جامعة يحيي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
دراسة حالة مؤسسة المطاط و البلاستيك - المدية-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:
- وزين حفيظ
- سنوساوي جمال

تحت إشراف الدكتور:
- بوجطو حكيم

السنة الجامعية: 2017-2018

قائمة الجداول

الجدول	العنوان	الصفحة
1	مكونات الرقابة الداخلية	
2	شكل استبيان حول متانة نظام الرقابة الداخلية	
3	اوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي	
4	قائمة استقصاء الهيكل التنظيمي للوحدة	
5	قائمة استقصاء نظام المشتريات	
6	قائمة استقصاء نظام المبيعات	
7	قائمة استقصاء نظام المخزونات	

قائمة الاشكال

الاشكال	العنوان	الصفحة
1	انواع الرقابة الداخلية	
2	اهداف الرقابة الداخلية	
3	العلاقة بين الوسائل الثلاث المستخدمة في الجانب المحاسبي	
4	مقومات نظام النقابة الداخلية	
5	اجراءات نظام الرقابة الداخلية	
6	الاشكال و الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	
7	الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للمطاط و البلاستيك	
8	الهيكل التنظيمي للوحدة	

إهداء

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون"

صدق الله العظيم.

إلهي لا يطيب الليل الا بشكرك و لا يطيب النهار الا بطاعتك.. و لا تطيب اللحظات الا بذكرك.. و لا تطيب الاخرة الا بعفوك ..و لا تطيب الجنة الا برايتك الله جل جلاله

الى من بلغ الرسالة و أدى الامانة.. و نصح الامة .. الى نبي الرحمة ..نور العلمين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم.

الى اغلى ما في الوجود الى من بسطت الجنة تحت قدميها.

الى اول من رات عيناي و اتمنى ان تكون اخر ما ترى عيناي في الوجود.

اليك اهدي كل جميل... اليك يا امي.

الى من كلله الله بالهيبة و الوقار ...الى من علمني العطاء بدون انتظار ...الى من احمل اسمه بافتخار، ارجو من الله ان يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار.

اليك ابي العزيز.

الى جميع العائلة لكل من اعمامي و عماتي، الى اخوالي و خالاتي

الى صديقي و شريكي في هذا العمل حفيظ وزين

الى اصدقائي: موسى، عادل، ابو بكر، عادل، اسماعيل، بلال، حمزة، عباس

الى كل من يعرفني من قريب او بعيد.

جمال

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

{وقضى ربك ألاّ تعبدوا إلاّ إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغنّ عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أفٍ ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما واخفض لهما جناح الذّل من الرّحمة وقل ربّ ارحمهما كما ربياني صغيرا } { الإسراء 23 – 24}.

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها, إلى الشمعة التي تذوب من أجل أن تنير دربي و لا زالت كذلك و لم تنطفئ , إلى أغلى شخص في الوجود : أمي حمداني حورية.

لمن كافح من أجلنا وتخجل الكلمات حين ذكره إلى من اعطانا من دمه ولو أعطيناه الدنيا بأسرها لما وفته حقه إلى أعز الناس الحنون الذي أشعر في ظله بأمان أبي وزين رمضان

الى من ليس لي اخ سواها الغالية على قلبي ولا يمنكن ان انساها اختي سليمة و زوجها عبد الرزاق وابنهما الكتكوت محمد عبد الناصر

الى جميع العائلة الكريمة اعمامي و اخوالي والي جدتي العزيزة والى كل عائلة وزين و حمداني اينما كانوا

الى صديقي وشريكي في العمل جمال سنوساوي

الى جميع اصدقائي: جمال، عمار، بلال، عباس، موسى، عبد الرحمان، منير، بوعلام، رابح، عبد الناصر، بشير، عادل، جلال، محمد، حمزة، عبد السلام، عبد النور.

الى زوجتي المستقبلية، و الى كل من عرفني و عرفته من قريب او من بعيد

حفيظ

التغيرات الاقتصادية التي شهدها العالم استدعت على المؤسسات تطوير طرق التسيير تماشيا مع هذه التغيرات الحاصلة، ولكي يتسنى لها ذلك على المؤسسة تصميم نظام رقابي فعال يضمن لها التحكم الجيد في تسيير المؤسسة اضافة لنظام الرقابة الداخلية على المؤسسة أيضا تبني عملية التدقيق المحاسبي الذي يهدف إلى تقييم مختلف السياسات والاجراءات هذا النظام.

ومن خلال البحث الذي قمنا به يمكن القول ان نظام الرقابة الداخلية يعتبر وسيلة هامة لترتيب وتنظيم وحسن تسيير المؤسسات بحيث يعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية موجودات المؤسسة واعطاء اكبر قدر ممكن من مصداقية المعلومات المالية والاقتصادية، كما تعبر بدقة عن الوضع المالي للمؤسسة لمنح الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة القدرة على اتخاذ الاجراءات والقرارات المناسبة.

كما تكتسب عملية التدقيق اهمية كبيرة داخل المؤسسة باعتبار التدقيق المحاسبي يقوم على دراسة تفعيل وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال اكتشاف الاخطاء والتلاعبات وتحديد المتسببين واتخاذ الاجراءات المناسبة.

ومن خلال دراستنا التطبيقية قمنا بمعالجة تقييم نظام الرقابة الداخلية ودور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط وحدة سواكس بلاست – المدية–.

اما فيما يخص الفرضيات فبعد الدراسة توصلنا الى انها كلها فرضيات إثبات:

الفرضية الاولى: حيث أن الهدف الاساسي للتدقيق المحاسبي هو اكتشاف الاخطاء والتلاعبات وحالات الغش داخل المؤسسة.

الفرضية الثانية: يعتبر الدور الاساسي لتدققي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية هوا كتشاف التلاعبات في الوقت المناسب وتحميل المسؤوليات واتخاذ الاجراءات المناسب في الوقت المناسب.

الفرضية الثالثة: تؤثر الرقابة الداخلية على التدقيق المحاسبي حيث اذا توفر للمؤسسة نظام رقابة داخلية فعال هذا يساعد المدقق على اداء مهمته وذلك من خلال صدق المعلومات والمعطيات المقمة له.

ومن خلال اعداد هذه المذكرة توصلنا الى النتائج التالية:

1. تعتبر الرقابة الداخلية وسيلة جد ضرورية للمؤسسة لأنها تقدم معلومات دقيقة وتعبر عن الوضع المالي للمؤسسة بدقة.

