

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم: العلوم الإقتصادية

تخصص: مالية وبنوك

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

دور المدقق الخارجي في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية ومخاطرها

دراسة مؤسسة أنابيب ببرج بوعريرج

تحت إشراف الأستاذ:

بورنان مصطفى

من إعداد الطالبتين :

✓ بلحوت سلمى

✓ مولة هناء

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر

د.رقاز أحمد

مقررا

أستاذ محاضر

أ.بورنان مصطفى

ممتحنا

أستاذ مساعد

أ.متيجي اعمر

السنة الجامعية 2016/2017

تشكرات

قال تعالى: «... فَلَمَّا رَءَاهُ مُسْتَقِرًّا عِنْدَهُ قَالَ هَذَا مِنْ فَضْلِ رَبِّي لِيَبْلُوَنِي أَشْكُرُ أَمْ أَكْفُرُ وَمَنْ شَكَرَ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ رَبِّيَ عَنِّي كَرِيمٌ». آية 40 سورة النمل.

نحمد الله و نشكره و سبحانه عز وجل منير دربنا و مسير أعمالنا و مسهل خطواتنا
في إنجاز هذا العمل

كما نتقدم بجزيل الشكر الى الأستاذ المشرف المحترم "دكتور بورنان مصطفى"
على نصائحه و مساهمته القيمة في إتمام هذا العمل

و لا ننسى بذكر جميع الأساتذة الذين ساهموا في متابعتنا للدراسة وللذين قاموا
بتتويرنا واعطائنا كل مالمديهم من معلومات .

و نتقدم بالشكر الخاص الى السيد مدير مؤسسة الانابيب ببرج بوعرييج الذي كان
له دور الكبير في إنجاز خاصة في جانب الميداني قصد اسقاط العمل النظري علي ما
هو مطبق

و في الأخير نشكر كل من كان له دور ساهم به في إتمام هذا العمل.

الاهداء

إلى منبع العطاء و الحنان..... أمي الغالية

إلى منير دربي و عماد نجاحي مرشدي إلى الطريق النور أبي الحنون حفظهما الله
إلى من شاركوني و قاسموني هذا الحنان اخوتي الأعزاء أمين* عبد الرزاق* فاتح و كريمة
خديجة لطيفة* مريم

إلى كل من زوجي و عائلته و خاصة بنتي ميساء رودينة

إلى أبناء اخوتي *ديمة* مروى* اريج* سنة* ايمان* رفيق* رؤوف* و محمد الياس* لوجين*

اسراء

بلحوت سلمة

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هاته:

إلى من كان سببا في وجودي و عونا لي في
حياتي، و دعما لي في مواصلة دراستي ، الوالدين
الكريمين حفظهما الله في عمرهما.
إلى كل أفراد العائلة و اخوتي *نسرين*علاء
الدين*نجم الدين*نور اليقين*نور هان*براء الدين ، إلي
شريك حياتي عيسي الساسي
إلي أمي الثانية فاطمة شويرب

الفهرس

الصفحة	خطة البحث
	المقدمة العامة
	الفصل الاول : ادبيات نظرية حول التدقيق
07	تمهيد.....
08	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.....
08	المطلب الأول:لمحة تاريخية للتدقيق.....
09	المطلب الثاني: تعريف التدقيق.....
10	المطلب الثالث: أهداف و اهمية التدقيق.....
16	المبحث الثاني : معايير التدقيق و أنواعه و مخاطره.....
16	المطلب الاول: معايير التدقيق.....
19	المطلب الثاني: انواع التدقيق.....
25	المطلب الثالث: مخاطر التدقيق.....
27	خلاصة الفصل الاول.....
28	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق.....
29	تمهيد.....
30	المبحث الاول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.....
30	المطلب الاول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.....
31	المطلب الثاني: انواع الرقابة الداخلية و أنواعها.....
35	المطلب الثالث: مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية.....
41	المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
41	المطلب الاول: الاجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية و أسسها
43	المطلب الثاني: تنظيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
48	المطلب الثالث: تقييم النهای لنظام الرقابة الداخلية.....
52	خلاصة الفصل الثاني.....

53	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية بمؤسسة الانابيب.....
54	تمهيد.....
55	المبحث الاول: نظرة عامة حول المؤسسة.....
55	المطلب الاول: تعريف بالمؤسسة.....
56	المطلب الثاني: نشاط المؤسسة و اهدافها.....
57	المطلب الثالث: اهمية الاقتصادية للمؤسسة.....
59	المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي.....
60	المبحث الثاني: منهجية عينة الدراسة.....
60	المطلب الاول: عينة الدراسة.....
60	المطلب الثاني: ادلة جمع البيانات.....
60	المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات.....
61	المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات.....
61	المطلب الأول : تحليل نتائج البيانات الشخصية.....
64	المطلب الثاني : تحليل نتائج أسئلة الدراسة.....
87	
89	خلاصة الفصل الثالث:.....
90	الخاتمة العامة.....
	قائمة المراجع.....

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
رقم(1)	مراحل تطور الأهداف و اجراءات التدقيق	14
رقم(2)	تقسيم وظائف الرقابة الداخلية	41
رقم (1-3)	نشاط مؤسسة الانابيب	56
رقم (2-3)	الميكال التنظيمي للمؤسسة	59
رقم (3-3)	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	61
رقم(4-3)	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	62
رقم(5-3)	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	63
رقم(6-3)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	63
رقم(7-3)	تعد الرقابة الداخلية أداة للتسيير بالنسبة للمؤسسة	64
رقم(8-3)	الرقابة الداخلية أداة للوقاية و الإنذار من كل ما يمس استقرار المؤسسة .	65
رقم(9-3)	بإمكان الرقابة الداخلية التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير بسرعة	66
رقم(10-3)	تحسين النظام الرقابي يساعد على تخطي الوقوع في خطر الرقابة الداخلية.	67
رقم(11-3)	لمعرفة وضع و إجراءات نظام الرقابة الداخلي على المدقق	68

	الاقتصار على أسلوب قوائم الاستقصاء	
69	يعتبر نظام الرقابة الداخلية الركيزة الأساسية لعمل المدقق الخارجي	رقم (12-3)
70	الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة على تحسين سير الأداء الفعال و تحقيق الأهداف المرجوة.	رقم (13-3)
71	يساعد المدقق الخارجي على وضع إستراتيجية شاملة لنظام الرقابة الداخلية.	رقم (14-3)
72	إمكانية حصول المؤسسة من المدقق الخارجي على فهم عام للإطار القانوني و التنظيمي لمهنة التدقيق	رقم (15-3)
73	يساهم المدقق الخارجي على تقدير كافة الانحرافات في نظام الرقابة	رقم (16-3)
74	يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الاتصال و التنظيم الرقابي داخل المؤسسة	رقم (17-3)
75	استخدام معايير التدقيق من طرف المدقق يضيف مصداقية على المعلومات المتحصل عليها من نظام الرقابة الداخلية	رقم (18-3)
76	يعتمد المدقق الخارجي على أساليب فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	رقم (19-3)
77	تحديد الأهداف من قبل المدقق يساعده في تحديد و تقييم المخاطر.	رقم (20-3)
78	اختيار تطوير الضوابط من قبل المدقق يساعد على تخفيف حدة المخاطر.	رقم (21-3)

79	تؤثر مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطر الرقابة الداخلية في المؤسسة.	رقم (22-3)
80	يعتمد المدقق الخارجي على معلومات من داخل المؤسسة في تحديد حجم المخاطر	رقم (23-3)
81	التطوير المستمر في نظام المعلومات يساعد المدقق الخارجي على تحديد المخاطر في الوقت المناسب	رقم (24-3)
82	استخدام المدقق الخارجي على التقنيات الحديثة يساعد على استكشاف مخاطر التدقيق	رقم (25-3)
83	تساعد الدورات التدريبية للمدقق الخارجي على ادراك المخاطر	رقم (26-3)
84	ملخص النتائج المحصل عليها من الاستبيان	رقم (27-3)

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
32	انواع الرقابة الداخلية	1
59	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	2
61	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	رقم (3-3)
62	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	رقم (4-3)
63	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	رقم (5-3)
63	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	رقم (6-3)
64	تعد الرقابة الداخلية أداة للتسيير بالنسبة للمؤسسة	رقم (7-3)
65	الرقابة الداخلية أداة للوقاية و الإنذار من كل ما يمس استقرار المؤسسة .	رقم (8-3)
66	بإمكان الرقابة الداخلية التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير بسرعة	رقم (9-3)
67	تحسين النظام الرقابي يساعد على تخطي الوقوع في خطر الرقابة الداخلية.	رقم (3-10)
68	لمعرفة وضع و إجراءات نظام الرقابة الداخلي على المدقق الاقتصار على أسلوب قوائم الاستقصاء	رقم (3-11)
69	يعتبر نظام الرقابة الداخلية الركيزة الأساسية لعمل المدقق	رقم (3-)

	الخارجي	(12
70	الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة على تحسين سير الأداء الفعال و تحقيق الأهداف المرجوة.	رقم(3- (13
71	يساعد المدقق الخارجي على وضع إستراتيجية شاملة لنظام الرقابة الداخلية.	رقم(3- (14
72	إمكانية حصول المؤسسة من المدقق الخارجي على فهم عام للإطار القانوني و التنظيمي لمهنة التدقيق	رقم(3- (15
73	يساهم المدقق الخارجي على تقدير كافة الانحرافات في نظام الرقابة	رقم(3- (16
74	يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الاتصال و التنظيم الرقابي داخل المؤسسة	رقم(3- (17
75	استخدام معايير التدقيق من طرف المدقق يضيف مصداقية على المعلومات المتحصل عليها من نظام الرقابة الداخلية	رقم(3- (18
76	يعتمد المدقق الخارجي على أساليب فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	رقم(3- (19
77	تحديد الأهداف من قبل المدقق يساعده في تحديد و تقييم المخاطر.	رقم(3- (20
78	اختيار تطوير الضوابط من قبل المدقق يساعد على تخفيف حدة المخاطر.	رقم(3- (21

79	تؤثر مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطر الرقابة الداخلية في المؤسسة.	رقم (3-22)
80	يعتمد المدقق الخارجي على معلومات من داخل المؤسسة في تحديد حجم المخاطر	رقم (3-23)
81	التطوير المستمر في نظام المعلومات يساعد المدقق الخارجي على تحديد المخاطر في الوقت المناسب	رقم (3-24)
82	استخدام المدقق الخارجي على التقنيات الحديثة يساعد على استكشاف مخاطر التدقيق	رقم (3-25)
83	تساعد الدورات التدريبية للمدقق الخارجي على ادراك المخاطر	رقم (3-26)
84	ملخص النتائج المحصل عليها من الاستبيان	رقم (3-27)

المقدمة العامة

إن زيادة و إتساع نطاق الأنشطة الاقتصادية في مجالات مختلفة من الأونة الأخيرة و كذا تعدد المساهمين, مما أدى إلى ظهور الإدارة منفصلة علي شركاء, زادت حاجة الي التقارير الدورية و السنوية, التي تساهم في تقييم كفاءة الإدارة و إستخدام الكفئ للموارد الاقتصادية.

من هنا زاد الإهتمام بدور الرقابة و التدقيق, و هذا الاخير لا يؤدي دوره بشكل فعال إلا بوجود إدارة التدقيق الداخلي الذي يقوم بتقييم الداخلي لمدى فعالية الإدارة داخل الأجهزة و المنشآت علي إختلاف أنواعها و أشكالها.

حيث تتمثل مهنة التدقيق في أنها عمل انتقادي لما قام به المحاسب فتزايدت أهمية التدقيق في وقتنا الحاضر, ليس لصالح المالكين و المساهمين, بل لعدة جهات أخرى كل هذا بغية للوصول إلى صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

إن تدقيق داخلي من أهم أدوات الرقابة بصفة عامة حيث يتوقف علي مدي نجاحها و فعاليتها إلي حد كبير

يعتبر نظام الرقابة الداخلية إحدى السبل الرئيسية في تسهيل عمل المدقق الخارجي لأن عملية التدقيق مرهونة بالتفاعل مع ضوابط الرقابة الداخلية ، فأى خلل في عناصر هذا النظام يؤدي بالضرورة إلى فشل هذه العملية ، لأن خطر الرقابة الداخلية من بين المكونات الأساسية لمخاطر التدقيق ، لذا لا بد من تقدير الأخطار المحتملة في هذا النظام و تحديده بشكل يمكن للمدقق أن يبدي رأيه المحايد عن مدى صدق القوائم المالية الختامية و طرحه الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

1- إشكالية البحث

هل للمدقق الخارجي اثر علي نظام الرقابة الداخلية؟

2- التساؤلات

- ما هو الإطار النظري للتدقيق ؟
- هل فحص و تحليل نظام الرقابة الداخلية من ضروريات عمل المدقق ؟
- هل هناك إجراءات تنفيذية تحقق خصائص الرقابة الداخلية ؟
- هل هناك سبل لتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

3-الفرضيات: من خلال التساؤلات التالية نفترض ما يلي:

- أهمية تدقيق قصد تفادي المؤسسة للانحرافات علي أهدافها الاستراتيجية
- يعتمد المدقق الخارجي على أساليب متعارف عليها من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يعتبر فحص نظام الرقابة الداخلية نقطة بدئ عمل المدقق.

4- أسباب اختيار الموضوع :

هناك جملة من الأسباب التي على أساسها اخترنا الموضوع أهمها :

- رغبة في البحث في مجال التدقيق
- أهمية مهنة التدقيق في وقتنا الحاضر .
- ظهور فضائح مالية في مؤسسات الأعمال و سببها الرئيسي التدقيق .
- توفر المراجع و الكتب المتعلقة بموضوع الدراسة . العمل على تكوين علمي جديد .

5- أهمية البحث :

ترجع أهمية البحث إلى أن يكون :

- ✓ دور نظام الرقابة الداخلية في حماية المؤسسة من الأخطار التي يمكن أن تقع فيها .
- ✓ أن هناك ارتباط بين مصداقية معلومات و مدى فعالية النظام الرقابة الداخلي
- ✓ إن المدقق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية من أجل القيام بعمله .

6- أهداف البحث :

من الأهداف التي يسعى هذا البحث إليها فيما يلي :

- الإجابة عن الإشكالية المطروحة و محاولة إثبات الفرضيات المطروحة
- تقديم نظرة عن التطور التاريخي للتدقيق و أنواعه ، بالإضافة إلى استعراض معايير التدقيق .
- محاولة إبراز الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية .

7- منهج البحث

من أجل التطرق إلى مختلف جوانب الموضوع ، وكذا الإجابة على إشكالية البحث و اختبار صحة الفرضيات ،
تماشنا في دراستنا مع المناهج التالية :

سنعتمد على المنهج الوصفي تحليلي بهدف وصف و تحليل جوانب الموضوع من أجل الوصول إلى نتائج المرادة من
البحث ، أما فيما يخص الأسلوب الوطني فاعتمدنا عليه معالجة الفصل الأول و الثاني
أما في الفصل الثالث فاعتمدنا على أسلوب التحليل تماشيا مع طبيعة هذا الفصل من أجل إعداد قائمة استقصاء
توجه إلى موظفين مختصين في مجال المحاسبة للاطلاع على آرائهم حول مشكلة البحث .

8- دراسات سابقة :

هناك العديد من الدراسات تناولت الموضوع ، و من أهم هذه الدراسات العلمية المرتبطة بالبحث :

1. دراسة الطالب : غوالي محمد بشير ، و هي دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم

الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة الجزائر فرع إدارة تحت عنوان : **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل
المؤسسة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بور قلة .**

حيث حاول الباحث الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في أن المؤسسة الجزائرية في ظل التغيرات المحيطة بها من أجل
كسب مكانة متزنة في الأسواق ، عليها الاهتمام بنوعية المعلومات حيث تكسب ثقة المتعاملين معها خاصة إذا
كانت مدعومة بتقرير ايجابي من المراجع الخارجي حيث أن الوثائق التي تعتبرها المؤسسة من أهم الوثائق الإدارية
التي يرغب المتعامل الاطلاع عليها و ذلك من خلال اعتبار المراجعة أداة وقاية و دور المراجع الخارجي في تحسين
نوعية المعلومات من خلال إعطاء رأي في محايدها .

2. دراسة الطالب : وجدان علي أحمد ، و هي رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق بجامعة الجزائر

تحت عنوان **(دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة)**.

حيث حاول الباحث معالجة الإشكالية : ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء
المؤسسة .

قسم الباحث الموضوع إلى أربعة فصول حيث عالج في كل من فصل و ثاني و ثالث الإطار النظري و المفاهيمي لكل من نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية أما في الفصل الرابع فقد تم فيه إبراز الدور الذي يلعبه كل من نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة .

3. **دراسة الطالب :** بوبكر عميروش ، و هي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية و محاسبة معمقة بعنوان **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا – سطيف** تدور إشكالية البحث حول: ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة و تحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة.

