 361	76 899 303	23 420 058	% 30.45
النتيجة المالية 6	-19 060 678	-14 610 867	-4 449 811	% 30.45
ضرائب واجب دفعها عن نتائج عادية	**339 379 933**	**316 181 784**	23 198 149	% 7.33
ضرائب مؤجلة(متغيرات) عن نتائج عادية	**-258 121 250**	**-253 893 348**	-4 227 902	% 1.66
النتيجة الصافية للسنة المالية	**81 258 682**	**62 288 435**	18 970 247	% 30.45

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

التعليق:

من خلال الجدول يتبين لنا أن استهلاك السنة المالية سجل ارتفاع قدره 968 142 1 بنسبة 0.72- %وذلك مع انخفاض الخدمات الخارجية واستهلاكات اخرى بـ 528 071 4- وارتفاع المشتريات المستهلكة بـ 495 214 5.

أما انتاج السنة المالية سجل ارتفاع قدره 293 539 434 بنسبة 437.68- % ذلك لارتفاع تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع بمقدار 808 194 82 وانخفاض رقم الأعمال بـ 688 615 46-.

القيمة المضافة سجلت ارتفاع قدره 088 722 36 بنسبة 25.74 % وذلك لارتفاع الفائض الاجمالي للاستغلال بـ 422 146 31 بنسبة 39.48 %.

النتيجة المالية سجلت انخفاض قدره811 449 4 – بنسبة30.45 %.

النتيجة الصافية للسنة المالية سجلت ارتفاع قدره247 970 18 بنسبة 30.45 %.

المطلب الرابع: إعداد التقرير

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

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

1- الاجتماع النهائي:

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

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

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

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

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

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

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

2- تقرير المدقق:

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

وهكذا بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير المدقق، وبعد أن يتحصل على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

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

أ- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

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

جـ- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

أما عن الشكل، فعموما يبنى على النحو التالي:

- صفحة أو مستند الإرسال؛

- فهرس، مقدمة، خلاصة؛

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

- الخاتمة، خطة التحقيق والتدخلات والملاحق.

المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة توزيع مواد البناء

المطلب الأول: قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة "المبيعات والمقبوضات"

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

الجدول رقم 08: قائمة الاستقصاء

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

2- تحضير البضائع (قسم الشحن)							
1.2- الطلبيات التي يتم تحضيرها لحساب الزبائن على مستوى قسم الشحن هل تصادق عليها المصلحة التجارية؟	×		×				
إذا نعم، هل هذه المصادقات:							
* تكون قبل إرسال البضائع وتظهر على أمر الشحن؟	×		×				
2.2- هل يقوم رئيس قسم الشحن بمراقبة تطابق التوقيعات على أمر الشحن قبل الشروع في تحضير البضائع؟	×			×			
3.2- هل يوجد إجراء يسمح بالتحقق من أن عملية شحن المنتجات قد تم تنفيذها في الآجال المحددة؟	×						
4.2- هل يوجد إجراء يسمح بالتحقق أن تحضير مواد البناء تم في ظروف جيدة من طرف رئيس قسم الشحن؟	×		×			×	- عندما يكون هناك إجراء لا يكون خطر.
5.2- هل أمين المخزن ورئيس قسم الشحن ملزمان بتبرير الانحرافات بين الكميات التجارية والكميات المسلمة؟	×		×			×	- مع تجنب وجود انحرافات.
6.2- هل مواد البناء المحضرة محمية بشكل كافي؟	×		×			×	- إلا في حالة الكوارث الطبيعية.
7.2- هل يصادق الزبون على وصل الشحن عند تسليمه مواد البناء؟	×		×		×		
8.2- هل هناك وثيقة أخرى تبرر استلامه لمواد البناء؟		×					