2. تعمل الرقابة الداخلية على الوفاء بالأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الادارة وذلك لما يتميز به النظام الرقابي الداخلي من مقومات تجعله يحقق الاهداف بصورة صحيحة سواء كانت المقومات ادارية او محاسبية.

3. من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لابد من التقيد بالإجراءات الخاصة بها والمتمثلة في الاجراءات الادارية والتنظيمية والاجراءات المحاسبية إضافة الى الاجراءات العامة.

4. لتقييم نظام الرقابة الداخلية على المدقق اتباع مجموعة من الخطوات لتكون عملية التقييم صحيحة وتحقق الاهداف المرجوة منها ولا يمكن الاستغناء عن مرحلة من هذه المراحل ولا تقديم مرحلة على مرحلة اخرى.

5. يعد الاستبيان (قائمة الاستقصاء) من بين أهم الطرق والوسائل التي تستعمل في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ويتميز بالسهولة وتكون فيه الاسئلة شاملة ويمكن تحديد نقاط القوة والضعف بسهولة.

6. لكي نقول ان نظام الرقابة الداخلية فعال يجب ان تحتوي على عدة معايير.

7. إن اهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات الصلة بالمؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو أطراف خارجية، إذ تعتمد الى حد كبير على البيانات المحابية لاتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية.

8. التحقق من مدى دقة وصحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها وإبداء الرأي الفني المحايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

9. عند التخطيط للتدقيق على المدقق الاخذ بعين الاعتبار مخاطر التدقيق والمتمثلة في التحريفات المالية ربما نتجت عن خطأ او غش. الخطأ هو خطأ غير مقصود نتيجة الحذف او الخطأ، وعلى سبيل المثال تسجيل عملية بيع لا تخص الفترة.

10. تعتبر معايير التدقيق ارشادات هامة تساعد المدقق على اداء مهمته والوفاء بمسؤولياته عند اداء مهمته ويكمن عرض المعاير المتعارف عليها.

11. الهدف الرئيسي من مهنة التدقيق هو اعداء تقرير مهني محايد عن القوائم المالية نتيجة لقيام المدقق لفحص الحسابات، ولكي يصل المدقق الى هدفه تبع العديد من الخطوات والاجراءات، من اجل ان تكون العملية التدقيقية دقيقة ومبنية على أسس صحيحة.

الاقتراحات والتوصيات:

1. على المؤسسة الاعتماد على موظفين مستقلين لمسك حسابات المخازن.
2. يجب على المؤسسة توظيف أمناء للمخازن يكونون مستقلين عن كل من اقسام المشتريات والمبيعات.
3. يجب على المؤسسة توفير تأمين كاف عن الدفاتر والسجلات المحاسبية وابعادها من الاخطار المحتملة الوقوع فيها ووضعها في مكان امن يصعب الوصول اليها.
4. تعزيز التواصل والترابط بين مختلف اقسام المؤسسة مما يساعد على تحقيق اهدافها.
5. الاهتمام بالعنصر البشري داخل المؤسسة ن خلال تحفيز العمال على الاداء بالقوة القصوى .
6. توفير المؤسسة الفرصة لعمالها من اجل القيام بدورات تكوينية من اجل رفع مستواهم ومجاراة التطور الحاصل.

وفي الاخير نرجو أننا قد وفقنا فيما ذهبنا اليه فإن وفقنا فالحمد لله رب العالمين، وإن لم نوفق فحسبنا أننا حاولنا.

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن فمن المؤسسة البسيطة العائلية إلى الشركات متعددة الجنسيات تطورت المؤسسة مع تطور بيئتها الاجتماعية والقانونية وكذلك التطور الحاصل في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع رقعة المعاملات التجارية وتعقدها ما استدعى من المؤسسة أن تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مشتركة مع المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر مما اوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، ما يسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات الحاصلة داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

وهذه الوظيفة الجديدة التي تبنتها المؤسسة أطلق عليها اسم التدقيق، وللقيام بعملية التدقيق على أكمل وجه يجب أن تتصف بالحياد والموضوعية في تقديم وإعداد مختلف التقارير لمختلف الأطراف ذات العلاقة.

كما تعتبر زيادة الحاجة إلى الخدمات المقدمة من طرف المدقق عامل أساسي لتطوير مهنة التدقيق حيث أصبح من المستحيل الاستغناء عنه، هذا بسبب الأهمية الكبيرة التي اكتستها مهنة التدقيق والمتمثلة في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية والتأكد من صحتها واكتشاف الأخطاء أو الاختلاسات التي تحدث أثناء التسجيل المحاسبي للعمليات التي قامت بها المؤسسة.

وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الاول: التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي وفروضه واجراءاته.

المبحث الاول: ماهية التدقيق المحاسبي

التدقيق بمعناه اللفظي وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق ويشير التاريخ القديم أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية.[1]

المطلب الاول: مفهوم التدقيق المحاسبي:

يعتبر التدقيق مهنة قديمة النشأ وليست وليدة اليوم ولكن لم تكن بذلك الانتشار فكانت تمس بعض العمليات ولم تكن اجبارية وتطورت عبر عدة مراحل.

1.نشأة التدقيق

مر التدقيق عبر التاريخ بعدة مراحل نتيجة التطور الحاصل وتتمثل هذه المراحل في:

أ. الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م:

في بداية هذه الفترة لم يكن التدقيق معروفا، حيث كانت المؤسسات تتحقق من صحة حساباتها عن طريق تعيين مجموعتين من المحاسبين، وتقوم كل مجموعة بتقييد وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وفي نهاية السنة تقوم المؤسسة بالمقارنة بين دفاتر كل من المجموعتين، حيث يتم عرض الدفاتر على الحاكم ومستشاريه.

بالإضافة لهذه العملية تقوم بعدة جرد على المخزونات حيت تكتسي عملية الجرد أهمية كبيرة لوضع قيود لمنع الغش.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانتشار التجارة بشكل كبير هنا ظهرت الحاجة إلى ما يسمى التدقيق، حيث أستخدم المدقق لأول مرة في ايطاليا.

ب. الفترة ما بين 1500 م و1850 م:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من الأخيرة هي انفصال الملكية عن الادارة وزيادة الحاجة للمدققين.

[1] أحمد حلمي جمعة،، المدخل الى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية،2005 ، ص 6

كما تم استعمال وتطبيق نظري القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولم تكن بصورة متطورة كما هو شائع حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية عل المشاريع.[1]

ج. الفترة ما بين 1850 م الى1905 م:

تتميز هذه الفترة بظهور الثورة الصناعية والتطور الاقتصادي الكبير الذي صاحبها، والذي أدى إلى ظهور شركات المساهمة وبالتالي انفصلت الإدارة عن الملكية، وهذا ما أدى إلي اقتناع المساهمين بوجود طرف محاسبي مستقل يبين مدى أمانة الإداريين، وهذا للمحافظة على أموالهم المستثمرة في هذه الشركات.