و الملاحظ على هذه الدراسة اهتمام الباحث على إبراز المدقق الخارجي خطر الرقابة و تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية و عزز ذلك باعتماده على دراسة ميدانية في مؤسسة اقتصادية وطنية .

و يعتبر هذا البحث من الدراسات الرائدة حول الموضوع، و خلصت الدراسة أن الرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات ، كما خلصت الدراسة على أن أسلوب خرائط التدفق تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية

خطة البحث

للإحاطة بكل جوانب الموضوع و تحقيق أهداف البحث و للإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة ، ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة ، فصلين للجانب النظري و فصل للجانب التطبيقي ، حيث تدرجنا في العرض كما يلي:

الفصل الأول :

حاولنا من خلال هذا الفصل عرض أدبيات التدقيق إذ تناولنا من خلاله مبحثين، بحيث خصصنا المبحث الأول إلى لمحة حول التدقيق و المبحث الثاني إلى أنواع و معايير التدقيق و مخاطره .

الفصل الثاني:

خصصنا الفصل الثاني إلى نظام الرقابة الداخلية في ظل مخاطر التدقيق ، حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين حيث يتناول المبحث الأول ماهية الرقابة الداخلية و المبحث الثاني نتطرق فيه إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث :

تم تخصيص الفصل الثالث دراسة تطبيقية بمؤسسة الأنابيب ، أما في المبحث الأول تم التطرق على منهجية و عينة الدراسة ، و المبحث الثالث نخصه لتحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات

صعوبة البحث :

لم أواجه صعوبات كثيرة في الجانب النظري (سهولة تامة في الحصول على الكتب من المكتبة) كذلك ساعدتني بعض البحوث التي جلبتها من المواقع الالكترونية ، و بعض المحاضرات المتعلقة بالتدقيق ، أما في الجانب التطبيقي فواجهنا صعوبات أهمها :

- عدم معرفتنا للمفاتيح بنسبة لمهنة التدقيق
- ضيق الوقت
- بنسبة الاستبيان لم نصيب الاسئلة المتعلقة بموضوع البحث
- لم نجد أشخاص ذو خبرة في هذا المجال لذا جمعنا فيه كل الاشخاص

الفصل الأول:
أدبيات نظرية حول
التدقيق

تمهيد الفصل الاول :

أدت التغييرات المتتالية التي مست جميع مجالات الحياة ، و تخلص في ذلك المجالات الاقتصادية سواء على مستوى كلي او جزئي .

كما صاحب هذا التطور زيادة و كبر حجم المؤسسات و المشاريع و تفرع أعمالها و وظائفها ، فنتج عن ذلك فصل ملكية تسيير هنا زادت حاجة الملاك و الدائنون اللذين يستخدمون القوائم المالية و ادارة المؤسسة التي تتولى اعداد المعلومة من ناحية أخرى الى مهنة التدقيق لأن كل المعلومات المالية لها أهمية اقتصادية كبيرة نسبة لمتخذي القرارات .

جاءت الحاجة لمهنة التدقيق لعدم قدرة و نقص خبرة مستخدمي المعلومات المالية الى تحقيق من المعلومات التي يستخدمونها .

و من هنا تطور التدقيق منذ أول ممارسة له إلى غاية اليوم حيث مست كل من مفهومه و طريقة ممارسته و كذا أهدافه ، كما أدى الى ظهور أنواع متعددة له .

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التدقيق

يكون التدقيق حسابات و فحصاً أنظمة الرقابة الداخلية من أجل الحصول على أدلة و قرائن دالة على الأحداث التي قامت بها المؤسسة ، بإتباع أسلوب منهجي و استخدام أدوات كفيلة للوصول الى رأي في محايد حول مدى دلالة

قوائم المالية الختامية للمؤسسة و مركز مالي حقيقي لها .

سنقوم في هذا المبحث بتقديم اطار نظري عن التدقيق مع استعراض كافة الجوانب المرتبطة به بدءاً من المسار التاريخي للمهنة مروراً بأهم التعاريف لهذا الأخير و كذا أهداف و أهمية هذا الموضوع .

المطلب الأول: لمحة تاريخية للتدقيق

إن تطورات الحياة الاجتماعية و الاقتصادية أدى الى تطور المحاسبة كما كانت هناك حاجة قليلة لوظيفة إبداء الرأي حيث لم تكن قوانين تتطلب خدمة الإبداء بالرأي عن القوائم المالية

- يشير التاريخ الى أن قدماء المصريين و الاغريقين و اليونان و الفينيقيين كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها و كانت هذه العمليات مقتصرة على العمليات الحكومية فقط و كانت تعقد جلسة استماع يتم فيها قراءة حسابات
- نلخص أهم المراحل التي مر بها التدقيق :

- المرحلة الأولى : من العصور القديمة حتى سنة 1500 ميلادية

في هذه الفترة اقتضت المحاسبة على سلطات الدولة ، حيث كانت تهتم بمجرد المخزون السلعي و كان الهدف من ذلك الوصول الى الدقة و منع أي تلاعبات أو غش¹ حيث كان الأمر بالتدقيق هو الملك الامبراطور كيسة الحكومة ، من خلال تفويض شخص و هو رجل دين أو كاتباً أما عن الهدف من هذه العملية هو معاقبة السراق على اختلاس الاموال و حماية الاموال .

- المرحلة الثانية : فترة بين 1500 و 1850

هذه المرحلة كانت تميزها أنها فترة تمهيدية لثورة صناعية و كذلك فصل ملكية المؤسسة عن ادارتها و زيادة حجم المدققين ، و كذلك استعمال نظرية قيد مزدوج و ظهور نوع من الرقابة الداخلية² .

¹ إشتيوي ادريس عبد السلام ، مراجعة معايير و اجراءات ، دار النهضة العربية للنشر ، بيروت ط 4 ، 1996 ص 14

² بوبكر عكيروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2010/2011

في هذه الفترة الذي كان يقوم بتدقيق هو شخص يسمى بالحاسب بأمر من الحكومة من أجل حماية الأصول و معاقبة الغشاشين .¹

- المرحلة الثالثة : فترة بين 1850 – 1905

انطلقت الثورة الصناعية مما صاحبها نمو اقتصادي كبير و كذا انفصال تام و نهائي للملكية و الادارة و ظهور قوانين تقر بضرورة اعتماد مدققين للحسابات حيث كانت الحكومة و مساهمين مؤسسات كانوا يفوضون شخص مهني في المحاسبة أو قانون و كان ذلك من أجل :

- اكتشاف أخطاء فنية و أخطاء متعلقة بتطبيق مبادئ المحاسبة

- اكتشاف الغش و التلاعب بدفاتر محاسبية .²

- المرحلة الرابعة : 1905 الى حد الآن .

• في هذه المرحلة تلخص الهدف من التدقيق فيما يلي 1905-1940

- تجنب الغش و الأخطاء و كذا شهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية

- أما في الفترة التالية 1940 – 1970 كان غرض من التدقيق هو صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية .

- في فترة 1970 – 1990 في هذه الفترة اهتم المدققين بنوعية نظام الرقابة الداخلية و كذا احترام معايير المراجعة .

منذ تلك الفترة الى الآن كان يقوم شخص مهني في مراجعة يقوم بشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام معايير ضد الغش العالمي

المطلب الثاني : تعريف التدقيق

هناك العديد من التعاريف أهمها ما يلي :

- كلمة التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية **audit** و التي تعني **tohear** يستمع و يعني بأنه عملية

منتظمة للحصول على قرائن مرتبط بعناصر دالة على الأحداث الاقتصادية و تقييم بطريقة موضوعية

لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية , ثم توصيل نتائج ذلك الى أطراف معينة

¹ طواهر محمد تهمي و صديقي مسعود (المراجعة و تدقيق الحسابات) ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003 ص 7-8

² اشتيوي ادريس عبد السلام ، مرجع سابق ص 16

- يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية و بيانات و مستندات و حسابات و دفاتر خاصة بمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاليا منتظما ، قصد خروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية و الوضع المالي .¹
- عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على انها عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبط بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل النتائج الى الأطراف المعنية .²
- عرفت منظمة العمل الفرنسي على انها مسعى أو طريقة منهجية حية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية اصدار حكم نعلل و مستقل ، استنادا على معايير التقييم و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الاجراءات المتعلقة بالتنظيم .

المطلب الثالث : أهمية و أهداف التدقيق

الفرع الأول : أهمية التدقيق

- ان اهمية التدقيق تعود الى كونها وسيلة لا غاية ، تهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة طوائف التي تستخدم القوائم المالية مدقق و تعتمد في اتخاذ القرارات و رسم سياستها كما أن ادارة المشاريع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة الأداء .³
- يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة سواء في منشأة حيث أن عملية التدقيق تخدم العديد من الفئات التي لها مصلحة في التصرف على عدالة المركز المالي للمنشأة و من هذه الأطراف :
- 1- ادارة المنشأة : حيث يعتبر التدقيق مهما لادارة مشروع كون أن الادارة تستند له في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية .
 - 2- المؤسسة المالية و التجارية و الصناعية : يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العامل قرض معين حيث أن تلك المؤسسة تعتمد في عملية اتخاذ القرار منح القرض على قوائم مالية مدققة من أجل توجيه أموالها لطريق صحيح .

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر و التوزيع ط 4 2007 ص 12

² طواهرى محمد تهمي ، مراجعة و تدقيق الحسابات ، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 ص 9

³ ح- ايهاب نظيف و هاني الغرب ، تدقيق حسابات الاطار النظري ، دار وائل للنشر و التوزيع ، ط 1 2012 ص 15

3- جهات حكومية : تركز الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في كثير من الأغراض مثل الرقابة و

التخطيط كفرض ضرائب ، منح القروض و الدعم .. الخ ، كما قامت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين

IFAC عند اصدار معايير في عام 2002 على أن أهمية التدقيق تكون على سبيل المثال .

- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة و كفاءة البيانات المالية و دعم حاملي

الأسهم للحصول على رأس مال

- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة و كفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي

- يساعد في رفع القرارات الادارية السليمة .¹

الفرع الثاني : أهداف التدقيق

للتدقيق أهداف عديدة تشمل ما يلي :

- التسجيل المحاسبي

- الحقوق و الالتزامات

- تقييم و تخفيض

- عرض و الايضاح

- ابداء الرأي الفني

أ. التسجيل المحاسبي

من خلال إجراء عملية التدقيق يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية

المقبولة عموما، و أن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا و أنها متعلقة بأصل الأحداث المالية التي

وقعت، كأن يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقا من المستندات التالية- :

- وصل الطلبية؛

- الفاتورة؛

- وصل الاستلام.

ب. التقييم و التخصيص

يتعلق هذا الهدف في تحديد ما إذا كانت الأصول والالتزامات وحقوق الملاك والإيرادات

¹ د غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ص 19 - 20

و المصروفات قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقا للقيم المناسبة التي أنتجها النظام المحاسبي مثل تسجيل الأصل الثابت وفقا للتكلفة التاريخية و أن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإمتلاك.

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إملاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

ج. الحقوق و الالتزامات

يعمل التدقيق في هذا البند التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و أن الخصوم التزام عليها، بتحديد ما إذا كانت الحقوق و الالتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلا الحقوق و الالتزامات التي على المنشأة في تاريخ محدد.

د. العرض و الإفصاح

يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها و وصفها و الإفصاح عنها على نحو ملائم.

يعتبر عمل المدقق تمهيدا لعرض القوائم المالية من طرف المؤسسة من خلال مخرجات النظام المحاسبي التي يفترض أن تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال الاعتماد في إعدادها على معايير الممارسة المهنية و التقيد بالمبادئ المحاسبية وبالاستناد على طرق تتلاءم و الواقع الاقتصادي للمؤسسة، ولكي يتأكد ذلك يعمل المراجع على فحص العناصر السابقة ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لهذه المخرجات من جهة و من جهة أخرى يتأكد من مصداقية هذه الأخيرة في التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة، ثم يبلغ رأيه الفنية إلى الأطراف المختلفة، ولكي يتحقق ذلك فإن المدقق يجب أن يكون عارفا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها خاصة تلك المتعلقة بكيفية عرض القوائم المالية.

هـ- إبداء رأي فني

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

ولكي يتسنى له ذلك ينبغي على هذا الأخير و في إطار ما تمليه الأبعاد النظرية و التطبيقية لإطار التدقيق، القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية¹:

-التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة؛

-مراقبة عناصر الأصول؛

-مراقبة عناصر الخصوم؛

-التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛ -

التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السهوات السابقة؛

-محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب و الأخطاء؛

-تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل؛

-تقييم الأهداف و الخطط؛

تقييم الهيكل التنظيمي؛

-تقييم الأنظمة الرقابية.

يستطيع المدقق و حسب ما جاء في معيار التدقيق حول إعداد تقرير عملية التدقيق أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أم لا و مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية و عن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي لإعطاء الصورة الحقيقة عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لآراء المدقق.

تطورت أهداف التدقيق صاحبها في تطور الشركات نفسها حيث كان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك و ليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى يتعرف على كيفية إدارة المنشأة .

بعد الثورة الصناعية في القرن 18 و التطورات التي صاحبتهما زادت الحاجة الى شخص يقوم بعملية التحقيق و هو مدقق الحسابات الذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقوم بتقرير باستقلالية و حيادية .

بوبر عميروش, مذكرة سابقة الذكر, ص17¹

في الجدول التالي يوضح مراحل تطور الأهداف و إجراءات التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850 م	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850 - 1905	اكتشاف الغش و الخطأ و الاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
ما بين 1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
ما بين 1940 - 1960	تحديد عدالة المركز المالي و اكتشاف الغش و الأخطاء	اختباري	اهتمام قوي و جوهري
ما بين 1960 - حتى الآن	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الأعمال ، تحقيق الرفاهية الاجتماعية و غيرها.	اختباري	أهمية جوهريّة للبدء بعملية التدقيق

مصدر: اشتيوي ادريش عبد السلام، مراجعة المعايير و إجراءات، دار النهضة العربية،

بيروت، ط14، 1996، ص18

كما أن للتدقيق أهداف تقليدية تتمثل في ¹ :

- التأكد من صحة و دقة بيانات المالية المشبه في دفاتر و سجل المنشأة .
 - تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيادات مدقق المشروع .
- أما عن أهداف التدقيق في الوقت الحاضر فقد أصبح هناك أهداف أخرى للتدقيق :

¹ اشتيوي ادريش عبد السلام ، مرجع سابق ، ص 17-18

- 1- مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها .
- 2- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للأهداف المرسومة
- 3- تحقيق أكبر قدر من الرفاهية للأفراد
- 4- الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية و ما هو مقيم في الدفاتر .

المبحث الثاني : معايير التدقيق و أنواعه و مخاطره

يمكن تصنيف عملية التدقيق الحسابات الى عدة تبويبات , و كل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لهذه العملية.

المطلب الأول : انواع التدقيق

ان اختلاف أحجام المؤسسات و تباين نشاطها و تعدد اشكالها القانونية و تنوع المهمة التي يكلف بها المدقق ، كل هذا يجعل التدقيق يختلف باختلاف النواحي و الزوايا التي ينظر اليه منها .
و للتعرف على أنواع التدقيق فاننا سوف نستخدم التبويب التالية :¹

- 1- التدقيق من حيث الالتزام
- 2- التدقيق من حيث التكليف بها
- 3- التدقيق من حيث زمن تنفيذه
- 4- التدقيق من حيث الجهة التي يقوم بها .

أولاً: التدقيق من حيث الالتزام :

يقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني الى نوعين :

- تدقيق الزامي .
- تدقيق اختياري

❖ التدقيق الالزامي

و هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به ، من حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباته و اعتماد القوائم المالية له ، و من أمثلة التدقيق الالزامي تدقيق حسابات الشركات المساهمة .
و يتميز التدقيق الالزامي بوجود عنصر الجبر و الالتزام و من ثم ما يترتب على عدم القيام بهذا التدقيق وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة و كذلك يجب أن يتم التدقيق وفقاً لقواعد و نصوص و اجراءات منصوص عليها و على المدقق أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم الا بمخالفة الأحكام القانونية.
في ضوء هذا التدقيق فان المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة و ضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى و لو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة

¹ بوبكر عميروش , مذكرة سابقة ذكر ص 10-12

، و في صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق الذي يعتبر مسؤول اذا ما رضح لهذه القيود¹.

❖ التدقيق الاختياري :

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المنشأة الفردية و شركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المشروع واعتماد علي قوائمها لمالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق حسابات من حيث طمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالة الانفصال أو انضمام شريك جديد، وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود مدقق الحسابات يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلّا لجهات خارجية وخاصة لمصلحة الضرائب².