3- فتورة البضائع المحضرة (قسم الفوترة):	×			×			
1.3- هل تعد الفواتير بشكل منهجي على أساس الوثائق المبررة التي تحمل التأشيرات الضرورية؟	×		×			×	
2.3- هل يتم تقييم الأشغال ومواد البناء المسلمة على أساس سلم أسعار يتم تحديثه بشكل منتظم؟	×			×			
3.3- جدول الأسعار مصادق عليه من الأطراف المؤهلة؟	×		×		×		
4.3- هل يتضمن المعلومات اللازمة: تاريخ الإصدار، العملي، أقساط الدفع؟	×		×		×		
5.3- هل ترسل إلى قسم الفوترة؟	×		×		×		
6.3- هل ترسل إلى المحاسبة العامة؟	×		×		×		
7.3- هل تحدد أسعار الأشغال حسب مواصفات محددة بوضوح؟	×		×		×		
8.3- هل الفواتير مرقمة مسبقا ومتسلسلة؟	×		×		×		
9.3- هل يتم التأكد من دقة المعلومات والحسابات على الفاتورة؟	×		×		×		
10.3- هل تخضع الفواتير لمصادقة مسؤول مؤهل قبل إرسالها إلى الزبون والأقسام الأخرى؟		×			×		
11.3- هل هذه الرقابة ملموسة؟	×		×				
12.3- هل يتم مسك سجل للمبيعات (قسم الفوترة) وسجل للشيكات المستلمة من الزبائن (قسم المحاسبة)؟							

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

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

المطلب الثاني: تحليل النتائج

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

– السؤال (3.1، 4.1) قبول طلبيات الزبائن دون دراسة درجة ائتمان الزبون، قد يؤدي إلى خسارة المؤسسة نتيجة عدم تسديد الزبائن لمستحقاتهم؛

– السؤال (2.2) تسليم المنتجات دون مصادقة الزبون قد تؤدي إلى فقدان منتجات غير مفوترة وغير مسجلة؛

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

– السؤال (4.5، 5.5، 6.5) غياب متابعة فعالة للحقوق الغير مسددة يرفع من قيمة الحقوق المشكوك فيها ويشكل خطرا على الوضعية المالية للمؤسسة؛

– السؤال (6.5) تسجيل الإيرادات على أساس وثيقة داخلية قد يخلق اختلاف بين الرصيد النظري والفعلي.

من اطلاعنا على واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وبعد قيامنا بطرح قائمة من الاسئلة فيما يخص دورة المبيعات والمقبوضات، لاحظنا أن هناك نظام رقابة جيد من خلال الاجابات التي كان معظمها "نعم" وذلك من خلال:

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

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

– كل موظف داخل المؤسسة يكون مسؤول اتجاه العمل الذي يقوم به؛

– يتم داخل المؤسسة تسجيل العمليات فور حدوثها؛

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

خلاصة الفصل:

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

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

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

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

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

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

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

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

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

حسب الفرضية الثانية: التي تنص على نظام الرقابة الداخلية يشمل على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، والمدقق الخارجي يقوم باكتشاف نقاط القوة والضعف لهذا النظام المطبق ويعمل على تقديم نصائح تصحيحية وتعديلية لمستخدمي القرارات داخل المؤسسة، هذا صحيح وذلك لأنه يعمل على اتخاذ إجراءات تصحيحية كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

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

نتائج البحث:

توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي:

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

اقتراحات البحث:

قادنا هذا البحث وبصفة خاصة نتائجه إلى اقتراح جملة من الإقتراحات تتلخص في النقاط التالية:

- على مسيري المؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المدقق الخارجي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها، للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هاته التوصيات.
- ضرورة تقديم الدعم للمدقق الخارجي من خلال توفير المعلومات اللازمة والتصدي للعراقيل التي تواجهه في أداء مهامه.
- إعداد سجل يحوي جميع حالات المخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات السابقة، وكيف تم التصرف فيها.
- نوصي المؤسسات بضرورة استخدام طرق تقنية حديثة لتدعيم نظام رقابتها الداخلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- الكتب:

1- أحمد حلمي جمعة: مدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء، عمان، ط2، 2005.