وفي هذه الفترة ظهر التدقيق كمهنة مستقلة يزاولها أشخاص مؤهلون والمستقلين وقد نص قانون الشركات البريطاني لسنة 1862على ضرورة تعيين شركات المساهمة لمدققين خارجيين يستدلون بنتائج نظام المراقبة الداخلية، التي اصبحت ذات أهمية كبيرة في هذه المرحلة، وأصبح التدقيق في هذه الفترة أقل تفصيلا، وكان الهدف منها اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب بالدفاتر المحاسبية، واكتشاف الاخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.[2]

د. الفترة من 1905الى وقتنا الحالي:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الاحصائية في عملية التدقيق، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

ومن ناحية التطور التاريخي في العالم العربي فإن فلسطين والعراق كانت لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات،[3]

وفي الأردن أدى قانون ضريبة الدخل سنة 1946 (تعديل قانون 1932) إلى تطور مهنة التدقيق فيها، ثم صدر قانون مزاولة مهنة التدقيق رقم 10سنة 1961، القانون 32 لسنة 1985 وقانون الشركات رقم

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، الاردن، 1999، ص2.

[2] ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996،ص16.

[3] هادي التميمي، مرجع سابق، ص19.

12لسنة 1964 ثم قانون ضريبة الدخل المعدل رقم 57 لسنة 1985 والشركات لسنة 1989 أدت كلها إلى تطور مهنة التدقيق في الاردن.[1]

2.تعريف التدقيق:

للتعرف على التدقيق نقدم هذه التعاريف:

أ. التعريف الاول:

التدقيق هو فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج اعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[2]

ب. التعريف الثاني:

عرفت جمعية المحاسبين الامريكيين التدقيق على أنه عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك الى الاطراف المعنية.[3]

ج. التعريف الثالث:

التدقيق هو عبارة عملية بحث تسمح بتقييم الاجراءات المحاسبية والادارية وغيرها، الجارية في المؤسسة بهدف الضمان لمجموعة أو لعدة مجموعات يهمها الأمر بما فيهم المسيرين والمساهمين، وممثلي العمال والعملاء، البنوك، منظمات عامة...الخ، قانونية ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والمتعلقة بتسيير المؤسسة.[4]

د. التعريف الرابع:

عرف(BANMOUULT et GERMOND)التدقيق على أنه اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام

---

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العرب للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2010، ص 20.

[2] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص 13.

[3] محمد سمير الصيان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص17

[4] احمد انور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1992، ص08.

القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[1]

هـ. التعريف الشامل:

من التعاريف السابقة الذكر يمكننا استخلاص التعريف الشامل:

التدقيق هو فحص انتقادي يسمح بالتحقق من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، والحكم على العمليات التي قامت بها هاته الأخيرة، وذلك بتقديم تقرير نهائي مكتوب للأطراف المعنية، يبدي المدقق من خلاله رأيه المهني المحايد مع تحمله للمسؤولية المهنية تجاه العمل الذي قام به.

وبالتالي التدقيق يشمل العناصر الثلاثة التالية:

- الفحص وهو فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي يتم تسجيلها، وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي (الكمي والنقدي) للأحداث الخاصة بنشاط معين.
- التحقيق وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، كتعيير سليم لنتيجة أعمال المشروع لمدة دورة مالية، وكذا الحكم على المركز المالي للوضعية الحقيقة للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
- التقرير وهو بلورة نتائج الفحص، والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية وهو العملية الأخيرة من المراجعة.[2]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق:

تتلخص اهمية التدقيق واهدافه في ما يلي :

1.اهمية التدقيق:

إن اهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات الصلة بالمؤسسة سواء كانت اطراف داخلية أو اطراف خارجية، إذ تعتمد الى حد كبير على البيانات المحابية لاتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية ومن بين المستفيدين نذكر:

[1] احمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا المعايير الدولية، دار اللجان للنشر والتوزيع، 2015، ص10

[2] محمد التهامي ظواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 11-12

أ. إدارة المؤسسة:

تعتمد المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء اعضاء مجلس الادارة.

ب. الملاك والمساهمين:

تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

ج. الدائنين والموردين:

يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

د. مؤسسات البنوك ومؤسسات الاقراض الاخرى:

تلعب هذه دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها لهذا فإنها تعتمد القوائم المالية تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل المشروع في نهج الائتمان المصرفي(القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه او الاحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.[1]

هـ. المؤسسات الحكومية:

تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والاشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين وباللوائح والتعليمات والاجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات واسبابها. [2]

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق ، ص 24.

[2] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق ، ص26.

و. رجال الاقتصاد:

ازداد الاهتمام بالقوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات وما تحويه من بيانات محاسبية وتحليلها ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها في المصادقة عن هذه التقارير.

ز. نقابات العمال:

تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الادارة لرسم السياسيات العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

ح. الاقتصاد القومي:

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها واهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمت في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الاسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق اهدافها وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.[1]

2. أهداف التدقيق:

يمكن تحديد التدقيق بمجوعتين رئيسيتين هما الاهداف التقليدية والاهداف الحديثة:

أ. الاهداف التقليدية :

يمكن تقسيم الاهداف التقليدية للتدقيق المحاسبي الى قسمين هما الاهداف الرئيسية والاهداف الفرعية.

- **الاهداف الرئيسية:**

– التحقق من مدى دقة وصحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

– إبداء الرأي الفني المحايد يستند على ادلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

- **الاهداف الفرعية:**

– اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء او غش او التلاعب في الحسابات.

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، نفس المرجع، ص 27.

- تقليل فرص ارتكاب الاخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الادارة على تقرير المدقق لرسم السياسات الادارية واتخاذ القرارات حاضرا او مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.

ب. الاهداف الحديثة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الاهداف وتحديد الانحرافات واسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الاعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- تحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.[1]

الطلب الثالث: انواع التدقيق المحاسبي ومخاطره :

يمكن تقسيم التدقيق المحاسبي الى عدة أنواع وذلك لتقسيمها من عدة نواحي، كما يتميز التدقيق المحاسبي بعدة مخاطر سنتطرق لها بالتفصيل.