ثانيا: التدقيق من زاوية نطاق عمليات التدقيق

يختلف التدقيق باختلاف المهمة التي يكلف بها المدقق ، و ينقسم التدقيق من حيث التكليف به الى نوعين :

❖ **التدقيق الكامل:** يقصد بذلك ان جميع عمليات المؤسسة بما في ذلك فحص كل الوثائق و المستندات ، يكون من طرف المدقق .

لذا يكون المدقق له مسؤولية التدقيق الكامل في كل ما يخص نتيجة المؤسسة

❖ التدقيق الجزئي :

لا يقصد بالتدقيق الكلي فحص كل عملية تمت من خلال محاسبة معينة بمعنى التدقيق جميع القيود و العمليات في دفاتر المؤسسة لأن ذلك قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية بالنسبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير كما أن ذلك لا يحدث عملا في معظم الحالات و ان المقصود بالتدقيق الكلي هو التدقيق الذي يخول للمدقق اطار غير محدد للعمل ، الذي يؤديه و فيها يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل يعتبر المدقق مسؤولا عن أي أضرار تنشأ عن تجاهونه في أي ناحية من نواحي العمل أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة و العناية المهنية في عمله.³

ثالثا: التدقيق من حيث زمن تنفيذه

يقسم التدقيق من حيث زمن تنفيذه الى نوعين

¹ خالد أمين عبد الله ، علم التدقيق للحسابات النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، عمان 2000 ، ص 37

² طواهر محمد التهامي و صديقي مسعود ، مرجع سابق ص 21

³ أحمد نور ، مراجعة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، الاسكندرية ، مصر 1990 ص 17-18

❖ التدقيق المستمر:

وهو التدقيق الذي يتم لعمليات المنشأة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة أسبوعياً مثلاً أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى لفترة و هذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- إذا كانت المنشأة تتميز بحجم وعملياتها المتعددة .
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته متابعة عمليات المنشأة أولاً بأول وسرعة اكتشاف الأخطاء.

❖ التدقيق النهائي :

وهذا النوع يقتصر على عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها و تقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات و عليه فان مسؤولية المدقق تنحصر في مجال التدقيق الذي حدد له فقط كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات بين حدود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه . و يتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير و ما يرتبط به من قوائم و معلومات .

ان اتساع الوقت أمام المدقق و لكثرة تردده على المؤسسة يمكن للمدقق من التعمق في التدقيق و فهم جميع نواحي العمل و التوسع في التنقيب و البحث و الفحص .

- يمكن للتدقيق المستمر من اكتشاف الأخطاء والغش ان وجد ، بعد حدوثهما بفترة قصيرة ، وعندئذ يمكن اصلاح الخطأ بسهولة لتوافر ظروفه ، كما أن المؤسسة تستطيع أن تتخلص من الموظفين غير الكفاء ، و أن تضع حدا للاحتلاس ، و أن تستخلص حقوقها من المختلسين في وقت مبكر ، و هذا لا يتوافر في التدقيق النهائية اذ أن الخطأ و الغش لا يمكن اكتشافهما الا بعد نهاية السنة المالية.

- ان تردد المدقق على المؤسسة في فترات قصيرة و احتمال حضوره في أي وقت خلال السنة له أثر نفسي كبير على الموظفين اذ يدعوهم الى اليقظة و أداء عملهم اول بأول بدون تاخير حتى لا يتهموا بالاهمال ، كما قد يمنعهم من لتورط في ارتكاب الغش خشية اكتشاف أمرهم .

❖ التدقيق النهائي

و هو الذي يبدأ المدقق عقب انتهاء المؤسسة من قفل حساباتها و عمل ميزان التدقيق و اعداد الحسابات الختامية و تصوير الميزانية العمومية.

و في التدقيق النهائية لا يبدأ المدقق عمله الا بعد أن تنتهي ادارة حسابات المؤسسة نهائيا من عملها .

رابعا: التدقيق من زاوية القائم بعمليات التدقيق

يقسم التدقيق من حيث الجهة التي يقوم بها الى نوعين :

❖ **التدقيق الخارجي :** و هذا النوع من التدقيق هو محور اهتمامنا بشكل كبير في هذا البحث

هو التدقيق التي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة و هو المدقق الخارجي في فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء رأي في محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها . و ذلك لاعطائها المصدقية حتى تنال القبول و الرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون ، المستثمرين، البنوك)

❖ **التدقيق الداخلي**

ويقوم هذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة و ذلك من أجل حماية أموال المؤسسة ، و ذلك لتحقيق أهداف الادارة كتحقيق أكبر كفاية ادارية و انتاجية ممكنة للمشروع و تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية

المطلب الثاني : معايير التدقيق

ان معايير التدقيق يقصد بيه النمط الذي يمكن من خلالها قياس نوعية ومستوي المطلوب وهنا سنتطرق الى معايير التدقيق و نقوم بتفصيل فيها

أولا : المعايير العامة

تعتبر معايير وظيفة التدقيق من القواعد و الموقومات الأساسية التي يسترشد بها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق و من اهم الأسباب التي أدت الى وضع هذه المعايير هو تقليل التفاوت في ممارسة هذه الوظيفة و توحيدها و ان كخالفه مدقق الحسابات لهذه المعايير تعرضه الى المسائلة من قبل الهيآت المختصة

1- معيار الكفاءة:

يقصد بمعيار الكفاءة و التدريب الفني ، أنه ينبغي أن يقوم باجراء اختبارات التدقيق ، شخص أو أشخاص يتوفر لديهم القدر الكافي من الكفاءة و التدريب الفني ، بما يتلائم مع كونهم مدققين ، و تلعب الخبرة المهنية دورا هاما

في تحسين أحكام التدقيق ، و من ثم تحسين كفاءة و فاعلية عملية التدقيق ، و ترجع أهمية هذا الدور للأسباب الآتية :

✓ اعتماد الكثير من أحكام التدقيق على الحكم الشخصي للمدقق ، و تعتبر الخبرة المكتسبة من قبيل المؤثرات الهامة في هذا الصدد .

✓ تقترح الدراسات السلوكية تحسين جودة القرارات من خلال الخبرة ، فمن خلال الخبرة تكتسب المعرفة و تتطور ، مما يقلل من المجهود اللازم لاتخاذ القرارات السليمة ، و هذا ينعكس في النهاية على كفاءة و فاعلية المهنة.

✓ يكون لدى المدققين ذوي الخبرات المهنية المختلفة المتخصصة في صناعات معينة استراتيجيات تدقيق تختلف عن غيرهم من المدققين.

و لأهمية الخبرة في مجال التدقيق ، تناولت العديد من الدراسات دور الخبرة المهنية في تحسين أحكام التدقيق ، و قد جاءت نتائج هذه الدراسات متضاربة ، و من المحتمل أن يرجع هذا التضارب الى أن هذه الدراسات لم تأخذ في اعتبارها المعرفة اللازمة انجاز مهام التدقيق ، و متى يتم اكتساب هذه المعرفة .

و الأكثر من ذلك أن معظم هذه الدراسات لم ينظر الى عملية صياغة حكم التدقيق على أنها تتكون من العديد من المكونات ، على سبيل المثال اختيار ليل الحكم ، قياسه ، ترجيحه ، و مزجه ، و هذا يعني صعوبة تعميم نتائج تلك الدراسات.¹

2- الاستقلال :

يعتبر من أهم شروط المدقق الحر حيث يجب أن يكون مستقلا في حقيقة و ظاهرة لدى قيامه بعملية التدقيق تتطلب تقديم تقريراً عنها ، و فيما يلي الحالات التي يترتب عليها التشكيك في استقلال المدقق:²

✓ أن يكون له مصالح مالية مباشرة مع العميل .

✓ أن يكون وصيا في منشأة مالية أو منفذاً أو مديراً لشركة اذا كانت هذه المنشأة أو الشركة عملية للمدقق .

✓ أن يقترض من أو يقرض عميلاً أو مسؤولاً أو مديراً أو مساهم رئيسي في شركة عميله للمدقق .

✓ أن يكون مشتركاً في شركة مشتركة مع عميل أو مع موظفيه.

¹ سمير كامل محمد ، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية 1999 ، ص 219-220

² أحمد محمد نور و آخرون ، (دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات) ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007 ص 322

✓ أن تكون له مصالح مالية مع شخص غير عميل له و يكون مستثمرا في شركة عميله ، أو تكون الشركة العميلة في أعمال هذا الشخص .

3- معيار بذل العناية المهنية الملائمة :

و يقتضي ذلك قيام المدقق المستقل بأداء عمله بالعناية المهنية اللازمة ، التي تستلزم قيام كل شخص في تنظيم المدقق بمراقبة معايير العمل الميداني و معايير اعداد التقرير . و تستلزم ممارسة العناية المهنية اللازمة تدقيق انتقادي لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يصدرها المساعدون ، و يختص موضوع العناية اللازمة بما يؤديه المدقق الخارجي من مهام و سلامة تأديته لها ، فمثلا العناية اللازمة فيما يتعلق بأوراق العمل ، تتطلب أن تحتوي الأدلة الكافية لتأييد رأي المدقق ، و أن يكون هذا الرأي متمشيا مع مسؤوليات التدقيق المتعارف عليها .

و يسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية و المهنية . ان المسؤولية القانونية التي يحددها القانون للمدقق تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال التدقيق ، و من ناحية أخرى فان المهنة و ما تضعه من مسؤوليات مهنية ، تحاول رفع مستوى العناية المهنية عن ذلك الحد الأدنى الذي يحتمه القانون ، و هذا ما دفع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الى اصدار مجموعة من معايير التدقيق التي كان لها أثر كبير في تحسين كفاءة و فاعلية عملية التدقيق و تضيق الفجوة بين ما يعتقده المدقق و ما يعتقده مستخدمو التقارير المالية بشأن مسؤولية المدقق ، حيث أدت هذه المعايير الى :¹

✓ تحمل المدقق الى مزيد من المسؤولية بشأن اكتشاف و التقرير عن الأخطاء و المخالفات و الأعمال الغير قانونية .

✓ تحسين فعالية التدقيق و هذا يعني تحسين اكتشاف التجاوزات الجوهرية.

✓ توصيل معلومات أكثر نفعا لمستخدمي القوائم المالية بشأن طبيعة و نتائج عملية التدقيق بما في ذلك التحذير المبكر باحتمال الفشل في الاستمرار .

✓ الاتصال الأكثر وضوحا بلجان التدقيق أو غيرهم و المسؤولين عن وجود تقارير مالية يعتمد عليها.

ثانيا : معايير الفحص الميداني

و ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق و الاجراءات الفنية كما تبرز لنا هذه المعايير اهمية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلي و من ثم تحديد حجم الاختيارات و تشنل هذه المعايير على أربع بنود و هي :

¹سمير كامل محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 227-228

✓ التخطيط السليم للعمل و الاشراف الملائم على المساعدين

✓ تقييم مدى امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

✓ حصول المراجع على الأدلة الكافية و الملائمة

1- الاشراف و التخطيط

تنطوي عملية التدقيق بوصفها عملية منظمة على انجاز مهام معينة في توقيتات معينة و بواسطة أشخاص معينة ، و هو ما يتطلب التخطيط لها تخطيطا سليما ، و لذلك فان المعيار الأول من معيار الفحص الميداني يقتضي بأنه يجب تخطيط العمل بدرجة كافية و يجب مباشرة الاشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم حيث يجب أن يتم التخطيط للعمل و تخصيص المهام على المساعدين و الاشراف عليهم على نحو ملائم و يتركز عموما على عنصر الوقت من حيث :

- توقيت تعيين المدقق الخارجي.

- توقيت القيام بالتدقيق.

- توقيت تنفيذ اجراءات التدقيق .

و يعني هذا المعيار أن يتم تعيين مدقق الحسابات في تاريخ مبكر من نهاية السنة المالية و هذا الجزء الأكبر من العمل الميداني يجب تاديته قبل تاريخ اعداد الميزانية و هو الشكل الذي يسمح بتحقيق كفاءة عالية في مهنة التدقيق .

2- تقييم نظام الرقابة الداخلي

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه يجب دراسة و تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كاساس للاعتماد عليها ، و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة ، و التي سوف تحدد اطار التدقيق و على ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه المراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه و مدى نوع الاجراءات التي يجب اتباعها و طبقية و مدى أدلة التدقيق الواجب جمعها .

و من المعروف أن عمل مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيعتمد الى حد كبير على الحكم و التقدير الشخصي لمراجع الحسابات ، و حتى يمكن ترشيد حكم مراجع الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية :¹

¹ سمير كامل المرجع السابق ، ص 37-38

الانطلاق من برنامج مبدئي للتدقيق يعكس أعمال التدقيق الذي يجب القيام بها بافتراض وجود نظام أمثلة للرقابة الداخلية محل التدقيق و يمكن تحديد مقومات الرقابة الداخلية غير المتوافرة ، و التي على ضوءها يتم تعديل برنامج المراجعة الميداني .

يفضل انجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق عمل من المدققين ، و بصفة خاصة اذا كان حجم عمليات منشأة العميل كبيرا.

يفضل قيام المدققين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم بعضا ، و ذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم .

3- كفاية و أدلة قرائن الاثبات

يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه يجب الحصول على أدلة كافية و ملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات ، لتكوين أساس معقول لبدء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص ، و دليل التدقيق عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتوفير قرينة على سلامة (أو عدم سلامة) التصرفات و الاجراءات بمنشأة العميل و ذلك بهدف تكوين أساس معقول لبدء الرأي المهني في مدى صدق و سلامة القوائم المالية محل الفحص ، و يمكن الى حد ما النظر في التدقيق على أنه عملية منظمة و متكاملة لتجميع الأدلة .¹

ثالثا : معايير اعداد التقارير

يعتبر تقرير المدقق المنتج المادي الأساسي للتدقيق أي المنتج النهائي الذي تم من خلاله توصيل نتائج عملية² التدقيق لمستخدمي القوائم المالية ، لذا فان من المهم أن يكون مكتملا من الناحية الشكلية بتطابقه مع النموذج الذي يتبع عادة في مهنة التدقيق ، و مستوفيا للنواحي الموضوعية بتوفيره كافة المعلومات اللازمة لمثل هذا التقرير و بشكل واضح ، و هناك أربعة معايير تحكم اعداد التدقيق و هي :³

1- عرض القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها : يجب أن ينص التقرير عما اذا كانت

القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما .

2- الثبات على التطبيق : يفترض المدقق ثبات المبادئ و الاجراءات التي قامت المؤسسة تحت التدقيق

بتطبيقها ، ما لم يرد في التقرير عكس ذلك .

¹ سمير كامل ، المرجع السابق ص 40

2

³ حازم هاشم الألوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق، دار النهضة العربية ، ليبيا ، الطبعة الأولى ، 2003 ، ص 95-96

3- الإفصاح الكافي : يفترض أن تفصح القوائم المالية على معلومات كافية معقولة ، ما لم يرد في التقرير عكس ذلك .

4- ابداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة : يجب أن ينص التقرير غما عن رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة ، أو تأكيد بأن مثل هذا الرأي لا يمكن ابداءه ، و في حالة عدم امكان ابداء رأي شامل فان التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك ، و في كل الأحوال التي يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية ، فان التقرير يجب أن يتضمن اشارة واضحة الى خصائص فحص المدقق ان وجدت و درجة المسؤولية التي يتحملها.

المطلب الثالث : مخاطر التدقيق

أولاً: تعريف مخاطر التدقيق

التعريف الأول : تعرف مخاطر التدقيق علي انها

المخاطر المترتبة على احتمال قيام المدقق بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية ، بحيث قد تكون القوائم المالية غير معبرة تعبير صحيحا و واضحا عن نتيجة الأعمل أو المركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ويفشل المدقق في اكتشاف ذلك و من ثم يصدر تقريراً غير متحفظ.

التعريف الثاني:

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين خطر التدقيق على أنه الخطر الذي يؤدي إلى فشل مدقق الحسابات دون أن يبدي وبدون تحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية. "

التعريف الثالث:

تتضمن مخاطر التدقيق كذلك احتمال إبداء مدقق الحسابات لرأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي عكس عندما تتماشى الحقائق الاقتصادية مع نتيجة عملية التدقيق، مما يؤدي إلى بعض الآثار السلبية الناتجة عن النتيجة التي وصل إليها مدقق الحسابات.

إذا يمكن إن نستنتجاً لتعريف التالي لمخاطر التدقيق

"هو احتمال ابداء رأي غير سليم في القوائم المالية و اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم المالية التي يبدي رأيه فيها. "

ثانياً: أنواع مخاطر التدقيق

تتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة أنواع هي :

❖ لمخاطر الجوهرية المتأصلة

تعرف المخاطر الجوهرية على أنها قابلية صيد الحساب او مجموعة عمليات بفرض أنه لا توجد ضوابط رقابة داخلية ذات علاقة و لأجل تحديد هذه المخاطر فان المدقق يجب أن يستخدم حكمه المهني.