2- أحمد محمد نور: مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

3- إدريس عبد السلام إشتيوي: المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، ط5، 2008.

4- ألفين ارينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، 2002.

5- أمين السيد احمد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

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

7- ثناء علي القباني: الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2003.

8- حاتم محمد الشيشيني: أساسيات المراجعة، المكتبة العصرية، مصر، ط1، 2007.

9- حامد طلبة محمد أبو هيبة: أصور المراجعة، المؤسسة زمزم، الأردن، ط1، 2011.

10- حسين القاضي، حسين دحدوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 1999.

11- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، ط1، 2000.

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

13- خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2006.

14- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، ط1، 2010.

15- عبد الفتاح محمد الصحن: الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.

16- عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة على حسن: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

17- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

18- عبد التفاح محمد الصحن، كمال أبو زيد: المراجعة علما وعملا، الدار الجامعية، بيروت،1991.

19- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر،2006.

20- غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، ط1، 2006.

21- فتحي رزوق السوافري، أحمد عبد المالك محمد: دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2003.

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

23- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005.

24- محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2007.

25- مصطفى عيسى خضير: المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، ط2، 1996.

26- منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته: دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

27- منصور أحمد البدوي، كمال خليفة أبو زيد، هيبت محمد عبد القادر: المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.

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

29- يوسف محمد جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، ط1، 2000.

2- المذكرات:

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

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

3- مواقع الأنترنت:

- Entreprise de distribution des matériaux de construction et de promotion immobilière: http://edimco-mostaganem.dz/index.php?page=qsn, disponible sur internet le 02/05/2015.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01)

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F. 0 9 8 4 2 7 0 1 0 0 0 9

Désignation de l'entreprise : EDIMCO Mostaganem

Activité : PROMOT.IMMOBIL / COMMERC . MAT . CONSTRUCT

Adresse : SIDI LAADJEL EX EMIFOR (SAYADA) MOSTAGANEM

Exercice clos le 31/12/2011

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissement, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS)				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	129 992	13 000	116 992	65 000
Immobilisations corporelles				
Terrains	36 847 124		36 847 124	36 847 124
Bâtiments	103 555 603	78 585 481	24 970 123	30 075 141
Autres Immobilisations corporelles	72 839 965	41 988 674	30 851 291	32 868 336
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - entreprises associées				
Autres participations et créances rattachées	9 187 652		9 187 652	10 225 025
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	99 382 051		99 382 051	35 874 450
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**321 942 387**	**120 587 155**	**201 355 232**	**145 955 076**
ACTIFS COURANTS				
Stocks et en cours	140 571 119	740 337	139 830 782	157 547 881
Créances et emplois assimilés				
Clients	425 926 461	4 004 029	421 922 431	681 087 702
Autres débiteurs	2 415 197		2 415 197	13 693 096
Impôts & assimilés	2 787 469		2 787 469	11 693 121
Autres actifs courants et emplois assimilés				478 255
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	158 712 154		158 712 154	59 936 708
TOTAL ACTIF COURANT	**730 412 399**	**4 744 366**	**725 668 033**	**924 436 763**
TOTAL GENERAL ACTIF	**1 052 354 786**	**125 331 521**	**927 023 265**	**1 070 391 839**

الملحق رقم (02)

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE

N.I.F. 0 9 8 4 2 7 0 1 0 0 0 9

Désignation de l'entreprise : EDIMCO Mostaganem

Activité : PROMOT.IMMOBIL / COMMERC . MAT . CONSTRUCT

Adresse : SIDI LAADJEL EX EMIFOR (SAYADA) MOSTAGANEM

الحضوم

Exercice clos le 31/12/2011

BILAN (PASSIF)