1.: انواع التدقيق المحاسبي:

للتدقيق المحاسبي عدة انواع تتمثل في:

أ. من حيث القائم بعملية التدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بالعملية الى نوعين اساسين هما:

- **التدقيق الخارجي:**

وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة او الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة.

- **التدقيق الداخلي:**

وهو تدقيق يعتبر حديثا اذ ما قورن بالتدقيق الخارجي، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخمة أهداف الادارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية والمالية، ومن

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص23-24.

هنا يمكن القول أن التدقيق الداخلي يمثل أحدى حلقات الرقابة الداخلية واداة في يد الإدارة تعمل باستمرار على مد الإدارة بالمعلومات فيما يتعلق التالية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من اقسام المؤسسة.
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس صدق نتائج العمليات.

مما سبق ذكره من تعاريف للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يتضح ان هناك اوجه تشابه واوجه اخلاف:

اوجه التشابه:

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف الى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة بها والاعتماد عليها في اعداد التقارير المالية النافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال في الرقابة الداخلية لمنع او تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.[1]

الجدول رقم(3): اوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	- تحقيق اعلى كفاءة وانتاجية خلال القضاء على الاسراف واكتشاف الاخطاء والتلاعبات. - التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	- ابداء الرأي المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة زمنة معينة وتوصيل النتائج للفئات المستفيدة منها
العلاقة مع المؤسسة	موظف داخل المؤسسة	شخص طبيعي او معنوي من خارج المؤسسة

[1] احمد نور الدين، مرجع سابق، ص16

نطاق وحدود التدقيق	تحدد الادارة عمل المدقق، كما ان طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وامكانيات تساعده على مراجعة عمليات المؤسسة	يحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة للمهنة وغالبا ما تكون الخارجية اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق
توقيت التدقيق	- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. - اختيارية وفقا لحجم المؤسسة	- يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية - قد يكون كامل اوجزئي - الزامية وفقا للقانون السائد
المستفيدون	ادارة المؤسسة	- قراء التقارير المالية - اصحاب المصالح - ادارة المؤسسة

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 21

ب. من حيث الالتزام:

ينقسم التدقيق من حيث الالتزام الى نوعين هما:

- **التدقيق الالزامي:**

يتم وفقا لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو اجباري مقرونا بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضمانا وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بقوائم المنشئة المالية، كتدقيق شركات التوصية بالأسهم والمحددة المسؤولية والمساهمة.

- **التدقيق غير الالزامي(اختياري):**

يقصد به الذي يتك بإرادة الملاك أو الادارة من غير الزام قانوني مثل المؤسسة الفردية وشركة التضامن، وفي البداية كان التدقيق اختياريا ثم ما لبثت الشركات ان ادرجت المدققين لحسابها اذ اصبحت عرفا سائدا لفترة طويلة ومع ظهور المؤسسات الكبيرة وخاصة شركات المساهمة برزت الحاجة الى حماية حملة الاسهم وغيرهم فظهرت التشريعات بخصوص الزامية التدقيق في بعض انواع الشركات .[1]

ج. من حيث مجال او نطاق التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث نطاقه الى قسمين:

- **التدقيق الكامل:**

التدقيق الكامل هو ذلك التدقيق الذي يخول للمدقق انطارا غير محدد للعمل الذي يقوم به ولكم يخضع ذلك لمعايير التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على كل مدقق في نهاية الامر ابداء رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها دراسته.[2]

- **التدقيق الجزئي:**

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف او موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة زمنية معينة او فحص عمليات البيع النقدي خلال فترة زمنية معينة.

ويهدف هذا النوع الى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل اليها الفحص بهدف الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الاعمال.

ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب القيام بها ونطاقها، ويحمي نفسه ولا ينسب له تقصيره في الاداء.[3]

د. من حيث مدى الفحص او حجم الامتيازات:

ينقسم التدقيق من حيث مدى الفحص الذي يقوم به المدقق الى قسمين:

---

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 40.

[2] احمد نور الدين، مرجع سابق، ص.19

[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص35.

- **التدقيق الشامل(التفصيلي):**

يعني التدقيق الشامل أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، اي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص. من الملاحظ ان هذا التدقيق يصلح للمؤسسة صغيرة الحجم، حيث انه في المؤسسات الكبرى سيؤدي استخدام هذا النوع من التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت ة التكلفة التي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

- **التدقيق الاختياري:**

هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر التدقيق الاختياري الأن هو الأساس السائد في العمل الميداني والتدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء لذلك الأساس، والجدير بالذكر أن في مجال التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية والتدقيق الجزئي والتدقيق الاختياري من جهة أخرى وذلك تجنبا للخلط بينهم حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين أنها تكون اختيارية إذا تم فحص جزء معين من القيود والسجلات والمستندات، وكذلك الحال بالنسبة للتدقيق الجزئي فقد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات التي يشملها هذا الجزء محل التدقيق، وتكون اختيارية إذا تم فحص عينة من مجموع مفردات الفحص.

هـ. من حيث توقيت التدقيق واجراء الاختبارات:

ينقسم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات إلى نوعين هما:

- **التدقيق النهائي:**

يتميز التدقيق النهائي بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق إلى هذا الاسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وللتدقيق النهائي مزايا كما له مساوئ.

– مزايا التدقيق النهائي:

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والارقام التي يتم تقديمها (تسوية واقفال الحسابات).[1]
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لأن المدقق ومساعديه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة.

[1] احمد نور الدين، مرجع سابق، ص20.

- **أوجه النقد التي وجهت للتدقيق النهائي**
- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.
- حدوث ارتباك في مكتب المدقق.
- عدم اكتشاف الغش والاخطاء والتلاعب.
- تأخر النتائج.

- **التدقيق المستمر:**

يعني ان عملية الفحص والإجراءات الاختبارية تتم على مدار السنة المالية للمؤسسة، وبطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق أخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية. فالتدقيق المستمر يعمل على معالجة العيوب والانتقادات الي واجهت التدقيق النهائي، وهذا النوع من التدقيق يساعد المؤسسات الكبيرة ،كما له عيوب ومزايا نذكر منها:

- **مزايا التدقيق المستمر**

- طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية التدقيق.
- انتهاء المدقق من عملية التدقيق بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية.
- اكتشاف الأخطاء أولا بأول أي عدم وجود فجوة زمنية بين تاريخ حوث الأخطاء واكتشافها.
- تواجد المدقق ومساعديه في المؤسسة باستمرار أو في فترات منتظمة خلال السنة المالية
- تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط أو إرهاق(توزيع العمل على العاملين بالمكتب).