❖ مخاطر الرقابة

تعرف على أنها "أخطاء البيانات التي يمكن أن تحدث لرصيد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عندما يتم تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى لأرصدة عمليات، وهي الأخطاء التي سوف لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية." وبالتالي يجب على المدقق ان يعمل مايلي :

- التقييم الأولي لمخاطر الرقابة
- توثيق فهم وتحديد مخاطر الرقابة
- إجراء اختبارات الرقابة
- تحديد نوعية و وقت الحصول على دليل التدقيق
- الاهتمام بالعلاقة بين المخاطر الجوهرية و مخاطر الرقابة

❖ مخاطر الإكتشاف

تعرف علي انها "المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات و التي لايمكن أن يكتشفها المدقق عند قيامه بالإجراءات التفصيلية و التي تكون موجودة في رصيد حساب أو مجموعة عمليات و التي يمكن أن تكون مادية ,من فردة أو عند تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى للأرصدة أو العمليات

- طبيعة الإجراءات التفصيلية داخلية و الخارجية
- وقت القيام بالإجراءات التفصيلية نهاية العام.
- مدى او نطاق الإجراءات التفصيلية (استخدام حجم عينات أكبر).

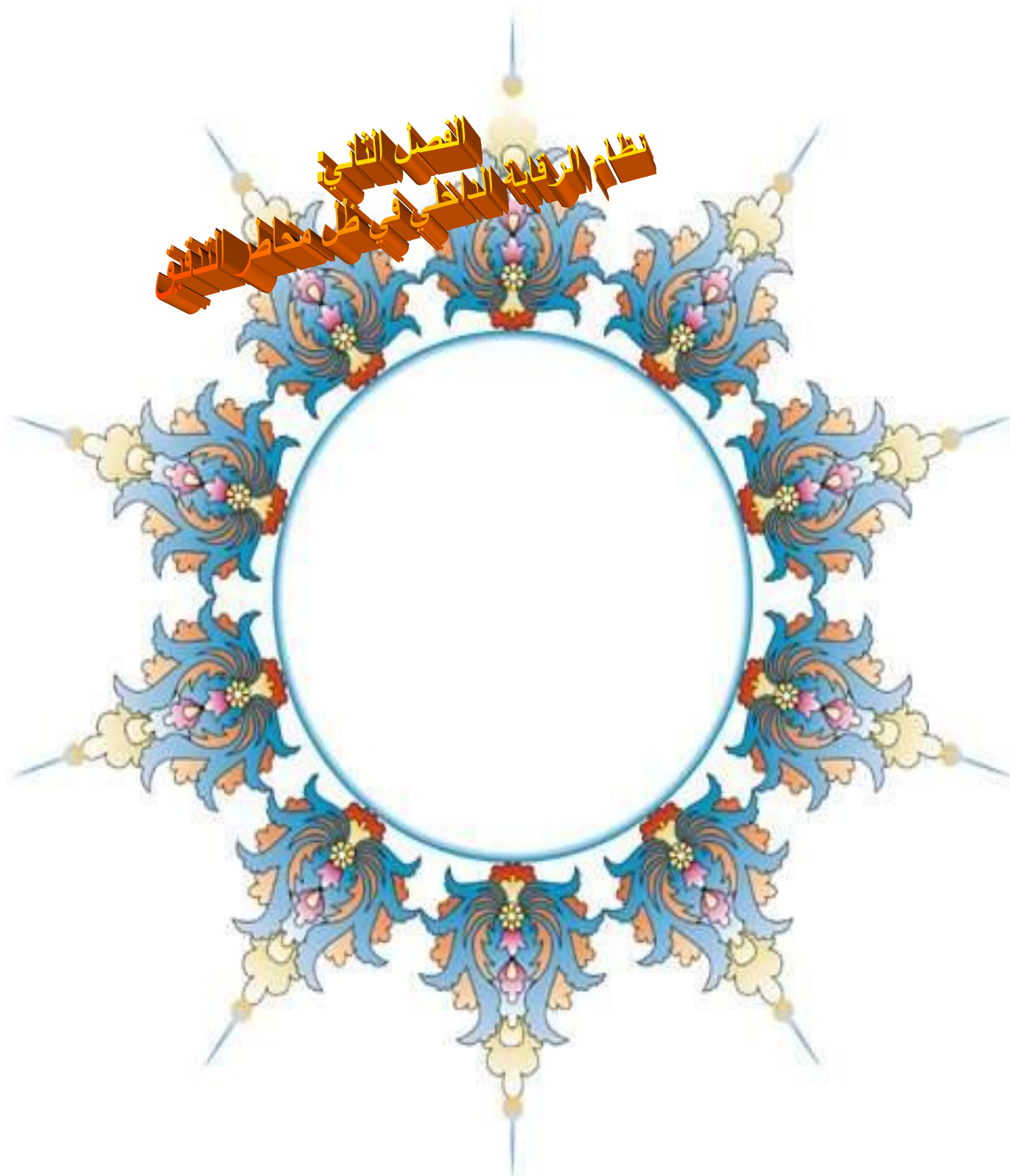
خلاصة الفصل الأول

مما تقدم نلاحظ بان التدقيق يهدف الى تحقيق صحة و صدق البيانات و معلومات المالية مقدمة عن طريق ابداء رأي في محايد حول تلك القوائم المالية مفحوصة من طرف المدقق الداخلي.

كما يشترط على المدقق أن يكون ذو خبرة و كفاءة مهنية ، ذلك في اطار معايير تدقيق العامة التي وضعت لتنظيم هذه المهنة.

هنا يجب على المدقق أن يبي برأيه الفني حول مدى عدالة القوائم المالية حيث أصبح التقيق أداة لتبال المعلومات و كذا الاتصال بين المستويات الادارية ، لحاجة هذه الاخيرة لوجود معلومات مؤهلة لاتخاذ قرارات مختلفة. و هنا نستطيع قول ان مهنة التدقيق منذ أن ظهرت تهدف الى تعرف على مختلف الأخطاء و المخالفات ، كما يجب أن تتطور مهنة التدقيق تطورا موازيا مع بيئة المؤسسة.

نظام الرقابة الداخلي في ظل محاطر التلويح
الفصل الثاني



تمهيد الفصل الثاني

يعتبر التأسيس لمعالم الإطار النظري للتدقيق ليس كافياً لتمكين المدقق من إبداء الرأي الفني المحايد بل يتوقف صواب هذا الرأي و نجاح عملية التدقيق على تفاعل إجراءاته مع ضوابط نظام الرقابة الداخلي و كذلك على مدى فعالية تصميم هذا النظام .

و نظراً لأهمية الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة فهي تعتبر أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر و الحد من منها حيث أنه عند وضع نظام رقابة داخلي يمتاز بالكفاءة و الفعالية و يتم تطبيقه من قبل الإدارة و الأفراد حيث يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها .

مما لا شك أن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة يعتبر حجر أساس الذي ينطلق منه المدقق لإعداد برامج التدقيق و كلما كان هذا النظام سليم و فعال كلما قلل المدقق من حجم العينة الخاضعة للدراسة للحصول على الأدلة و قرائن الإثبات.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلي

تمهيد:

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة التي يعتمد عليها المدقق في انجاز عمله حيث أنها من أهم خطوات عملية التدقيق التي يجب على المدقق القيام بها للحكم على مصداقية حسابات المؤسسة .
فنظام الرقابة الداخلي فعال و هو بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء و المخالفات و التحكم في عملية التدقيق .

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى عموميات حول الرقابة الداخلية حيث سنتناول :

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

إن المقصود بالرقابة الداخلية في المؤسسة هو تحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى إلى الاحترام الصارم للإجراءات و القوانين كذا أنه يعتبر مصدر كل من الثقة و الأمان في المؤسسة .
لذلك صدرت عدة تعاريف للرقابة الداخلية أهمها :

التعريف الأول :

يعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها : المراقبة الداخلية تشمل مخططات التنظيم و الأساليب و الإجراءات المطبقة داخل المؤسسة كحماية أصولها و ضمان حقها و صحة المعلومات المالية و المحاسبية و ذلك للرفع من مرودية العمليات و كذلك تطبيق السياسات المحددة من الإدارة .¹

التعريف الثاني :

يقصد بالرقابة الداخلية : الخطة التنظيمية و الإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة و ضمان كفاية استخدامها و التأكد من سلامة و دقة التسجيلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية طبق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .²

فعموما المراقبة الداخلية هو إجراء تضعه الإدارة العامة بالمشاركة مع المسؤولين و عمال المؤسسة بهدف ضمان تأمين كاف و معقول فيما يخص تحقيق الأهداف المسطرة و التي يمكن تصنيفها كالتالي :

¹HAMINI ALLEL : le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable op93 .page 22

²محمد التهامي ، طواهر و مسعود صديقي ، نفس المرجع السابق ص 86

- تحقيق أمثل للعمليات (الكفاءة ، المر دودية ، حماية الأصول .. الخ)
- صحة و دقة المعلومات المالية .

المطلب الثاني : أنواع الرقابة الداخلية و أهدافها

من خلال التعارف السابق ذكرها حول نظام الرقابة الداخلية نجد أن هناك عدة أنواع لهذا النظام و كذلك عدة أهداف مراد تحقيقها من وراء نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الأول : أنواع الرقابة الداخلية

نلاحظ أن لنظام الرقابة الداخلية عدة أنواع نذكر منها ثلاثة فروع رئيسية هي :

- أساليب الرقابة الإدارية
- أساليب الرقابة المحاسبية
- أساليب الضبط الداخلي .

1- أساليب الرقابة الإدارية :

و تتمثل في الخطة التنظيمية و الإجراءات المتخصصة بصفة أساسية لتحقيق السياسات الإدارية إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري مثل برامج تدريب العاملين ، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة ، تقارير الأداء و الرقابة على الجودة .

2- أساليب الرقابة المحاسبية :

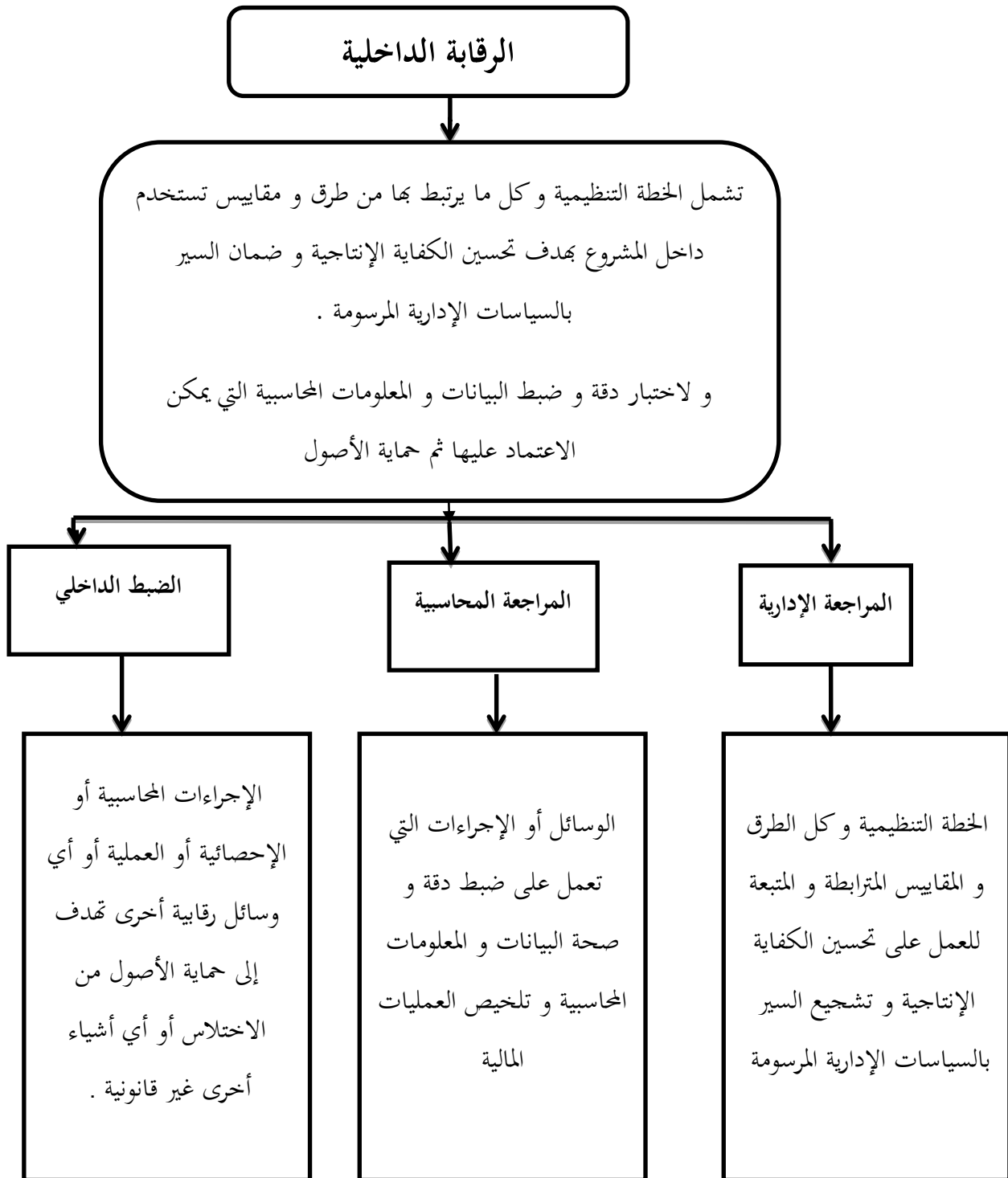
تعرف الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية و ما يرتبط بها من إجراءات و أساليب محاسبية تهدف إلى حماية الأصول و التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات الدفاتر المحاسبية و من بين المقومات الأساسية لتحقيق هذه الرقابة هو النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة

3- أساليب الضبط الداخلي :

إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل و تحديد السلطات و المسؤوليات و الفصل بين الوظيفة الإدارية و الوظيفة المحاسبية و لذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه مجموعة من الأساليب التي تظمها الإدارة بفرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة و تزوير الحسابات.¹

¹ أحمد حلمي جمعة ، نفس المرجع السابق ص 99

شكل: 2 أنواع الرقابة الداخلية



مصدر: عبد الرحمن التوفيق, المناهج التدريبية المتكاملة, ص23, ط 3, 2004

الفرع الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلي :

نجد أن لنظام الرقابة الداخلية الأهداف مراد تحقيقها يمكن حصرها فيما يلي ¹:

- 1- حماية أصول المؤسسة .
- 2- ضمان نوعية و دقة المعلومات.
- 3- احترام تعليمات و سياسات الإدارة.
- 4- الاستغلال الأمثل للموارد و تحسينها و زيادة الكفاءة الإنتاجية.

1- حماية أصول المؤسسة

تمثل حماية أصول المؤسسة و جميع ممتلكاتها هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية، و تتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من السرقة أو الإسراف و يمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق ما يلي ²:

- . الوقاية من الأخطاء المتعمدة؛
 - . الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة؛
 - . المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش.
- أ. الوقاية من الأخطاء المتعمدة:

هي كل التجاوزات الناتجة عند معالجة العمليات المحاسبية بقصد التحريف في بنود معين، مثل تعمد عدم إجراء قيد محاسبي.

ب. الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة:

وهي التي تنتج من التطبيق الخاطئ للمبادئ و الطرق و الأساليب المحاسبية، أو الجهل بها من طرف العاملين في المجال المحاسبي، مثل تسجيل مصروف ما على أنه مصروف رأسمالي، مما يؤدي إلى زيادة مبلغ الأرباح و تضخم قيمة الأصول.

ج. المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش:

و يعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، و التي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها، مثل الاستيلاء على أموال المؤسسة أو أخذ أصل من أصولها عن طريق إجراءات مضللة.

¹ هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر الأردن 2004 ص 81

² عبد الفتاح الصحن و محمد السيد سرايا ، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، طبعة 2004 ص 134

2- ضمان نوعية و دقة المعلومات

الفرع الثاني : أهداف نظام

الفرع الثاني : أهداف نظام

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المقدمة والمتصلة بالوثائق المحاسبية و التي لا بد أن تستند إلى مبادئ محاسبية متعارف عليها قصد تقديم معلومات موضوعية تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، و ذلك خدمة للأطراف المعنية، و ترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة للمؤسسة، وهذه العمليات تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية.

تتم هذه العمليات عبر مجموعة من الخطوات تتمثل في التصريح بالعمليات و تنفيذها ثم تسجيلها بالدفاتر المحاسبية و المحاسبة عن نتائجها¹.