PASSIF	Montant Net N	Montant Net N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)	100 000 000	100 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))	232 778 857	174 143 819
Ecart de réévaluation	1 666 110	1 666 110
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	81 258 683	62 288 436
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-10 324 012	7 777 542
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**405 379 638**	**345 875 907**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		900 000
Impôts (différés et provisionnés)	-2 421 682	
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	15 291 753	3 106 555
TOTAL II	**12 870 071**	**4 006 555**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	15 340 212	7 882 873
Impôts	24 292 620	21 039 863
Autres dettes	469 423 954	692 445 907
Trésorerie Passif		
TOTAL III	**509 056 786**	**721 368 643**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**927 306 496**	**1 071 251 104**

الملحق رقم (03)

Dossier : EDIMCO MOSTAGANEM	- COMPTE DE RESULTAT - (Par nature)	- N° de Registre de Commerce : 27/00 - 0782117 B 99
SIDI LAADJEL EX EMIFOR (SAYADA) MOSTAGANEM	(Période du 01/01/2011 au 31/12/2011)	- N° Identifiant Fiscal (NIF) 0 984 2701 0009

	Note	N Net	N-1 N e t
Chiffre d'affaire		352 344 486,73	398 960 174,52
Variation stocks produits finis et en-cours		-17 086 628,74	-99 281 436,47
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		335 257 857,99	299 678 738,05
Achats consommés		-91 879 329,16	-97 093 824,47
Services extérieurs et autres consommations		-64 025 990,77	-59 954 462,68
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-155 905 319,93	-157 048 287,15
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		179 352 538,06	142 630 450,90
Charges de personnel		-62 270 125,26	-55 379 794,73
Impôts, taxes et versements assimilés		-7 060 404,40	-8 375 069,50
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		110 022 008,40	78 875 586,67
Autres produits opérationnels		3 553 325,16	13 053 689,77
Autres charges opérationnelles		-1 608 601,57	-5 359 623,15
Dotations aux amortissements et aux provisions		-12 216 120,54	-13 119 706,64
Reprise sur pertes de valeur et provisions			3 449 356,79
V - RESULTAT OPERATIONNEL		99 750 611,45	76 899 303,44
Produits financiers		568 750,00	
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER		568 750,00	
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V - VI)		100 319 361,45	76 899 303,44
Impôts exigibles sur résultat ordinaires		-19 060 678,68	-14 610 867,65
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**339 379 933,15**	**316 181 784,61**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-258 121 250,38**	**-253 893 348,82**
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		81 258 682,77	62 288 435,79
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		81 258 682,77	62 288 435,79
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalences (1)			
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

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

B.C.S. Informatique Oran Tél. : 041 42 90 39 / 0661 23 98 87 / Fax : 041 53 01 06

الملحق رقم (04)

Dossier : EDIMCO MOSTAGANEM

SIDI LAADJEL EX EMIFOR (SAYADA) MOSTAGANEM

- Reg. Comm. N° : 27/00 - 0782117 B 99
- Ident. Fiscal N° : 0 984 2701 0009

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

(Arrêté au : 31 déc. 2011)

- Dossier en cours : EDIMCO MOSTAGANEM

- Exercice en cours : 2011

- Période du : 01/01/2011 au 31/12/2011

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2009						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre 2010		**100 000 000,00**			**1 666 110,08**	**244 209 796,81**
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						20 050 006,26
Solde au 31 décembre 2011		**100 000 000,00**			**1 666 110,08**	**212 728 850,55**

B.C.S. Informatique Oran Tél. : 041 42 90 39 / 0661 23 98 87 / Fax : 041 53 01 06

الملحق رقم (05)

Conclusions :

A l'évidence la performance de l'entreprise est meilleure en 2008 qu'en 2009 : les produits par agent sont plus conséquents en 2008, alors que la masse salariale fait un léger bond en 2009, influent ainsi sur le résultat 2009 qui baisse en rapport avec les différents éléments ci-dessus soulignés.