عيوب التدقيق المستمر:

- ارتباك العمال في المؤسسة محل التدقيق.
- إنهاء التدقيق غير متصل(قد يتحول التدقيق إلى عمل روتيني بحيث يؤدى بطريقة الية).
- توطيد العلاقة بين المدقق وموظفي المؤسسة.[1]

[1] احمد نور الدين، مرجع سابق، ص21.

2.مخاطر التدقيق:

عند التخطيط للتدقيق على المدقق الأخذ بعين الاعتبار مخاطر التدقيق والتي عرفت من قبل معهد المحاسبين الامريكيين(AICPA): وهي المخاطر من ان المدقق، وبغير معرفة فشل في تعديل رأيه حول البيانات المحرفة ماديا.[1]

التحريفات المالية ربما نتجت عن خطأ أو غش. الخطأ هو خطأ غير مقصود نتيجة الحذف أو الخطأ، وعلى سبيل المثال تسجيل عملية بيع لا تخص الفترة.

أما الانحرافات بسبب الغش المقصود في تحضير بيانات مالية محرفة او سرقة موجودات، وعلى سبيل المثال مبيعات لم يتم قيده وتم سرقت مبالغها من قبل الموظف وتغطية هذه السرقة على أنها ديون معدومة، اما تحضير بيانات مالية محرفة هي محاولة الإدارة لغش المستفيدين من هذه البيانات.

أ. أنواع مخاطر التدقيق:

تتمثل أنواع مخاطر التدقيق في:

- **المخاطر الملازمة(الموروثة):**

تعود إلى احتمالية ان اقرارا من اقرارات الإدارة فيه أخطاء أو حذف، اما بمفرده أو عند جمعه والتي تمثل انحرافات مادية مع الافتراض بعدم وجود رقابة داخلية. أما المخاطر اما المخاطر الموروثة قد يكون سببها الإدارة المنحرفة وغير النزيهة.

فعلى سبيل المثال، شركة في صناعة أو بيع مواد تعاني من كساد في أسواقها تمثل مخاطر موروثة عالية.

- **مخاطر الرقابة:**

تعود الى احتمالية انحرافات في اقرار من اقرارات الإدارة أو في رصيد أو نشاط إما بمفرده أو عند جمعه ولا يتم اكتشافه أو منعه بواسطة نظام الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب، ومن مخاطر الرقابة عدم وجود ادلة كافية وعدم وجود رقابة على النقدية او البضاعة وعدم الفصل بين الوظائف، ان العمل يقوم به عامل من أوله إلى أخره.

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص53.

- **مخاطر الاكتشاف:**

مخاطر الاكتشاف هي مخاطر الانحرافات المادية في إقرارات الادارة والتي لم يكتشفها المدقق، وهذه المخاطر بالإمكان تخفيضها من خلال عمل تدقيق تفصيلي، ويجدر التنويه هنا أن العلاقة بين المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة من جهة وبين مخاطر الاكتشاف من جهة أخرى هي علاقة عكسية وبعبارة أخرى إذا زاد او نقص الأول فإن الثاني سينقص او يزيد .[1]

المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي:

تعتبر معايير التدقيق ارشادات هامة تساعد المدقق على أداء مهمته والوفاء بمسؤولياته عند أداء مهمته ويكمن عرض المعاير المتعارف عليها كما يلي:

المطلب الاول: المعايير العامة:

توصف على أنها معايير عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق للحسابات الخارجي. [2]

وتتكون المعايير العامة من:

1. التدريب والكفاءة:

مما لاشك فيه أن الكفاءة المهنية كمعيار من معايير تدقيق الحسابات، والتدقيق يعتبر من القواعد الهامة التي يجب توافرها في كل من شخص مدقق الحسابات أو مؤسسة تدقيق الحسابات سواء كانت في شكل مكاتب تدقيق مختصة أو في شكل أجهزة حكومية عامة.[3]

ويعني أن الشخص الذي يقوم بفحص الحسابات المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب وحتى تكون هناك ثقة لدى الاطراف في المدقق يجب أن يتوفر لديه شروط التأهيل العلمي

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص55-56.

[2] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق، ص 26.

[3] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 46

والمهني والاستقلال عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والمهني.[1]

2.التأهيل العلمي(الفني):

وهوان يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الراي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق.

3.التأهيل العملي (الخبرة المهنية):

مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العملي عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

4.الاستقلال(الحياد):

لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه.

ويعتمد استقلال المدقق على توفر نوعين من المقومات هما

أ. المقومات الشخصية (الذاتية)

ب. المقومات الموضوعية (القانونية والمعايير المهنية)

وللحكم على مدى استقلالية المدقق حددت دراسة لجمعية المحاسبة الامريكية ثلاث ابعاد هي:

أ. اعداد برنامج للتدقيق

ب. الفحص

ج. التقرير

وتتمثل اهمية الاستلال في

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 39.

أ. إن الاستقلال والحياد قاعدة اساسي تتطلبه الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف تدقيق الحسابات المتمثل في ابلاغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق.

ب. إن الاستقلال والحياد مبدأ ضروري عند توفرهما تعمل على زيادة الثقة التي يضيفها المدقق للمعلومات

ج. إن الاستقلال والحياد قاعدة اساسية لحماية مصالح تلك الاطراف المختلفة التي توجه لها خدمات التدقيق.

د. إن التأكيد على الاستقلال والحياد حقيقة(كما يراه المدقق) ومظهرا(كما يراه الاخرون) يتطلب تقييم مدقق الحسابات والأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

أ. الحكم على ظروف العمل بمعيار العقل والمنطق والمعقول.

ب. توفر الحقائق اللازمة للحكم على استقلالية المدقق.

ج. تقدير تصرف وسلوك المدقق.[1]

5. العناية المسؤولية المهنية اللازمة:

إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الاخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المدقق والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به المدقق من عمل وما يبديه من أراء وما يعده من تقارير.

ويرى البعض أنه يجب توفر عدد من الشروط العامة في المدقق الحكيم أو الحذر منها تتمثل في:

أ. ان يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة المرتبطة بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن التي تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للتدقيق.

ب. أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق وأثناء القيام بعملية التدقيق.

ج. أن يعطي أهمية اكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة.