إن تحقيق الدقة و النوعية في المعلومات المحاسبية بإتباع الخطوات السابقة بدون وجود نظام للمعلومات المحاسبي داخل المؤسسة أمر غير ممكن بسبب كثرة العمليات و الأحداث المالية التي تحدث يوميا، خاصة و أن كل القرارات التي تتخذها المؤسسة تعتمد بشكل كامل على المعلومات المحاسبية التي يصدرها النظام المحاسبي، فمثلا معظم حالات الإفلاس و التصفيات القانونية للمؤسسات يعود سببها إلى عدم توفر نظام معلومات محاسبي مناسب قائم على النوعية.²

ولتحقيق الدقة و النوعية في المعلومات المحاسبية يجب أن يتضمن هذا النظام المحاسبي الخصائص التالية³:

- تسجيل العمليات من المصدر و في وقت تنفيذها؛
- التحقق من أن المعلومات الجاهزة موافقة للعمليات الأصلية المنجزة و المسجلة في النظام؛
- تبويب البيانات في أقسام متجانسة لكل مرحلة معالجة؛
- احترام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
- تقديم المعلومات على الأطراف المعنية بها.

¹ نفس المرجع السابق ، ص 138

²Collins. Lionel, VALIN. Gerard ,Op. Cit,P 41

³محمد تهاوي طواهر ، مسعود صديقي ، نفس المرجع السابق ، ص 91 (طبعة 2005)

3- تحسين الأداء و تحقيق الكفاءة الإنتاجية

من أجل أن تحسن المؤسسة في أدائها يجب أن تلجأ إلى الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، و بالتالي تحقيق الكفاءة الإنتاجية، أي تحقيق أهدافها المحددة بأقل تكاليف ممكنة.

تلعب الرقابة الداخلية دوراً هاماً في مجال تحقيق الكفاءة الإنتاجية و يتم تحقيق هذا الهدف من خلال أداء الرقابة الداخلية لدورها بالنسبة لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، و في ما يلي بعض العوامل التي تدل على تحقيق الكفاءة الإنتاجية¹:

- تخفيض الكمية المستخدمة لأقل حد ممكن من المدخلات مع الثبات أو الزيادة في المخرجات؛
- تخفيض الوقت الضائع و التحكم في تكلفة الفرصة البديلة؛
- تخفيض معدلات الأعطال بالنسبة للآلات المنتجة إلى أقل حد ممكن.

4- احترام تعليمات و سياسات الإدارة

إن أهداف المؤسسة يتم تحقيقها من خلال القوانين و اللوائح التي تضعها بحيث تغطي كافة جوانب المؤسسة، و تصدر الإدارة بذلك قوانين و لوائح سواء كانت كتابية أو شفوية، و توجهها إلى منفذي العمليات وفي كل المستويات و تحدد هذه القوانين و اللوائح ما يلي²:

- المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة؛
 - خطوط السلطة في هذه المستويات؛
 - حقوق و واجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة.
- كذلك فإن تحديد السياسات يرتبط بوضع السياسات والخطط و الإجراءات الواجب إتباعها، مما يستوجب و جود دليل واضح يحدد الاختصاصات وخطوط السلطة والمسؤولية بأكثر تفصيلاً، و ذلك من أجل تجنب حدوث أي تدخل أو تكرار للعمل يؤدي إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

المطلب الثالث : مكونات نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلي ككل نظام له مكونات أساسية يقوم عليها و كذلك له مقومات تساعد في فعاليته و إنجاحه وستوصل في هذا المطلب إلى أهم المكونات و المقومات لهذا النظام

¹ عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، نفس المرجع السابق ص 144

² نفس المرجع السابق ، ص 147

الفرع الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلي.

يتكون نظام المراقبة الداخلية من خمسة عناصر مترابطة و متبادلة فيما بينها تختلف مكوناتها حسب نوعية النشاط و العمليات و تتمثل هذه العناصر فيما يلي¹ :

- محيط الرقابة.
- تقييم المخاطر.
- أنشطة الرقابة.
- المعلومات و الاتصال.
- القيادة (المراقبة أو المتابعة).

1-محيط الوقاية : (البيئة الرقابية)

يعتبر محيط الرقابة عنصر ضروري في ثقافة المؤسسة حيث يقوم بالربط بين جميع مكونات النظام الرقابي الداخلي و تعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها أي نظام رقابي و يشمل محيط الرقابة ، التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا و من أجل فهم و تقييم بيئة الرقابة من طرف المدقق لا بد من أخذه لبعض العناصر بعين الاعتبار أهمها:²

- النزاهة و القيم الأخلاقية.
- الالتزام بالمهام بجدارة.
- مجلس الإدارة و لجنة التدقيق.
- فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل أو التوظيف .
- الهيكل التنظيمي .
- سياسة تفويض السلطات و المسؤوليات.

2-تقييم المخاطر :

و يقصد بذلك دراسة و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحديد احتمال حدوثها و العمل على تحقيق حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة .

¹ ألفين آينز جيمس لوبك ، مرجع سابق الذكر ص 33

² هشام عبد الحي السيد ، مرجع سابق الذكر ص 17

إن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق للمخاطر رغم الارتباط الوثيق بينهما فالإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بينما يقوم المدققين بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات الواجب استخدامه في عملية التدقيق كذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.¹

3-أنشطة الرقابة :

تتمثل أنشطة الرقابة في القواعد و الإجراءات و السياسات التي توفر تأكيد معقول فيما يخص أهداف الرقابة الداخلية مثل وجود قاعدة الفصل الملائم بين المهام أو المسؤوليات .

4-المعلومات و الاتصال:

يقوم هذا العنصر بتقديم المعلومة الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة و توصيلها لمختلف المستويات الإدارية لها. يتكون هذا العنصر من نظام المعلومات المحاسبي بما في ذلك من الطرق و الأساليب و الإجراءات المحاسبية المتبعة في تسجيل و معالجة و تلخيص المعلومات المحاسبية و توصيلها للأطراف المعنية.

5-المراقبة أو المتابعة أو القيادة

مهمة هذا العنصر المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية و من أجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يحصل المدقق على معرفة كافية بالسياسات و الإجراءات.

الفرع الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلي.

أي نظام من الأنظمة حتى يكون فعال و يعطي النتائج التي وضع من اجلها لا بد إن يعتمد على مقومات تساعد في إنجاحه و نظام الرقابة الداخلي كأى نظام له مقومات تساعد في فعاليته من بينهما:²

- ✓ الهيكل التنظيمي الكفئ
- ✓ نظام المحاسبي السليم
- ✓ ضبط الداخلي.
- ✓ كفاءة الموظفين.
- ✓ ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلي.
- ✓ حماية الأصول

¹ هشام عبد الحي السيد ، نفس المرجع السابق ص 18

² الدكتور غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق الذكر ص 209

1. هيكل تنظيمي كفي

وجود هيكل تنظيمي كفي يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعالة كونه يحدد المسؤوليات بدقة ، و الهيكل التنظيمي يختلف من منشأة إلى أخرى وفقا لحجم المنشأة و اتساع أعمالها وطبيعة نشاطها ، وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفي لا بد من مراعاة تسلسل الاختصاصات و توضيح السلطات و المسؤوليات لكل إدارة داخل المنشأة بدقة ، حتى يكون هناك وضوح عند كل إدارة عن المسؤوليات التي تقع على عاتقها مما يسهل على وجود نظام رقابة داخلية قوي و فعال ، كذلك يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية للمنشأة إلى استقلال الإدارات و توضيح خطوط السلطة و المسؤولية بطريقة تسهل عملية تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالف و يعني استقلال الإدارات أن لا يتم السيطرة على عملية بأكملها و أدائها من قبل قيم واحد ، و إن يكون هناك فصل واضح بين الإدارات التي تقوم بتنفيذ العملية و الإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول كعهدة و إدارة الحسابات .

و هذا يؤدي إلى الرقابة من قسم معين على قسم آخر للحد من احتمالات ارتكاب الأخطاء و الغش و تحديد المسؤول عن تلك الأخطاء .

و قد نستطيع القول أن الهيكل التنظيمي الكفي يشمل :

- الرقابة الداخلية على العمليات و ذلك بان لا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بأداء العملية من بدايتها حتى نهايتها.
- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات و تداولها و مسؤولية التداول و المحافظة على الأصول التي تتم المحاسبة عنها .
- الاستقلال التنظيمي و ذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة و مسؤولياتها و تنظيم العلاقة بين الإدارات.

II. النظام المحاسبي السليم

من المفترض أن يكون للمنشأة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول و السجلات من التلف و الضياع ، و ذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير و البيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم و الأداء الغير ملائم ، لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر و السجلات و مجموعة من المستندات التي تلي احتياجات الإدارة ، كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي ككل ، لذلك يشمل النظام المحاسبي ما يلي :

- أ- أن يكون هناك مستندات منظمة و مرقمة تغطي أوجه نشاط المنشأة .

ب- أن يكون هناك دليل حسابات مبوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المنشأة و يتضمن محتويات كل حساب.

ج- أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسيبا.

د- أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات و التحقق من تنفيذها.

هـ- أن تحتوي المنشأة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي و مقارنته مع المعياري .

III. الضبط الداخلي

يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية و المالية بهدف خدمة الإدارة و الضبط الداخلي له أثر فعال في وجود نظام رقابة داخلية فعال.

يحتاج نظام الضبط الداخلي إلى ترتيبات خاصة للواجبات لمنع الأخطاء و الغش و اكتشافها بالإضافة إلى القيام بما يلي :

أ-تحديد (فصل) اختصاصات الإدارات بشكل يمكن معه تكامل الجهود و عدم تعارضها و كذلك تحديد الاختصاصات على مستوى الأفراد داخل الأقسام و الإدارات الفرعية بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية من بدايتها حتى نهايتها و إنما يجب أن تقسم العملية إلى مراحل و يقوم 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-تحديد الإجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي يقوم بها المنشأة و التي تختلف وفقا لاختلاف التنظيم الإداري للمنشأة ، بحيث يكون المسؤول عن أداء عملية ما لديه المعلومات الكاملة عن الإجراءات الواجب إتباعها في هذه العملية .

ج- أن يتم إبدال الواجبات المعطاة لكل عامل بما لا يتعارض مع مصلحة العمل و كفاءة العامل و اختصاصه ، بحيث لا يؤدي هذا التغيير إلى صعوبة اكتشاف الغش و الأخطار التي ارتكبتها الموظف السابق .

IV. كفاءة الموظفين

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب ، لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية و تدريبهم و صفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال بسبب الموظفين

ذوي الكفاءة ، هذا يعني أنه لا يجب أن يكون لدى المنشأة سياسة سليمة لتعيين (اختيار) الموظفين الجدد و ترقية الموظفين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لشغل كل وظيفة لذلك الحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية و على كفاءة الموظفين الذي يعتبر أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية يجب على مدققا لحسابات الخارجي أن يفحص و يقيم سياسة المنشأة في التوظيف و الترقية و تقييم كفاءة الموظفين الذين يكونون مسؤولين عن مراكز رئيسية في القسم المالي.

٧. ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

ان عملية مراقبة الالتزام بعناصر نظام الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية ، حيث أنه في بعض المنشآت كبيرة الحجم يكون لديها إدارة خاصة بمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

٦. حماية الأصول

يجب أن يكون لدى المنشأة سياسات و إجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول و السجلات من التلف و الضياع و الاختلاس و حتى تكون المعلومات و التقارير صحيحة ، كذلك يجب إن يتم الاحتفاظ بالسجلات و الملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو إتلافها ، كما يجب إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول كأن يخصص لها أماكن (مخازن) و استخدام الأنظمة الالكترونية لإقفالها و فتحها و استخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية ، و تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول لهذه الأماكن ، كذلك الاحتفاظ بالأقراص المدججة و أشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف بسبب درجات الحرارة المرتفعة ، و يجب أن يتم إصدار و استلام تلك الأشرطة و الأقراص عن طريق التصريح و إثبات تلك العمليات .

المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

لا يكفي التعرف أو فهم نظام الرقابة الداخلي بشكل جيد إنما يجب التعرف على نقاط القوة و الضعف الموجودة في هذا النظام لهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي و معرفة مدى فعالية أو عدم فعالية هذا النظام .

المطلب الأول : الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية و أسسها.

من أجل تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية التي سبق ذكرها لا بد من اتخاذ الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات :

الفرع الأول: إجراءات تنظيمية و إدارية :

و تضم الإجراءات التنظيمية و الإدارية النواحي التالية :

1. تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل .
2. توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية ، و بحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .
3. توزيع المؤسسات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال .
4. تقسيم العمل و الفصل بين الوظائف التالية :

أ. وظيفة التصريح بالعملية	Authorized
ب. وظيفة الموافقة على العملية	Approved
ت. وظيفة تنفيذ العملية	Executef (operated)
ث. وظيفة تسجيل العملية	Accounting in recorded
ج. وظيفة الاحتفاظ بالأصول	Custodian – pshi

5. تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم
6. إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول .
7. توقيع الموظفين على السندات التي أعدها كإثبات قيامهم بهذا العمل.

8. إخراج المستندات من أصل وعدة صور و ألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون معين.
9. تنقلات الموظفين من حيث لأخر بما لا يتعارض مع سير العمل.
10. ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في وقتها .

الفرع الثاني :إجراءات محاسبية :

و تتضمن الإجراءات المحاسبية النواحي التالية :

1. إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش و الاحتيال أو يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة .
2. إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن متعمدا من الموظفين المسؤولين و مرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى .
3. عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به ، بل يجب أن يراجعه موظف آخر .
4. استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي و يقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى سرعة انجاز العمل .
5. استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية. الخ .
6. إجراء مطابقة دورية بين الكشفوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقة العملاء .. الخ.
7. القيام بمجرد مفاجئ دوريا للنقدية و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

الفرع الثالث :إجراءات عامة

و تضم النواحي التالية :

- 1- التأمين على :
 - ممتلكات و موجودات المنشأة ضد الأخطار حسب طبيعتها .
 - المستخدمين الذين في حوزتهم عهد ضد خيانة الأمانة.
- 2- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر .
- 3- استخدام وسيلة الرقابة الحدية ، يجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية فقد يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار و هكذا .

4- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات ، و عهدة الخزائن النقدية .. الخ.

5- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس و غالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي .

المطلب الثاني : تنظيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يمكن أن يعتمد عليها المراجع لتنظيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى ، نظرا لطبيعة و حجم المؤسسة و كذا مجال نشاطها .

و على أساس هذه الاعتبارات تأخذ عملية التقييم أحد الطرق الثلاثة التالية :

➤ التقييم على أساس الدورات.

➤ التقييم على أساس وحدات النشاط.

➤ التقييم على أساس بنود القوائم المالية.

الفرع الأول : التقييم على أساس الدورات

و ذلك بتقسيم أنشطة المؤسسة إلى دورات ، و كل دورة تغطي مجموعة من العمليات و الحسابات ذات الصلة الوثيقة ، و في هذا الخصوص أصبح المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال أحد لجان التجميع الآتي للعمليات و الحسابات التي تربطها علاقة معينة و ذلك تسهيلا لعملية التقييم و هي :¹

- دورة الإيرادات

- دورة المصروفات

- دورة الإنتاج

- دورة التمويل

- دورة التقارير المالية المنشورة

و قد تختلف تسميات و محتويات هذه الدورات باختلاف طبيعة المؤسسات ، و فيما يلي بيان لأهم محتويات هذه الدورات و التي تخص مؤسسة إنتاجية .

¹ إدريس عبد السلام الشتيوي ، المراجعة معايير و إجراءات ، دار الجماهير للنشر و التوزيع و الإعلام ، مصراتة ، ليبيا 1990 ص 58

أولاً : دورة الإيرادات

تشمل دورة الإيرادات النشاطات و العمليات التالية :

- مبيعات السلع و الخدمات (سواء نقدية أو آجلة)
- إعداد قوائم الحسابات للمدنيين
- العمليات الخاصة بالإيرادات الأخرى (غير المبيعات) إن وجدت
- العمليات الخاصة بحسابات تحت التحصيل (ديون معدومة أو ديون مشكوك فيها)
- الضمانات الخاصة بالسلع المباعة
- أي عملية أخرى خاصة بالإيرادات و تسويتها .