Le point d'achoppement pourrait se situer au niveau des services, qui enregistrent de la sous traitance pour une valeur de plus de 102 millions de dinars ; situation maintes fois signalée, mais dont le remède ne peut se situer qu'au niveau des investissements sur équipements, luxe que ne pourrait se permettre la trésorerie de l'entreprise.

'' j'ai vérifié les comptes annuels de l'entreprise de distribution des matériaux de construction (E.DI.M.CO.) de la Wilaya de Mostaganem, pour l'exercice s'étendant du 1er Janvier au 31 décembre 2009, et compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession, ***j'estime être en mesure de certifier sans réserves les comptes annuels tels qu'ils sont présentés dans les pages du présent rapport''.***

Le Commissaire Aux Comptes

Cabinet de Comptabilité & d'Audit
Commissaire aux Comptes
Diplômé de l'Ecole des Cadres de PARIS
Diplôme d'Etudes Comptables Supérieures
14 Rue Alchouba Med - MASCARA
Tél: 045-81-48-[illegible]

الملحق رقم (06)

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

2- تحضير البضائع (قسم الشحن) 1.2- الطلبيات التي يتم تحضيرها لحساب الزبائن على مستوى قسم الشحن هل تصادق عليها المصلحة التجارية؟ إذا نعم، هل هذه المصادقات: * تكون قبل إرسال البضائع وتظهر على أمر الشحن؟ 2.2- هل يقوم رئيس قسم الشحن بمراقبة تطابق التوقيعات على أمر الشحن قبل الشروع في تحضير البضائع؟ 3.2- هل يوجد إجراء يسمح بالتحقق من أن عملية شحن المنتجات قد تم تنفيذها في الآجال المحددة؟ 4.2- هل يوجد إجراء يسمح بالتحقق أن تحضير مواد البناء تم في ظروف جيدة من طرف رئيس قسم الشحن؟ 5.2- هل أمين المخزن ورئيس قسم الشحن ملزمان بتبرير الانحرافات بين الكميات التجارية والكميات المسلمة؟ 6.2- هل مواد البناء المحضرة محمية بشكل كافي؟ 7.2- هل يصادق الزبون على وصل الشحن عند تسليمه مواد البناء؟ 8.2- هل هناك وثيقة أخرى تبرر استلامه لمواد البناء؟							

3- فتورة البضائع المحضرة (قسم الفوترة): 1.3- هل تعد الفواتير بشكل منهجي على أساس الوثائق المبررة التي تحمل التأشيرات الضرورية؟ 2.3- هل يتم تقييم الأشغال ومواد البناء المسلمة على أساس سلم أسعار يتم تحديثه بشكل منتظم؟ 3.3- جدول الأسعار مصادق عليه من الأطراف المؤهلة؟ 4.3- هل يتضمن المعلومات اللازمة: تاريخ الإصدار، العملي، أقساط الدفع؟ 5.3- هل ترسل إلى قسم الفوترة؟ 6.3- هل ترسل إلى المحاسبة العامة؟ 7.3- هل تحدد أسعار الأشغال حسب مواصفات محددة بوضوح؟ 8.3- هل الفواتير مرقمة مسبقا ومتسلسلة؟ 9.3- هل يتم التأكد من دقة المعلومات والحسابات على الفاتورة؟ 10.3- هل تخضع الفواتير لمصادقة مسؤول مؤهل قبل إرسالها إلى الزبون والأقسام الأخرى؟ 11.3- هل هذه الرقابة ملموسة؟ 12.3- هل يتم مسك سجل للمبيعات (قسم الفوترة) وسجل للشيكات المستلمة من الزبائن (قسم المحاسبة)؟							