د. أن يقوم بإزالة اية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

هـ. أن يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية.[2]

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص48.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص41.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني:

تتمثل معايير العمل الميدان في:

أ. التخطيط السليم لعملية التدقيق:

يعتبر التدقيق السليم لأي عملية مهم كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ بعين الاعتبار الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الاطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة، يقوم التدقيق على النقاط التالية:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد طبيعة رزنامة عملية التدقيق والإجراءات المطبقة في ظلها.
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

وفي ظل هذا الاطار يمكن أن نحدد الأهداف الاساسية المرجوة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها:

- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الاداء المنجز من طرف المدقق واعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج.
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل الذي قام به.[1]

ب. معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية في المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والذي يحث المدقق على أن يجري دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في المؤسسة.

ولكي يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لابد من المرور بالخطوات التالية:

[1] محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص44.

الخطوة الاولى: الالمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي تحقق عن طريق المتابعة والاطلاع اوعن طريق قائمة الاستقصاء لتحديد الكيفية النموذجية التي يعمل بها النظام.

الخطوة الثانية: تحديد مدى دقة وملائمة الاجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الامثل الاجراءات مع اخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.

الخطوة الثالثة: تحديد الكيفية التي تعمل بها النظام.[1]

لتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب إتباع إحدى الطرق التالية

أ. طريقة الاستقصاء عن طريق الاسئلة:

تشتمل هذه الطريقة عن قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، وهذه الأسئلة متعلقة بالمشتريات، الأجور، المخزون، الإنتاج، المبيعات، الخزينة، المستندات والأسهم ...الخ.

ب. طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة موضوع التدقيق، إذ يقوم المدقق بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والاجراءات القائم عليها، فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية يكمن من تحديد مواطن القوة والضعف في النظام، وهذا ما يسمح بتوجيه عملية التدقيق نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج الانحرافات الواقعة والتقرير عليها في ختام عملية التدقيق.

ج. طريقة الملخص الكتابي:

في ظل هذه الطريقة يقوم المدقق بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توفرها في النظام السليم للرقابة الداخلية بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق.[2]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص43.

[2] محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص ص50.

د. معيار كفاية الأدلة:

الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة ولك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية. [1]

وهنا يجب التوصل وهنا يجب التوصل إلى عناصر اثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين داخلية وخارجية، ومن الأمثلة على هذا النوع الأول كل ما هو موجود داخل المؤسسة مثل دفاتر الحسابات والشيكات ومستندات القيد وطلبيات البضائع ومحاضر جلسات مجلس الادارة او الهيئات العمومية ، أما الأدلة الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الاطلاع أو الملاحظة التي تجري خارج المؤسسة محل التدقيق، وتستخدم المعلومات التي تستخلص من هذه المصادر في تأييد البيانات الداخلية وتعزيزها.

ويجب أن تكون القرائن والأدلة التي يقوم المدقق بجمعها ملائمة أولا وكافية ثانيا، والقرائن الملائمة هي التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق وإن الوسيلة المستعملة في جميع تلك الأدلة مناسبة أيضا، أما كفاية الأدلة والقرائن فذلك عائد لتقدير المدقق وحكمه الشخصي. [2]

المطلب الثالث: معايير اعداد التقارير:

يمكن تلخيص جملة معايير إعداد التقارير فيما يلي:

1.المعيار الأول: إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ينص هذا المعيار على أنه يجب يبين تقرير المدقق ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما.

ومن أهم هذه المبادئ:

أ. المبادئ العامة:

- مبدأ الحيطة.
- مبدأ الثبات.

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص32.

[2] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص59.

- مبدأ الشمول.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الافصاح.

ب. المبادئ المتعلقة بقوائم الربح:

- مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية.
- مبدأ تحقق الايراد.
- مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات.

ج. المبادئ المتعلقة بقائمة المركز المالي:

- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك.
- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا. [1]

2. المعيار الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

بمعنى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من سنة لأخرى، وهنا يجب على المدقق ان يذكر في تطبيقه ثبات استعمال المبادئ أو استبدال مبدأ اخر ، ومثل هذا الترتيب في التقرير ضروري ليعرف المطلع على الحسابات بأن تغييرا قد طرأ على المبادئ المستعملة.

3.المعيار الثالث: معيار الافصاح الكافي:

على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى التضليل، كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي يقضي بذكرها القوانين السارية.

ويدخل في نطاقها شكل البيانات الحسابية وترتيبها والمصطلحات المستعملة فيها والملاحظات المرفقة بها والأسس التي بنيت عليه الحسابات المدرجة فيها والالتزامات وحقوق الغير وحصص الأرباح الممتازة المتأخر دفعها والمعلومات المناسبة المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل وبحقوق المساهمين، ويعتمد هذا المبدأ على قرار المدقق نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الافصاح عنها. [2]

[1] احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص28 -29.

[2] خالد امين عبد الله، مرجع سابق ص 46.

4.المعيار الرابع: التعبير عن رأي المدقق:

ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقارير على أنه يجب ان يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة، أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي.

وتتمثل أسباب امتناع المدد عن إبداء رأيه في:

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة يؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم امكانية إجراء الفحص بشكل كاف.
- حالة عدم التأكيد والذي يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة والذي يجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسبا بسبب عدم التأكد.
- عدم استقلال المدقق عن المؤسسة والذي يؤدي الى عدم تمكنه من ابداء رأيه[1]

ويكمن أن يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي رأيه في أحد الاشكال التالية:

- الرأي النظيف: إلي لا يتضمن تحفظات.
- الرأي المقيد: الذي يتضمن بعض التحفظات.
- الرأي السلبي: عدم إبداء الرأي في القوائم المالية.
- الرأي المعارض: القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي للمؤسسة.[2]

المبحث الثالث: إجراءات التدقيق المحاسبي:

الهدف الرئيسي من مهنة التدقيق هو إعداء تقرير مهني محايد عن القوائم المالية نتيجة لقيام المدقق لفحص الحسابات، ولكي يصل المدقق إلى هدفه تبع العديد من الخطوات والإجراءات، من أجل أن تكون العملية التدقيقية دقيقة ومبنية على أسس صحيحة .

المطلب الاول: تخطيط عملية التدقيق :

التخطيط لعملية التدقيق يعتبر من أهم المراحل التي تمر بها عملية التدقيق ، وهذا للتأكد من أن عملية التدقيق ستتم بطريقة تتسم بالكفاءة، وللقيام بالتخطيط الجيد للتدقيق نقوم بما يلي:

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق، ص48.