ثانياً : دورة المصروفات

و تشمل دورة المصروفات ، المشتريات ، المرتبات و الأجور ، و باقي المصروفات الأخرى

أ- المشتريات : وتغطي المشتريات العمليات التالية:

- العمليات المتعلقة بطلب الشراء (إعداد الطلبات) للسلع و الخدمات و الأصول
- إجراءات المفاضلة بين عروض الموردين ، و من حيث المواصفات و الأسعار (المنقصات)
- إجراءات إصدار أوامر الشراء
- إجراءات استلام المشتريات
- العمليات المتعلقة بحسابات تحت الدفع (الموردين) مثل الخصم النقدي ، مردودات المشتريات ، و أي عمليات أخرى ذات علاقة بالمشتريات.¹

ب-المرتبات و الأجور : و تشمل المرتبات و الأجور الإجراءات التالية :

- تعيين الموظفين و العمال و تقرير مكافآتهم.
- الفصل بين العمل المباشر و غير المباشر
- تقارير الداء للعاملين
- الاقتطاعات ، و أي عمليات أخرى لها علاقة بالمستخدمين

ج- المصروفات الأخرى : و تشمل المصروفات الإجراءات التالية :

¹ إدريس عبد السلام الشتيوي ، مرجع سابق ، ص 59

- إعداد الصكوك
- إصدار الصكوك
- توقيع الصكوك
- المدفوعات النقدية

ثالثا : دورة الإنتاج

و تشمل دورة الإنتاج كل العمليات و الإجراءات المتعلقة بالإنتاج و على وجه الخصوص

- تخطيط الإنتاج و مراقبته
- تخطيط احتياجات الإنتاج و مراقبته

رابعا : دورة التمويل

تغطي دورة التمويل العمليات التالية :

- إصدار الأسهم و إلغائها ، و عمليات التسجيل الخاصة بذلك
- دفع حصص الأرباح
- إصدار السندات و العمليات المتعلقة بها
- المفاضلة بين الطرق المختلفة للتمويل

خامسا : دورة التقارير المالية المنشورة

و تشمل دورة التقارير المالية المنشورة العمليات التالية :

- توجيه قيود يومية في الدفاتر المختلفة
- تجميع المعلومات و البيانات لإعداد القوائم المالية
- إعداد القوائم المالية و مراجعتها من قبل المراجع المالي
- و غيرها من العمليات الخاصة بإعداد التقارير المالية .

و على أساس التقسيم أعلاه يقوم المراجع بتقييم نظام المراقبة الداخلية لكل دورة على حدة .

الفرع الثاني : التقييم على أساس وحدات النشاط

و ذلك بتجميع العمليات و الحسابات و الإجراءات الخاصة بكل نشاط في المؤسسة و تتخذ كأساس للتقييم مع

مراعاة تدخل هذه الأنشطة ، حيث أن هناك بعض المعلومات و البيانات التي تتداخل من نشاط لآخر .

و يمكن تقسيم أنشطة المؤسسة كآآتي :

- المشتريات
- التخزين
- الإنتاج
- المبيعات
- الشؤون الإدارية
- الشؤون المالية
- الشؤون العامة

الفرع الثالث : التقييم على أساس بنود القوائم المالية

في بعض الأحيان و خاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم يقوم المراجع بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود المركز المالي و نتائج الأعمال على حدا ، كتقييم إجراءات الرقابة الداخلية للأصول الثابتة المتداولة بتصنيفاتها المختلفة ... الخ ، و على أساس الذي يختاره المراجع بالنظر إلى طبيعة و حجم المؤسسة يقوم بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لاكتشاف مواطن ضعفها و إبداء الرأي حيالها .¹

الفرع الرابع : اختبارات تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد انتهاء المدقق من فحص و اختبار نظام الرقابة الداخلية يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه و يتم ذلك عن طريق تحليل المخططات و تحديد النقاط التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلية غير مرضي ، و من ثم تعديل الإجراءات الأساسية لعملية المراجعة .

إن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من أن النظام فعال و يحقق مواصفات الجودة المتعلقة بالقوائم المالية و تعتبر شبكة تقسيم المهام إحدى الوسائل المستعملة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية هذه الشبكات تدرج لكل دورة عمليات المهام الأساسية التي يجب تنفيذها مع بيان طبيعة كل واحدة منها و هي:²

- من يأمر ؟
- من ينفذ ؟

¹ أدريس عبد السلام الشتيوي ، مرجع سابق ص 62

² غوالي محمد بشير ، و المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ، مذكرة ماجستير ، تخصص إدارة الأعمال ، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ، قسم علوم التسيير ، جامعة ورقلة ص 113 - 116

- من يسجل في الدفاتر ؟

- من يراقب ؟

إن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعتبر احتمالا قويا على سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة و من ثم فإن المدقق لا يتوقع ظهور أخطاء مهمة و يكون الهدف من إجراء الرقابة على حساب الميزانية و جدول حساب النتائج هو التأكد من عدم وجود الأخطاء فقط ، أما في حالة غياب نظام الرقابة الداخلية أو عدم فعاليته على المدقق أن يحدد ضعف أو قوة مخاطر الخطأ فإذا كان محضر الأخطاء قوي على المدقق أن يحدد الأخطاء المنتظرة و يقيم أثرها المالي.

أولاً: اختبارات الوجود

تهدف هذه الاختبارات إلى التأكد عن مدى تطبيق الإجراءات التي تم وصفها بواسطة المخطط أو السرد الإنشائي و يتم تطبيق هذه الاختبارات بواسطة اختيار عدد معين من العمليات و متابعة هذه العمليات في الحلقة من بدايتها حتى نهاية العملية و اختبار ما إذا تمت معالجة هذه الوثائق كما تم وصفها ، فإذا كشفت الاختبارات أن الوصف غير دقيق و يجب تصحيحه .

ثانياً: اختبارات الملائمة

تصمم هذه الاختبارات بغرض تقرير مدى فعالية الضوابط المحاسبية هذه الاختبارات تتطلب إعداد برنامج مفصل يصف بدقة طبيعة الرقابة و مصدر و طبيعة المعلومات و الوثائق الواجب تدقيقها و مجال العينة العشوائية المراد اختبارها أن الاهتمام بفعالية نظام الرقابة الداخلية يتطلب نوعين من الرقابة :

أولاً : الرقابة الوقائية

يتم تطبيقها عند معالجة العمليات في مراحلها الأولى قبل المرور إلى المرحلة اللاحقة أي قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مثلاً :

- مراقبة حدود القرض لعميل قبل تنفيذ الطلبية .
- مراقبة الاستسلام و الطلب و كتابة للتسديد على الفاتورة
- التدقيق الحسابي للوثائق قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية .

المطلب الثالث : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

إن اختبارات الرقابة تسمح للمدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية فاختبارات الرقابة تسمح بتحديد نقائص التشغيل.

انطلاقاً مما سبق يحد المدقق مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام و صحة و مصداقية الحسابات ، كما أن تقييم نهائي يسمح للمدقق باتخاذ إجراءات تصحيحية لازمة لنظام الرقابة الداخلية .

إن عمل المدقق عند تقييم نظام الرقابة الداخلية لا يهدف إلى وضع شامل للإجراءات المراد دراستها بل الوصل إلى فهم جيد و ملائم عن كيفية تصميم و تنفيذ النظام و إبراز العناصر الأساسية التي تسمح للمدقق بإجراء تقييم جيد .¹

حيث أن كل إجراء وظيفة معينة داخل المؤسسة تحتوي على عدد معين من عناصر أساسية يتم استعمالها عند الرقابة الداخلية.

ومن بين العناصر الرئيسية في إجراءات وظيفة معينة داخل المؤسسة نجد عامل الفصل بين الواجبات، فمثلاً لا يمكن الجمع بين مهمة تسليم البضاعة للعميل ومهمة الفوترة ومهمة التحصيلات المالية أو الصندوق في مهمة واحدة.

ونجد العناصر الرئيسية للرقابة الداخلية في معظم أجزاء أو وظائف المؤسسة، خاصة في المؤسسات التي تحتوي على نسبة عالية من المخاطر الملازمة.

و يتم استخدام الإجراءات التالية لتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية²

- الاستفسار من الأفراد المناسبين لدى المؤسسة؛
- فحص المستندات والسجلات و التقارير؛
- ملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية.

تعرفنا من خلال المطلب الأخير أنه بعد أن يقوم المدقق بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط الضعف و نقاط القوة يتم إجراء اختبارات الرقابة للتحقق من التطبيق الفعلي لنقاط القوة والتأكد من نقاط الضعف من أجل التوصل إلى نقاط قوة ونقاط ضعف حقيقتين، حيث على أساسهما يتم إعداد مصفوفة خطر

¹Antoniemecier ,philipemeleaudit et commissariat aux comptes guid de l'auditeur et l'auditeur editionlefe 2008 p 499

² Antoine Mercier , Philipe Merle , " Audit et commissariats aux comptes" « Guide de l'auditeur et l'audité », Edition Francis Lefebvre, 2008, France, p, 499.

الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة، وبالتالي التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، و منه يتم اقتراح تصحيحات لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: إعداد مصفوفة خطر الرقابة الداخلية

يتم تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية في رؤوس الأعمدة وتحديد عناصر الرقابة الرئيسية في الصفوف، وعندما يتم التعرف على أوجه الضعف الرئيسية يتم وضعها في الصفوف كذلك. ويتم استخدام المصفوفة بعد ذلك لإظهار كيف تؤثر عناصر الرقابة الرئيسية في أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية وكيف تؤثر أوجه الضعف الرئيسية على هذه الأهداف كذلك.

الفرع الثاني: تقدير خطر الرقابة الداخلية

بمجرد ما يحصل المدقق على معلومات وصفية و أدلة تدعم تصميم و تنفيذ نظام الرقابة الداخلية يتم تقدير خطر الرقابة الداخلية لكل هدف خاص بعملية التدقيق مرتبط بالعمليّة المالية المراد تدقيقها. و من أجل التوصل إلى تقدير خطر الرقابة يجب تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية و تحديد أساليب محددة للرقابة الداخلية¹.

أ. تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية:

تتمثل الخطوة الأولى في التقدير لخطر الرقابة الداخلية في تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية التي سيتم تطبيق التقدير عليها. و يتم ذلك عادة بشكل منفصل لكل نوع رئيسي من العمليات المالية داخل كل دورة من دورات العمليات المالية خاصة إذا كانت المؤسسة ذات حجم كبير. على سبيل المثال في دورة المبيعات و التحصيل تتمثل العمليات المالية الرئيسية في المبيعات، مسموحات و مردودات المبيعات، استلام النقدية، مخصصات الديون المدومة، شطب الديون المدومة.

ب. تحديد أساليب محددة للرقابة الداخلية:

تتمثل الخطوة الثانية في تحديد أساليب محددة من الرقابة الداخلية بحيث تساهم في تحقيق كل هدف مرتبط بالعمليّة المالية و يجب على المدقق أن يتعرف على أساليب الرقابة ذات الصلة و لا يكون ضرورياً أن يتم أخذ كل أساليب الرقابة في الاعتبار، فمثلاً هل يوجد فصل ملائم بين المسؤوليات و كيف يتم تحقيق ذلك وهل المستندات المستخدمة يتم التوقيع عليها؟

¹ نفس المرجع السابق ص 401

و بالتالي يجب على المدقق أن يتعرف على أساليب الرقابة التي يتوقع أن يكون لها أثر كبير في تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعملية المالية.

و يمكن تحديد هذه الأساليب من خلال الرجوع إلى دليل الوصف لنظام الرقابة الداخلية مثل خرائط التدفق أو الوصف الكتابي أو قائمة استقصاء الرقابة الداخلية.

ج. التعرف على أوجه القصور الرئيسية:

من بين كل نقاط الضعف التي يحتويها نظام الرقابة الداخلية، هناك بعض نقاط الضعف التي لا تؤثر بشكل سلبي وهام على القوائم المالية للمؤسسة خصوصاً عند الأخذ بمبدأ الأهمية النسبية، ولكن توجد بعض نقاط الضعف في النظام تؤثر بشكل سلبي ومباشر على القوائم المالية للمؤسسة وبالتالي على أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية. كما تمتد أوجه القصور إلى نقص أو غياب في بعض أنواع الرقابة الملائمة، والتي تزيد من خطر أو احتمال وجود تحريفات هامة بالقوائم المالية.

د. تحديد مستويات خطر الرقابة الداخلية لكل هدف تدقيق: بعد التعرف على أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية وتحديد أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور الرئيسية يتم تحديد مستويات خطر الرقابة الداخلية لكل هدف تدقيق مرتبط بالعمليات المالية، بالنظر إلى احتمال منع أو اكتشاف مخالفة كبيرة من خلال أنواع الرقابة الرئيسية، وأثر أوجه القصور في منع أو اكتشاف أخطاء ومخالفات كبيرة.

وتوجد طرق مختلفة للتعبير عن مستويات خطر الرقابة، بعض المدققين يستخدمون بعض المصطلحات مثل: مرتفع، متوسط، منخفض، ويستخدم البعض الآخر أرقام أو نسب احتمالية مثل: 1، 6.0، 2.0¹. ويمكن تلخيص مر احل التوصل إلى فهم كامل لنظام الرقابة الداخلية في الشكل الموالي

¹ نفس المرجع السابق ص 395

خلاصة الفصل الثاني

كزنا بشكل كبير في هذا الفصل على نظام الرقابة الداخلية و من أهم التعاريف الصادرة بشأنه و مدى الاهتمام الكبير به نج انه جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم و توجيه عملياتها و ليس نظام مستقل بحد ذاته و هو مجموعة من الأعمال و الأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها بحيث يضع أساسها و يتفقدتها و يطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة.

كما أن للتدقيق هدف في تقييم نظام الرقابة الداخلية و يتمثل في تحسين و تعديل الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة و يهدف بالدرجة الأولى إلى السهر على حماية أصولها و ممتلكاتها من الضياع و الإهمال. و من هنا نستخلص أن نظام الرقابة الداخلي يلعب دورا كبيرا في المساعدة و تسهيل عملية التدقيق و كذلك مساهمته في الثقة بالمعلومات المالية التي تصدرها المؤسسة و التي ترتبط بعدة أهداف و بالتالي فنظام الرقابة الداخلي يعتبر نقطة انطلاق بالنسبة للمدقق.



الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية لمؤسسة
الانابيب برج بوعريرج

مقدمة :

يرتبط الجانب النظري بالجانب التطبيقي ارتباطا وثيقا و ذلك أن كل بحث نظري لا بد أن تقابله إجراءات تطبيقية و كل عمل تطبيقي لا بد من الاهتمام فيه إلى الجانب النظري .

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن و كذا التطور في مجالات العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها جعل المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي ، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة و كذا النشاطات التي تقوم بها.

و لدراسة أعمق و أكثر تفصيل لهذا تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية و المتمثلة في :

- المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة الأنايب
- المبحث الثاني : منهجية و عينة الدراسة
- المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات

المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة الأنابيب

ان صناعة و تطوير أجهزة السقي باتت أمرا مفروضا على العديد من البلدان بفعل حتميات المردودية و عدم استقرار طبيعة و هذا من خلال التفكير في الاستعمال العقلاني للموارد المائية مع الزيادة في رفع النتاج .

ومؤسسة أنابيب المتخصصة في صناعة الانابيب و نقل السوائل و الغازات التابعة لمجمع أنابيب من بين أهم المنشآت الصناعية في الجزائر التي تولي اهتماما لتوفير تكنولوجيا عالية في مجال الري الفلاحي .

و في إطار دراستنا كان لا بد لنا من اختيار مؤسسة ووقع اختيارنا على أنابيب لما وجدناه من معلومات وافية لموضوع دراستنا.

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة الأنابيب

الفرع الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة الأم

بعد اعادة هيكلة المؤسسة الأم الحديد و الصلب التي كانت تابعة لوزارة الصناعة الثقيلة ، انفصلت عنها عدة شركات من بينها المؤسسة الوطنية للأنابيب و تحويل المنتجات المسطحة.

أنشئت هذه المؤسسة بموجب قرار زواري رقم : 83/627 المؤرخ في : 1983/11/05 م مقرها الاجتماعي المنطقة الصناعية بارغاية - ولاية الجزائر - و لها عدة أقسام عبر التراب الوطني من بينها شركة الأنابيب ووسائل الري عن طريق الرش التي توجد بالمنطقة الصناعية لبرج بوعريرج.

و بعد اعادة الهيكلة أصبح مجمع أنابيب ينكون من عدة فروع موزعة عبر التراب الوطني (ارغاية ، وهران ، غرداية ، تبسة و برج بوعريرج) و لكل منها منتجاتها الخاصة.

الفرع الثاني : تعريف بمؤسسة الأنابيب (وحدة برج بوعريرج)

هي شركة عمومية اقتصادية تختص في صناعة الانابيب و ملحقاتها ذات اقطار مختلفة ، بدأت أشغال بنائها بموجب قرار وزاري رقم : 87/675 المؤرخ في : 1987/10/20 م حيث تم تجهيزها من طرف مؤسسة نمساوية (بوار) ، بدأت في الانتاج سنة 1990 م .