4- إرسال البضائع المحضرة (قسم الشحن): 1.4- هل يقوم قسم الشحن بالرقابة على كمية ونوعية مواد البناء المصنعة قبل إخراجها من الورشات؟ 2.4- هل تتم عملية الشحن تحت إشراف المصلحة التجارية؟ 3.4- هل عملية خروج البضائع مرفقة بشكل منهجي بوصل شحن مرقم مسبقا، مؤرخ وموقع؟ إذا نعم، هل يتم إرسال نسخة منه إلى: * القسم التجاري للمتابعة؟ * قسم الفوترة لإعداد الفواتير؟ 4.4- هل وظيفة الشحن مستقلة عن وظيفة التخزين؟ **5- متابعة التحصيلات:** 1.5- هل يتلقى المكلف بتحصيل الفواتير الواجبة التسديد في الفترة المناسبة؟ 2.5- هل الشيكات التي يقدمها الزبائن تخضع لرقابة تطابق: الاسم، التوقيع، التاريخ...؟ 3.5- هل يتم إعداد جدول لحالة الحقوق حسب أقدميتها؟ 4.5- هل هناك متابعة فعالة لحالات تأخر تسديد الزبائن؟ إذا نعم، هل يتم إشعار الزبون مباشرة بعد انقضاء المدة القانونية؟ 5.5- هل يتم إعلام المصلحة التجارية							

بالزبائن المتأخرين عن التسديد؟ 6.5- هل توجد إجراءات لرفض الطلبيات الجديدة للزبائن الغير مسددين لمستحقات القديمة؟ **6- المحاسبة:** 1.6- هل هناك رقم خاص بكل زبون؟ 2.6- هل يتم التأكد من تسجيل جميع الفواتير محاسبيا؟ 3.6- هل يتم القيام بمقاربة بين سجل المبيعات ودفتر أستاذ المبيعات دوريا؟ 4.6- هل يتم تسجيل الحقوق المدفوعة بالشيكات بعد التحقق من دخولها الفعلي إلى الحساب البنكي للمؤسسة؟ 5.6- هل يتم القيام بمقاربة بين سجل المقبوضات ودفتر استاذ البنك دوريا؟ 6.6- هل هناك إجراءات واضحة لإنشاء مؤونات الحقوق المشكوك فيها؟							

الملخص:

حتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها، أصبحت هناك ضرورة ماسة لوضع نظام للرقابة الداخلية فعال وكفيل بحماية موجوداتها من مختلف أعمال الغش والتلاعبات، حيث يعتبر هذا النظام من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج عمله، ولذلك يعتبر قيام المدقق بتقييم هذا النظام للتعرف على نقاط القوة وأوجه القصور الموجودة في الإجراءات الرقابية ويختار إجراءات التدقيق ويحدد حجم الاختبارات التي سيعتمد عليها في الفحص، فنظام الرقابة الداخلية يعتبر بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات والتحكم في عملية التدقيق.

كما اتضح لنا أن المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص حسابات القوائم المالية، بإتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما، والهدف من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، نظام الرقابة الداخلية، مخاطر التدقيق.

Résumé :

Pour que l’entreprise puisse poursuivre l'ensemble de ses activités et fonctions, il est devenu une nécessité urgente de mettre un système de contrôle interne efficace qui peut protéger ses actifs de divers actes de fraude et de manipulations. Ce système est l'un des principaux et le plus importants invoqués par l’auditeur externe dans le domaine de l'identification des étapes de base de son programme de travail, ainsi il procède par l'évaluation du système pour identifier les points forts et les lacunes dans les procédures de contrôle , et ainsi il choisit les procédures d'audit et détermine la taille des tests qui seront adoptées lors de l'examen .Le système de contrôle interne est considéré comme la prévention d’une probabilité à tomber dans les erreurs et l'irrégularités et ainsi contrôler le processus d'audit.

Alors nous avons constaté que la principale tâche de l'auditeur externe est d'examiner les comptes des états financiers, Suivant la méthodologie d'audit organisé et régulière et en utilisant des normes professionnelles généralement admises.

Le but de tout cela est de préparer un rapport qui comprend avis professionnel sur les états financiers et qui est mis à la disposition des utilisateurs de ces listes, soit au sein de l'entreprise où à l'extérieur.

Mots clés : auditeur externe, Système de contrôle interne, Risques d’audit.