[2] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق، ص.49

1. الاجراءات التمهيدية في عملية التدقيق:

لتحسين فعالية التدقيق، وتحسين كفاءته فإنه على المدقق أن يتبع بعض الاجراءات التمهيدية للقيام بعمليات التدقيق الجديدة والمتمثلة في:

أ. التأكد من انه عين مدقق للمؤسسة:

يختلف التحقق من التعيين باختلاف شكل المؤسسة وذلك على النحو التالي:

- مؤسسة الافراد ويتم التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب الشأن.[1]
- شركات المساهمة ويتوقف التعيين على كون المؤسسة جديدة أو مستمرة، فإذا كانت جديدة فعلى المدقق الاطلاع على عقد التأسيس الذي يصدر بناءا عليه القرار بتأسيس المؤسسة حيث يرد فيه اسم المدقق لها أي أن المدقق يعين من طرف مجلس الإدارة ، أما إذا كانت المؤسسة مستمرة فيمكن للمدقق الرجوع الى الجمعية العامة التي تثبت انتخابه أي أن المدقق يعين من قبل الهيئة العامة.

ب. التأكد من نطاق التدقيق والفحص المطلوب منه:

ويختلف نطاقي التدقيق والفحص وفقا للشكل القانوني للمؤسسة، فبالنسبة للمؤسسات الفردية أو الأشخاص فإن هذه المؤسسات غير ملزمة بتعيين مدقق حسابات، ولذلك من الضروري ان يطلب المدقق المعين تكليف مكتوب به جميع التفاصيل الواجب أدائها، كما يجب عليه أيضا أن يرسل خطابا إلى أصحاب الشأن يخبرهم فيه قبوله بعملية التدقيق، مع بيان كافة التفاصيل التي سيقوم بها (رسالة الارتباط).

أما في شركات المساهمة فلا يوجد تحديد لمهمته بحيث يمكن للمدقق الاطلاع على كافة الدفاتر والمستندات، ويطلب أية إشعارات أو بيانات يرى نها ضرورية لعملية التدقيق، ومعنى ذلك أن للمدقق في شركات المساهمة الحق في توسيع أو تضييق نطاق التدقيق وفقا لما يتراءى له.

ج. الحصول على معلومات تمهيدية على المؤسسة:

يتعين على المدقق في مؤسسات الافراد ان يطلع على عقد تكوين المؤسسة للتعرف على:[2]

- رأس مال المؤسسة وحصة كل شريك.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 128.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 129.

- اسم الشريك المكلف بالإدارة.
- كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.
- مكافآت ومرتبات الشركاء.

أما في شركات المساهمة فعلى المدقق الاطلاع على:

- العقد الابتدائي والنظام الداخلي للمؤسسة، المركز الرئيسي ومدة المؤسسة، غرضها الاساسي، رأس المال، أعضاء مجلس الادارة، الاحكام الخاصة بالسنة المالية، إعداد الحسابات الختامية وتوزيع الارباح.
- التعرف على المسؤول الذي يجب أن يقابله ويتصل به عند بدء عمله، كذلك عما إذا كانت للمؤسسة فروع، كيفية التعامل مع المركز الرئيسي، وعما إذا كانت تمسك حساباتها بنفسها أو بمعرفة المركز الرئيسي.
- طلب كشف بأسماء الموظفين المسؤولين بالمؤسسة، ومدى اختصاص ومسؤولية كل منهم وصورة من توقيعاتهم، خاصة أولئك المصرح لهم بالتوقيع على الشيكات والمستندات اللازمة.
- التعرف على التنظيم الداخل للمؤسسة، وأقسامها وإداراتها وعلاقة كل إدارة بالأخرى.

د. التعرف على العمليات الفنية للمؤسسة:

يجب على المدقق ان يقوم بزيارة للمؤسسة والتعرف على منتجاتها، وتسلسل العمليات الفنية بها، ومن خلال زيارته للمصانع والمخازن وسؤال المختصين الفنيين، يستطيع أن يتفهم القيود المحاسبية، وإعداد برنامج التدقيق بما يتماشى مع طبيعة أعمال المؤسسة كما يمكنه أن يكتشف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.[1]

هـ. فحص النظام المحاسبي في المؤسسة:

وتشمل دراسة النظام المحاسبي، اطلاع المدقق على المجموعات المستندية، والدفاتر والسجلات والتقارير والدليل المحاسبي والنماذج اليومية المستخدمة والإجراءات المحاسبية، وكذلك نظام التكاليف، ومدى دقة وكفاية النظام المعتمد على الحاسب إذا كان متبعا في المؤسسة.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 130.

و. الاطلاع على التقارير المالية الخاصة بالسنوات السابقة:

وهذا الاطلاع إذا كانت المؤسسة قائمة ومستمرة وذلك للتعرف على المركز المالي وتطوره، وكذلك يجب عليه الاطلاع على تقارير التدقيق السابقة، وتقارير مجلس الإدارة، وفحص ما قد ورد فيها من تحفظات بدقة، للتأكد مما إذا كانت هذه التحفظات ما زالت قائمة من عدمه في السنة المالية التي سوف يقق حساباتها.

ز. فحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر:

ولعل هذه المرحلة من أهم الخطوات التي بمقتضاها يتحدد نوع التدقيق، وعليه يجب على المدقق حال وجود هذا النظام أن يتولى فحصه فحصا دقيقا للتعرف على مدى كفايته، وسلامته ومدى الاعتماد عليه في خطة عمله وتحديد مخاطر التدقيق (الجوهرية، الرقابية، مخاطر الاكتشاف)، كما يمكن اضافة الخطوات التالية

- فحص النظام المالي من الناحية الضريبية .
- التعرف على عدد العمال العاملين في المؤسسة.
- دراسة كافة الملاحظات التي وضعها لإعداد برنامج التدقيق.
- تحديد مواعيد والتدقيق وتقسيم العمل بين مساعديه.[1]

2. أهمية التخطيط لعملية التدقيق:

تواجه مكاتب التدقيق في الوقت الراهن ضغوط متزايدة من جانب العملاء في محاولة لتخفيض اتعاب عملية التدقيق، أو على الأقل زيادة نسبة حجم الاختبارات مع بقاء عنصر الأتعاب على ما هو عليه، وتلجأ هذه المكاتب إلى بعض الحلول لهذه المشكلة منها:

أ. اعطاء العملاء معلومات تفصيلية عن الأتعاب التي تتقاضاها منهم.

ب. محاولة الحصول على عقود تدقيق أخرى، بالإضافة إلى العقود الحالية.

ج. استخدام أساليب جديدة في العمل، أو تطوير أساليب العمل الحالية لزيادة كفاءة وفعالية التدقيق، وتخفيض التكاليف .

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 131.