و بعد الاجتماع الذي تم على مستوى مجمع أنابيب بالرغاية في 2000/10/10 م أصبحت الشركة في شكل شركة ذات أسهم سنة 2001 م

تقع الشركة جنوب برج بوعريرج بالمنطقة الصناعية ، حيث تتربع على مساحة اجمالية تقدر بـ 11 هكتار رقم سجلها التجاري : 462655 ، يبلغ رأس مالها 1.687.780.000.00 دج كما تبلغ الطاقة الانتاجية لهذه الوحدة 31 ألف هكتار موزعة كالتالي :

- 11000 هكتار حديد مكلفن.

- 10000 هكتار ألنيوم + صناعة محاور الرش بمختلف طاقات السقي .

أما فيما يخص مناصب العمل فتشغل الشركة حاليا 219 عاملا : منهم 57 دائما و 162 مؤقتا موزعين كما يلي :

- 58 اطارا منهم 37 مؤقتا و 21 دائما .
- 27 عاملا ماهرا منهم 11 مؤقتا و 16 دائما.
- 134 عون تنفيذ منهم 114 مؤقتا و 20 دائما.¹

المطلب الثاني : نشاط المؤسسة و اهدافها

الفرع الأول : نشاط المؤسسة

تقوم الشركة الوطنية للأنابيب كأى مؤسسة صناعية على مبدأ التصنيع — التوزيع — الخدمات ، و من منطلق هذه المظيفة تشكيل حلقة وصل بين هذه الوظائف في اطار ثلاثي الأبعاد مبنية في الشكل الآتي :

¹ وناثق المؤسسة

وظيفة التسويق
(البيع ، التوزيع و الخدمات)

وظيفة الانتاج
(التصنيع)

وظيفة التمويل
(شراء المواد الأولية)

تقوم هذه المؤسسة على صنع عتاد الري الحديث و المتمثل في الأنابيب ذات أقطار مختلفة منها : 076. 050. 089. 0102. 0127. 0152 ملم بطول يبلغ 06 أمتار من الفولاذ المكلف و الألمنيوم بالاضافة الى مختلف ملحقاتها (الوصلات....) ، كما تقوم بصنع و تركيب الرشاشات بمختلف أنواعها بالاضافة الى تركيب المحور الذي يستعمل لسقي المساحات الكبيرة.

- و من مميزات هذا العتاد أنه سهل التركيب مع أحدث تقنيات السقي.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

ان الهدف الرئيسي للشركة هو وضع كافة أنظم السقي المعروفة حاليا في متناول الجميع (الأنابيب ، الوصلات ، المرشاة ، نظام السقي بالجاذبية ، نظام السقي في البيوت البلاستيكية) و التي بواسطتها استطاعت تشجيع الفلاحين و تحفيزهم على استعمال تقنيات الرش من أجل تطوير القطاع الفلاحي و الحفاظ على الثروة المائية من جهة و رفع مقدار المبيعات من جهة أخرى.

و تسعى هذه الشركة في اطار مخطط التنمية الى :

- تغطية حاجات السوق بعتاد السوق لمختلف الانظمة. تغطية حاجات السوق بعتاد السوق لمختلف الانظمة.

- تحسين و تطوير القطاع الفلاحي فيما يخص تقنيات الري.

- تحقيق الأرباح بما يهدف الى توسيع النشاط و توفير مناصب شغل جيدة.

- التوجه الى الأسواق العالمية و تمثيل الجزائر في الخارج .

و كانت تعمل الشركة و تسعى للحصول على شهادة المنظمة الدولية للمواصفات (ايزو للجودة) و تم الحصول عليها سنة 2003 م

أما تمثيل الجزائر عالمي فتسعى المؤسسة الى غزو أسواق أخرى على غرار ليبيا و العراق (قبل الاحتلال)

المطلب الثالث : أشكال تعاملها و أهميتها الاقتصادية

الفرع الأول : اشكال تعامل المؤسسة

منتج المؤسسة موجه للعديد من الزبائن و هم الفلاحون خاصة ، و وحدات التوزيع بصفة عامة.

1- الزبائن :

تباشر المؤسسة عملية البيع و تسليم العتاد للزبائن القاطنين بالولاية و ما جاورها ، و أما المناطق الأخرى فهناك التوزيع الداخلي الذي يشمل أربع ولايات كل ولاية بها غرفة فلاحية بالاضافة الى وحدات (ONAMA) سابقا أي (EDIMMA) ووحدات المساحة المسقية (OPI) و هذه المحاولة من أجل تغطية الحاجات المحلية المتزايدة ، أما السوق العالمية فكان التعامل معها بنسب متفاوتة ، فحاليا نتعامل بشكل كبير مع ليبيا ، كما نتعامل بوجه كبير وواسع مع دولة العراق في اطار البترول مقابل الغذاء قبل الحرب.

2- الموردون:

أما فيما يخص الموردون فيمكن تقسيمهم الى صنفين :

- **الصنف الأول :** يتمثل في المؤسسات المحلية نذكر منها (الحجار) الذي يزودها بالحديد ، و مؤسسة ميتانوف بالغزوات التي تموّلها بمادة الزنك.
- **الصنف الثاني :** المؤسسات الأجنبية الموردة نذكر منها : مؤسسة البحرين ، النمسا ، ألمانيا التي تموّلها بالألمنيوم بالاضافة الى فرنسا التي تموّلها بالمواد الكيماوية.

الفرع الثاني : الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

تسعى المؤسسة الى تعميم تقنية الري بالرش على مستوى التراب الوطني من أجل تطوير القطاع الفلاحي الذي توفره تقنية السقي بنسبة كبيرة من المساحات في أقل وقت ممكن و منه فان التقنية تعمل على :

مبدأ الاقتصاد في المياه اذ نجد أنه عند عملية السقي بالمجاري (السقي المعمول به قديما) يؤدي الى ضياع ما بين 50 % و 60 % من المياه

- الاقتصاد في اليد العاملة و توجيهها الى أعمال أخرى
- الاقتصاد في الوقت : تركيب سريع ، المساحة المسقية أكبر بكثير من المساحة التي يمكن تغطيتها بواسطة أنظمة الري التقليدية

و بهذا نستطيع القول أن هذه المؤسسة مساهمة في النشاط الاقتصادي و ذلك عبر النشاط الزراعي حسب ما ذكر سابقا ، أي أن المؤسسة تعمل على تطوير النشاط الزراعي حسب ما ذكر سابقا ، أي أن المؤسسة تعمل على تطوير النشاط الزراعي كما تساهم في النشاط الصناعي حيث توفر متطلبات السوق المحلية .

المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي للمؤسسة عن طريق الشكل رقم (3-1) :

المبحث الثاني : منهجية و عينة الدراسة

المطلب الأول : عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في مجموعة المحاسبين و رؤساء المصالح و مستشار قانوني و مكلف بالدراسات و كاتبة المديرية و مهندس دولة في الري و إطار في الإعلام و لاتصال و مكلف بالدراسات و مصلحة التسويق و مدير مصلحة المالية و المحاسبة ، في المنطقة الصناعية لولاية برج بو عرييج ، و يفترض أن يكون هؤلاء على اطلاع بموضوع الدراسة و لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان الخاص بالدراسة الحالية ، و قد تم تسليم الاستبيان و شرحه لأحد المسؤولين ، و تم استرجاعه خلال أسبوع . وقد بلغ عدد الاستمارات التي تم توزيعها (26) استمارة و استرجعت 23 استمارة ، حيث بلغ مستوى الثبات ألف اكرونباخ 0.626 و هي نتيجة مقبولة لأنها أكبر من 0.6

المطلب الثاني : أداة جمع البيانات

تم تصميم الاستبيان بالاعتماد على الدراسات السابقة حيث تضمن عشرون (20) سؤالاً توزعت على ثلاث محاور رئيسية كالتالي :

الجزء الأول : يتضمن أسئلة عامة متعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة و يضم أسئلة متعلقة بالجنس و العمر و الوظيفة و الخبرة.

الجزء الثاني : يتضمن هذا القسم أسئلة شاملة متعلقة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، الأسئلة كانت مرقمة من رقم (01) إلى رقم (07)

الجزء الثالث : يهدف هذا القسم إلى معرفة تأثير المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية ، حيث تمثلت الأسئلة من رقم (08) إلى رقم (13) .

الجزء الرابع : يهدف هذا القسم إلى معرفة تقدير المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق ، حيث تمثلت الأسئلة من رقم 14 إلى رقم 20

المطلب الثالث : أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

تم استخدام مجموعة من أساليب التحليل الإحصائي الوصفية و التحليلية ، تمثلت في المتوسطات الحسابية و النسب المئوية .

المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات

ارتأينا تقسيم هذا المبحث كما يلي :

المطلب الأول : تحليل نتائج البيانات الشخصية

1- الجنس

من الجدول أدناه نلاحظ أن عينة الدراسة مكونة من 23 فرداً منهم 19 ذكور و هو ما يمثل نسبة 82.60% و إناث بنسبة 17.39% و نلاحظ أن نسبة الذكور كانت أكبر مقارنة بنسبة الإناث.

الجدول رقم (3-2) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة.٪	التكرار	البيان
82.60	16	ذكور
17.39	4	إناث
100	23	النتيجة الإجمالية

المصدر / من إعداد الطالب

2- العمر

نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن هناك تباين بين أعمار أفراد العينة المستجوبة ، و قد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الأولى و التي تتراوح أعمارهم 35 سنة أو أقل بنسبة 56.52 ٪ ثم الفئة الثانية بنسبة 43.47 ٪

الجدول رقم (3-3) توزيع عينة الدراسة حسب العمر

النسبة.٪	التكرار	البيان
56.52		35 أو أقل
43.47	10	أكبر من 35
100	23	النتيجة الإجمالية

المصدر : من إعداد الطالب

3-الوظيفة

الملاحظ من خلال الجدول أدناه أن النسب متقاربة حيث كانت في فئة المحاسبين 34.78 ٪ و ما نسبته 21.73 ٪ في فئة رئيس مصلحة ، أما الفئة الأخيرة كانت أكبر نسبيا بـ 43.47 ٪ و المتمثلة في وظيفة أخرى حيث تمثلت الوظائف تتمثل في : مستشار قانوني و كذا مكلف بالدراسات ، و كاتبة الميرية ، مهندس دولة في الري و إطار في الإعلام و الاتصال ، و مكلف بالدراسات و مصلحة التسويق و مدير مصلحة المالية و المحاسبة .

الجدول رقم (3-4) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

النسبة.٪	التكرار	البيان
34.78	8	محاسب
21.73	5	رئيس مصلحة
43.47	10	وظيفة أخرى
100	23	الإجمالي

المصدر : من إعداد الطالب

4-الخبرة

نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن أعلى نسبة كانت للفئة الأولى التي لا تتعدى (05) سنوات قد بلغت 30.43 ٪ أما النسبة للفئة الثانية فبلغت 69.56 ٪

الجدول رقم (3-5) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

النسبة.٪	التكرار	البيان
30.43	7	أقل من 05 سنوات
69.56	16	أكثر من 05 سنوات
100	23	النتيجة الإجمالية

المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثاني : تحليل نتائج أسئلة الدراسة

الفرع الأول : تحليل نتائج المحور الأول

الجدول رقم (3-6) : تعد الرقابة الداخلية أداة للتسيير بالنسبة للمؤسسة .

النسبة.٪	التكرار	الإجابة
56.52	13	موافق تماما
43.47	10	موافق

00	00	محايد
00	00	غير موافق
00	00	غير موافق تماما
100	23	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة تماما على العبارة بنسبة 56.52 % ثم تليها الموافق بنسبة 43.47 % أما المحايد و غير الموافق و غير الموافق تماما فكانت نسبهم معدومة .

الجدول رقم (3-7) : الرقابة الداخلية أداة للوقاية و الإنذار من كل ما يمس استقرار المؤسسة .

النسبة %	التكرار	الإجابة
34.78	08	موافق تماما
52.17	12	موافق
12.05	03	محايد
00	00	غير موافق
00	00	غير موافق تماما
100	23	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

من الملاحظة في الجدول تبين لنا أن الموافقة تماما و الموافقة على العبارة متساويين بنسبة 34.78 % ، في حين أن المحايد أخذ نسبة 13.04 و أخيرا غير موافق و الغير موافق تماما فكانت نسبتهما معدومة.

الجدول رقم (3-8) : بإمكان الرقابة الداخلية التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التشغيل

بسرعة³

النسبة %	التكرار	الإجابة
21.73	05	موافق تماما
56.52	13	موافق

13.04	03	محايد
8.69	02	غير موافق
00	00	غير موافق تماما
100	23	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة كانت بنسبة 56.52 % في حين تلتها نسبة الموافقة تماما بـ 21.73 % و كانت نسبة المحايد 13.04 % أما غير الموافق كانت بنسبة 8.69 % في حين غير موافق تماما فقد انعدمت نسبته.

الجدول رقم (3-9) تحسين النظام الرقابي يساعد على تخطي الوقوع في خطر الرقابة الداخلية.

النسبة %	التكرار	الإجابة
21.73	06	موافق تماما
43.47	10	موافق
21.73	05	محايد
13.04	03	غير موافق
00	00	غير موافق تماما
100	16	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه تم الموافقة على العبارة بنسبة 43.47 % تليها الموافقة تماما 21.75 % في حين المحايد 21.73 % و كانت نسبة غير موافق 13.04 % أما غير موافق تماما أخذ النسبة المعدومة.

الجدول رقم (3-10) : لمعرفة وضع و إجراءات نظام الرقابة الداخلي على المدقق الاقتصار على

أسلوب قوائم الاستقصاء .

النسبة %	التكرار	الإجابة
13.04	03	موافق تماما

39.13	09	موافق
25	04	محايد
13.04	03	غير موافق
17.39	04	غير موافق تماما
100	23	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

من الجدول سابق الذكر نلاحظ نسبة الموافق 39.13 % تليها نسبة كل من الموافق تماما و المحايد بـ 13.04 % .
كما نلاحظ نسبة غير الموافق تماما 17.39 % و غير موافق أخذت النسبة 13.04 %

الجدول رقم (3-11) : يعتبر نظام الرقابة الداخلية الركيزة الأساسية لعمل المدقق الخارجي

النسبة %	التكرار	الإجابة
26.08	16	موافق تماما
52.17	12	موافق
12.05	02	محايد
12.5	02	غير موافق
6.25	01	غير موافق تماما
100	23	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة كانت بنسبة 52.17 % و نسبة الموافقة تماما 26.08 % في حين تساوت كل من نسبة غير الموافق و المحايد 12.5 % تليهم نسبة غير الموافق تماما بـ 6.25 %

الجدول رقم (3-12) : الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة على تحسين سير الأداء الفعال و تحقيق الأهداف المرجوة.

النسبة %	التكرار	الإجابة
21.73	05	موافق تماما

34.78	08	موافق
21.73	05	محايد
13.04	03	غير موافق
8.69	02	غير موافق تماما
100	23	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافق أخذت النسبة الكبيرة على العبارة بنسبة 21.73٪ كما تبين أيضا أن محايد كانت بنسبة 21.73 ٪ و نسبة الموافقة تماما 21.73٪ في حين أن نسبة غير موافق و غير موافق تماما أخذنا نفس النسبة التي قدرت بـ 6.25٪

الفرع الثاني : تحليل نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (3-13): يساعد المدقق الخارجي على وضع إستراتيجية شاملة لنظام الرقابة الداخلية.

النسبة٪	التكرار	الإجابة
43.47	10	موافق تماما
21.73	05	موافق
8.69	02	محايد
13.04	03	غير موافق
13.04	03	غير موافق تماما
100	23	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

من الجدول سابق الذكر نلاحظ نسبة الموافق تماما 43.47٪ تليها نسبة الموافقة 21.73٪ في حين تساوت نسبة كل من الموافق تماما و غير موافق 13.04٪ كما نلاحظ نسبة المحايد منعدمة.

الجدول رقم (3-14) : إمكانية حصول المؤسسة من المدقق الخارجي على فهم عام للإطار القانوني و التنظيمي لمهنة التدقيق.

الاجابة	التكرار	النسبة. %
موافق تماما	05	21.73
موافق	09	39.13
محايد	03	13.04
غير موافق	04	17.39
غير موافق تماما	02	8.69
المجموع	23	100

المصدر : من إعداد الطالب

من الجدول سابق الذكر تبين أن نسبة الموافق 39.13% تليها الموافق تماما على العبارة بنسبة 21.73% ثم غير موافق بنسبة 17.39% و أخيرا تساوت كل من غير الموافق و غير موافق تماما بنسبة 6.25%.

الجدول رقم (3-15) يساهم المدقق الخارجي على تقدير كافة الانحرافات في نظام الرقابة

الإجابة	التكرار	النسبة. %
موافق تماما	06	20.08
موافق	06	26.08
محايد	06	26.08
غير موافق	04	17.39
غير موافق تماما	01	4.34
المجموع	23	100

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين أن هناك تساوي في نسبة كل من الموافقة تماما و المحايد و الموافق 26.08% و بعد ذلك غير موافق تماما بنسبة 4.34% و غير موافق بنسبة 17.39%

الجدول رقم (3-16) يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الاتصال و التنظيم الرقابي داخل المؤسسة

الإجابة	التكرار	النسبة. %
موافق تماما	04	17.39
موافق	09	39.13
محايد	04	17.39
غير موافق	02	8.69
غير موافق تماما	04	17.39
المجموع	23	100

المصدر : من اعداد الطالب

من الملاحظ تبين أن الموافقة على العبارة أخذت النسبة الكبيرة 39.13% و تليها نسبة موافق تماما و غير موافق ب 17.39% و غير موافق بنسبة 8.69% .

الجدول رقم 3-17 استخدام معايير التدقيق من طرف المدقق يضمن مصداقية على المعلومات المتحصل عليها من نظام الرقابة الداخلية.

الإجابة	التكرار	النسبة. %
موافق تماما	07	30.43
موافق	07	30.43
محايد	02	8.69
غير موافق	05	21.73
غير موافق تماما	02	8.69

المجموع	23	100
---------	----	-----

المصدر : من إعداد الطالب

من الجدول سابق الذكر تبين أن نسبة الموافق تماما و الموافق أخذنا نفس النسبة 30.43% في حين أخذت كل من المحايد و غير الموافق تماما نسبة 8.69% و أخيرا غير الموافق تماما بنسبة 21.73%

الجدول رقم (3-18): يعتمد المدقق الخارجي على أساليب فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الاجابة	التكرار	النسبة %
موافق تماما	06	26.08
موافق	07	30.43
محايد	04	17.39
غير موافق	03	13.04
غير موافق تماما	03	13.04
المجموع	23	100

المصدر : من اعداد الطالب

من الجدول سابق الذكر نلاحظ أن نسبة كل من الموافق تماما 26.08% و الموافق أخذنا 30.43% تليها نسبة المحايد 17.39% كما نلاحظ تساوي كل من نسبة غير الموافق و غير موافق تماما 13.04%

الفرع الثالث : تحليل نتائج المحور الثالث

الجدول رقم 3-19 : تحديد الأهداف من قبل المدقق يساعده في تحديد و تقييم المخاطر.

الاجابة	التكرار	النسبة %
موافق تماما	07	30.43
موافق	10	43.47
محايد	3	13.04
غير موافق	00	00
غير موافق تماما	3	13.04

المجموع	23	100
---------	----	-----

المصدر : من اعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة بنسبة 43.47% ثم تليها الموافق تماما بنسبة 30.43% أما المحايد 13.04% و غير الموافق تماما معدومة و كانت نسبة غير موافق تماما 13.04 %

الجدول رقم (3-20) : اختيار تطوير الضوابط من قبل المدقق يساعد على تخفيف حدة المخاطر.

الاجابة	التكرار	النسبة %
موافق تماما	03	13.04
موافق	15	65.21
محايد	03	13.04
غير موافق	02	8.69
غير موافق تماما	00	00
المجموع	23	100

المصدر : من اعداد الطالب

من الملاحظ في الجدول تبين لنا أن الموافقة على العبارة بنسبة 65.21% في حين أن المحايد و موافق تماما 13.04% و كانت نسبة غير موافق 8.69% و أخيرا موافق تماما و الغير موافق تماما فكانت نسبتهما معدومة.

الجدول رقم (3-21) : تؤثر مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطر الرقابة الداخلية في المؤسسة.

الاجابة	التكرار	النسبة %
موافق تماما	05	21.73
موافق	10	43.47
محايد	03	13.04
غير موافق	04	17.39
غير موافق تماما	01	4.34
المجموع	23	100

المصدر : من اعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن الموافقة على العبارة كانت بنسبة 43.47% في حين تلتها نسبة موافق تماما بـ 21.73% و كانت نسبة محايد 13.04% أما نسبة غير موافق 17.39% و غير موافق تماما 4.34%

الجدول رقم (3-22) : يعتمد المدقق الخارجي على معلومات من داخل المؤسسة في تحديد حجم المخاطر

الاجابة	التكرار	النسبة%
موافق تماما	04	17.39
موافق	15	65.21
محايد	03	13.04
غير موافق	01	4.34
غير موافق تماما	00	00
المجموع	23	100

المصدر : من اعداد الطالب

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه تم الموافقة على العبارة بنسبة 65.21% تليها موافق تماما بـ 17.39% في حين محايد 13.04% و كانت نسبة غير موافق 4.34% أما غير موافق تماما أخذ النسبة المعدومة.

الجدول رقم (3-23) : التطوير المستمر في نظام المعلومات يساعد المدقق الخارجي على تحديد المخاطر في الوقت المناسب

الاجابة	التكرار	النسبة%
موافق تماما	6	26.08
موافق	9	39.13
محايد	04	17.39
غير موافق	04	17.39
غير موافق تماما	00	00

المجموع	23	100
---------	----	-----

المصدر : من اعداد الطالب

من الجدول سابق الذكر نلاحظ نسبة الموافق 39.13% تليها نسبة موافق تماما 26.08 كما نلاحظ تساوي في نسبة كل من محايد و غير موافق 17.39% و غير موافق تماما أخذت النسبة المعدومة.

الجدول رقم (3-24): استخدام المدقق الخارجي على التقنيات الحديثة يساعد على استكشاف مخاطر التدقيق

الاجابة	التكرار	النسبة. %
موافق تماما	05	21.73
موافق	10	43.47
محايد	06	26.08
غير موافق	02	8.69
غير موافق تماما	00	00
المجموع	23	100

المصدر : من اعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة كانت بنسبة 43.47% و نسبة المحايد 25% في حين كانت نسبة غير موافق 12.5% تليهم نسبة الموافق تماما ب 6.25% و أخيرا انعدمت نسبة غير موافق تماما .

الجدول رقم (3-25): تساعد الدورات التدريبية للمدقق الخارجي على ادراك المخاطر

الاجابة	التكرار	النسبة. %
موافق تماما	05	21.73
موافق	11	47.82
محايد	00	00
غير موافق	03	13.04
غير موافق تماما	04	17.39
المجموع	23	100

المصدر : من اعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة بنسبة 47.82% كما تبين أيضا أن الموافقة تماما كانت بنسبة 21.73% و نسبة غير الموافقة تماما 13.04% في حين أن نسبة غير موافق قدرت بـ 17.39% و أخيرا كانت نسبة المحايد معدومة.

جدول رقم (3-26): ملخص النتائج المحصل عليها من الاستبيان

البيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المجموع
الجزء الأول (7-1)	التكرار	46	45	22	13	7
	النسبة%	34.58	33.83	16.54	9.77	5.26
الجزء الثاني (13-8)	التكرار	38	38	21	21	15
	النسبة	33.33	35.42	20.83	6.25	4.17
الجزء الثالث (20-14)	التكرار	35	35	22	13	8
	النسبة	15.18	15.18	16.07	7.14	3.57

المصدر : من اعداد الطالب

من الجدول أعلاه :

الجزء الاول : من الملاحظ أن أعلى نسبة في هذا الجزء كانت للموافق على العبارات بنسبة 45% تليها في ذلك الموافق تماما بنسبة 46% ، في حين كانت نسبة المحايد و التي كانت نسبته 22% أما نسبة غير الموافق كانت 13% أما نسبة غير الموافق تماما 7%.

الجزء الثاني : نلاحظ في الجدول أعلاه أن أكبر نسبة للموافق بـ 33.83% تليها نسبة الموافق تماما 35.42% ، في حين كانت نسبة المحايد 20.83% ، أما نسبة غير موافق كانت 6.25% ، أما نسبة غير موافق تماما 4.17% .

الجزء الثالث : نلاحظ في الجدول أعلاه أن أكبر نسبة للموافق بـ 15.18% تليها نسبة المحايد 16.07% في حين كانت نسب الموافق تماما 15.18% ، أما نسبة غير الموافق كانت 7.14% أما نسبة غير موافق تماما 3.57%.

المطلب الرابع: اختبارات الفرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: يعتبر فحص و تحليل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة نقطة البدء الرئيسية لعمل المدقق.

في الجدول التالي ملخص للتحليل الاحصائي للمحور

المؤشرات الاحصائية	العبرة
--------------------	--------

النتيجة	المتوسط الحسابي	
موافق تماما	1.25	تعد الرقابة الداخلية اداة للتسيير بالنسبة للمؤسسة
محايد	1.69	الرقابة الداخلية اداة للوقاية و الانذار
موافق	2.03	بإمكان للرقابة الداخلية للتحكم في المخاطر تسيير
موافق	2.06	تحسين نظام الرقابة الداخلية يساعد علي عدم الوقوع في الخطأ
موافق	2.50	لمعرفة نظام الرقابة الداخلية علي المدقق للاقتصار علي اسلوب قوائم للاستقصاء
موافق	2.31	ركيزة الاساسية لعمل المدقق الخارجي هو نظام الرقابة الداخلية
موافق	2.50	الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة علي تحسين سير الاداء للفعال و تحقيق الاهداف المرجوة
موافق	2.05	المتوسط العام للمحور فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

من اعداد الطالب

الفرضية الثانية: يعتمد المدقق الخارجي في الجزائر علي اساليب فعالة متعارف عليها في
تقييم نظام الرقابة الداخلية

في هذا الجدول ملخص تحليل الاحصائ

المؤشرات الاحصائية		العبارة
النتيجة	المتوسط الحسابي	
موافق تمام	1.69	يساعد المدقق الخارجي علي وضع استراتيجيه شاملة

لنظام رقابة الداخلية		
موافق	2.19	حصول المؤسسة من المدقق الخارجي علي فهم عام للاطار القانوني لمهنة التدقيق
موافق	2.12	يحدد المدقق كافة الانحرافات في نظام الرقابة الداخلية
موافق	2.50	يساهم المدقق الخارجي في تحسين نظام الاتصال ونظام للرقابة الداخلية في المؤسسة
موافق	2.00	استخدام المدقق للمعايير تدقيق يضفي مصداقية علي المعلومات متحصل من نظام الرقابة الداخلية
موافق	2.25	يعتمد المدقق الخارجي علي اساليب فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية
موافق	2.125	المتوسط العام لمحور تاثير المدقق الخارجي علي نظام الرقابة الداخلية



الخاتمة العامة

من خلال دراستنا هذه قمنا بالإجابة على الإشكالية الرئيسية "كيف يمكن للمدقق الخارجي أن يحسن نظام الرقابة الداخلي و أن يقيم مخاطرها ؟"

استنتجنا أن للتدقيق الخارجي دور أساسي في المؤسسات و ذلك عن طريق تقرير و تعظيم مصداقية القوائم المالية.

إن مهنة التدقيق من المهن العريقة لها تقاليدها و مسؤولياتها المهنية حيث ساهمت في شكل كبير في تنمية المجتمعات للمحافظة على أموال المستثمرين و حماية مصالح الجهات الأخرى ذات العلاقة ، فعلت التدقيق هو علم من علوم المحاسبة ظهرت الحاجة له من أجل التأكد من استخدام المبادئ و الإجراءات المحاسبية و عدالة القوائم المالية إلا أن عمل المدقق الخارجي يقوم بإجراءات فحص و اختبار لنظام الرقابة الداخلي حيث تعتبر دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلي من أهم مراحل عم المدقق الخارجي .

كما يعد تقرير المدقق الخارجي خلاصة لعملية التدقيق في المؤسسة حيث يعمل على خروج برأي في محاييد يجسد فيه مصداقية القوائم المالية و تعبيرها الدقيق عن الوضعية المالية

نتائج الدراسة

من خلال دراستنا التطبيقية التي تم اختيار العينة من المحاسبين و رؤساء الأقسام و الوظائف الأخرى للمؤسسة الأنابيب و من خلال التحليل أرائهم و إجاباتهم استطعنا أن نستخلص ما يلي :

- أظهرت نتائج تحليل الاستبيان أن نظام الرقابة الداخلي ليست إدارة للوقاية و الإنذار ككل.
- من خلال تحليل نتائج الاستبيان تبين لنا أن تأثير المدقق الخارجي على نظام المراقبة الداخلي يساهم في فهم نظام و تقييمه و تحسينه.
- و في الختام تبين أن المدقق الخارجي له القدرة على تقدير مخاطر التدقيق .

نتائج الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الأولى: يعتبر فحص و تحليل نظام الرقابة الداخلية نقطة بدأ الرئيسية لعمل المدقق هذه الفرضية صحيحة حيث أنه الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق في المؤسسة هي فحص و تحليل نظام الرقابة الداخلي.

- بالنسبة للفرضية الثانية: التي تنص على أنه يعتمد المدقق الخارجي على أساليب فعالة متعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية فقد تبين أن صحة الفرضية كون أن وجود أدوات فعالة تساعد على تقييم نظام الرقابة الداخلي من طرف المدقق.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: و التي تقوم على أن عدم و فهم المدقق الخارجي للنظام الرقابي يؤدي إلى الوقوع في مخاطر التدقيق و تعتبر هذه الفرضية مقبولة من خلال ما توصلنا إليه فنقص المدقق الخارجي لاستعاب نظام الرقابة الداخلي يؤدي إلى الوقوع في المخاطر .

آفاق الدراسة

لإثراء المهتمين بهذا الموضوع و استكمال ما نرى أن هناك إضافات من بينها:

- مدى إدراك المدققين الخارجيين بأساليب و المعايير المعتمدة .
- مواكبة التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق و نظام الرقابة الداخلي .
- تأثير مهنة المدقق الخارجي على النظام الداخلي و الخارجي للمؤسسة .



المراجع

من خلال دراستنا هذه قمنا بالإجابة على الإشكالية الرئيسية "كيف يمكن للمدقق الخارجي أن يحسن نظام الرقابة الداخلي و أن يقيم مخاطرها ؟"

استنتجنا أن للتدقيق الخارجي دور أساسي في المؤسسات و ذلك عن طريق تقرير و تعظيم مصداقية القوائم المالية.

إن مهنة التدقيق من المهن العريقة لها تقاليدها و مسؤولياتها المهنية حيث ساهمت في شكل كبير في تنمية المجتمعات للمحافظة على أموال المستثمرين و حماية مصالح الجهات الأخرى ذات العلاقة ، فعلت التدقيق هو علم من علوم المحاسبة ظهرت الحاجة له من أجل التأكد من استخدام المبادئ و الإجراءات المحاسبية و عدالة القوائم المالية إلا أن عمل المدقق الخارجي يقوم بإجراءات فحص و اختبار لنظام الرقابة الداخلي حيث تعتبر دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلي من أهم مراحل عم المدقق الخارجي .

كما يعد تقرير المدقق الخارجي خلاصة لعملية التدقيق في المؤسسة حيث يعمل على خروج برأي في محايد يجسد فيه مصداقية القوائم المالية و تعبيرها الدقيق عن الوضعية المالية

نتائج الدراسة

من خلال دراستنا التطبيقية التي تم اختيار العينة من المحاسبين و رؤساء الأقسام و الوظائف الأخرى للمؤسسة الأنابيب و من خلال التحليل أرائهم و إجاباتهم استطعنا أن نستخلص ما يلي :

- أظهرت نتائج تحليل الاستبيان أن نظام الرقابة الداخلي ليست إدارة للوقاية و الإنذار ككل.
- من خلال تحليل نتائج الاستبيان تبين لنا أن تأثير المدقق الخارجي على نظام المراقبة الداخلي يساهم في فهم نظام و تقييمه و تحسينه.
- و في الختام تبين أن المدقق الخارجي له القدرة على تقدير مخاطر التدقيق .

نتائج الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الأولى: يعتبر فحص و تحليل نظام الرقابة الداخلية نقطة بدأ الرئيسية لعمل المدقق هذه الفرضية صحيحة حيث أنه الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق في المؤسسة هي فحص و تحليل نظام الرقابة الداخلي.

- بالنسبة للفرضية الثانية: التي تنص على أنه يعتمد المدقق الخارجي على أساليب فعالة متعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية فقد تبين أن صحة الفرضية كون أن وجود أدوات فعالة تساعد على تقييم نظام الرقابة الداخلي من طرف المدقق.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: و التي تقوم على أن عدم و فهم المدقق الخارجي للنظام الرقابي يؤدي إلى الوقوع في مخاطر التدقيق و تعتبر هذه الفرضية مقبولة من خلال ما توصلنا إليه فنقص المدقق الخارجي لاستعاب نظام الرقابة الداخلي يؤدي إلى الوقوع في المخاطر .

آفاق الدراسة

لإثراء المهتمين بهذا الموضوع و استكمال ما نرى أن هناك إضافات من بينها:

- مدى إدراك المدققين الخارجيين بأساليب و المعايير المعتمدة .
- مواكبة التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق و نظام الرقابة الداخلي .
- تأثير مهنة المدقق الخارجي على النظام الداخلي و الخارجي للمؤسسة .