إلا أن أسهل طريقة لزيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق دون الحاجة إلى ابتكار أساليب جديدة في العمل هو التخطيط بشكل دقيق، ورغم أن الكثير من المدققين يدركون أن عملية التخطيط تعتبر جزء هام من عملية التدقيق إلا أنها كثيرا ما تهمل أولا تعطى العناية المناسبة.

ولذا يقرر أدب التدقيق أن تخطيط التدقيق يحتوي على وضع وتحديد الاستراتيجية الشاملة لسلوك ونطاق الفحص المتوقع.

ولما كان التخطيط يعني تجميع وتحليل المعلومات وتنظيم العمل للوصول إلى الأهداف فإنه لا يمكن إنكار أهميته والتي تبدو فيما يلي:

أ. تنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل أفضل.

ب. تخفيض وقت التدقيق.

ج. مواجهة المفاجآت المحتملة.

د. يجعل عملية التدقيق تتركز على الأهداف وليست الأتعاب.[1]

المطلب الثاني: أوراق التدقيق:

تتمثل سجلات وملفات وعلامات التدقيق أوراق عمل عملية التدقيق، والتي يعتمد عليه المدقق في، بداء رأيه الفني المحايد، لذلك يستخدم المدقق كحد أدنى السجلات والملفات والعلامات:

1. سجل الملاحظات (المذكرات):

يهدف إمساك هذا السجل إلى تدوين أي ايضاحات أو استفسارات أو أخطاء تعترض القائمين بعملية التدقيق، وذلك لعرضها على المشرف لإبداء الرأي فيها، ويقوم المشرف بتجميع ما جاء بالسجل وعرضها على المسؤولين لاتخاذ القرارات.

كما يضم سجل الملاحظات أية بيانات قد يحتاج إليها المدقق أثناء عملية التدقيق، ونذكر منها:

أ. المستندات غير الموجودة أو غير المستوفاة.

ب. الأخطاء التي تم اكتشافها.

ج. الإيضاحات والاستفسارات عن إجراءات غير واضحة.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 148.

د. أرصدة الحسابات التي يخشى التلاعب فيها.

هـ. مقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية .

و. الاقتراحات التي يرى المدققين ادخالها لتعديل برنامج التدقيق.[1]

ز. صورة من مذكرة التوفيق لحساب البنك.

ح. الموضوعات التي يرغب المدقق الرجوع بشأنها إلى أصحاب الشأن.

ط. البيانات التي لم يتمكن المدقق من الحصول عليها أثناء التدقيق.

2. ملفات التدقيق:

تضم هذه الملفات الأوراق والمستندات الدائمة والجارية لعملية التدقيق ولهذا فملفات التدقيق نوعين من الملفات هي[2]:

1.الملف الدائم:

يحتوي على البيانات الثابتة عن المؤسسة موضوع التدقيق، ويتضمن ما يلي:

- إسم العميل ومكاتبه المسجلة ومصانعه وفروعه.
- نوع المؤسسة القانوني وتاريخ التأسيس وطبيعة النشاط، وفي حالة المؤسسات الأجنبية اسم وعنوان الوكيل المقيم.
- النظام الداخلي وعقد التأسيس أو عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة.
- الإنظام الإداري المستعمل في المؤسسة مع الخارطة التنظيمية.
- أنظمة المحاسبة المستعملة ودليل المحاسبة والتعليمات مع فهرس تبويب الحسابات وارقامها.
- قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة.
- نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمدقق والتدقيق.
- الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة.
- ملخص الالتزامات المرتبطة بها المؤسسة.
- بيان رأس المال وملخ بالأصول الثابتة وصندوق التوفير والقانون الخاص به.

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع، ص144.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 144.

2. الملف الجاري:

يحتوي البيانات الجارية المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي وتتضمن هذه البيانات ما يلي:

- نسخة من كتاب التعيين وأسماء المدققين السابقين.
- صورة من الخطابات المتبادلة بين المؤسسة والمدقق.
- تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية.
- برنامج التدقيق للعام الحالي والوقت التقديري.
- تحليل المصروفات والإيرادات إلى عناصرها المختلفة.
- ملخص بسجل الملاحظات وقيود التسوية.
- الموجودات والمطلوبات واحتساب قيمتها وطريقة التثبت منها.[1]

3.علامات التدقيق:

للتمييز بين العمليات والخطوات التي تم تدقيقها وفقا لما هو محدد في برنامج التدقيق يستخدم المدقق هذه العلامات أو الرموز أو التوقيعات، وذلك حفاظا على سرية القائم بعملية التدقيق ، يمكن استخدام احدى الطرق التالية:

أ. طريقة الرموز: تشمل

- الحروف: أ. ب. ج... أو.A.B.C
- الأرقام: 0.....10.
- علامات: +،-،*،÷،>.....

ب. طريقة التوقيع:

وهي الطريقة التي يستخدم فيها المدقق أو مساعديه توقيعاتهم أعلى أو أسفل أوي مين أو يسار العمليات للدلالة على تدقيق العمليات مع تغيير الرموز والعلامات من سنة لأخرى. [2]

[1] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص 151.

[2] احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 146-147.

المطلب الثالث: أدلة وقائن الإثبات:

حتى يتمكن المدقق من القيام بعملية التدقيق وإبداء رأيه الفني المحايد لابد من حصوله على أدلة وقرائن اثبات لتمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص والتعبير عن رأيه السليم.

1. تعريف الدليل أو القرينة:

يمكن تعريف الدلائل على أنها المعلومات والحقائق التي يستند عليها الفرد لتكوين رأي حول موضوع أو نقطة ما.

كذلك تعرف الأدلة والقرائن بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من المعلومات المالية للحقيقة الاقتصادية.

ومما سبق يجب ان تتصف الادلة والقرائن بصفتين هما:

أ. الكفاية:

أي أن تكون الادلة التي يتحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي وبمأن المدقق يلجأ إلى الاختبارات الاحصائية في عملية التدقيق واستخدام العينات فإنه يتطلب منه معرفة ما حجم العينة الملائم لدعم رأيه [1]، بمعنى الكفاية تقيس كمية أدلة الاثبات وتعتمد على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات وفقا لظروف المؤسسة محل التدقيق، الاعتبارات التالية يمكن أن تساعد المدقق في تحديد كفاية أدلة الاثبات:

- طبيعة العنصر محل الفحص.
- الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص.
- أنواع الادلة المتوفرة للمدقق ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص.
- تكلفة الحصول على الدليل واثره على تكوين المدقق لرأيه.

ب. الملائمة:

يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، نجد أنه يجب أن ننظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 177.

2. انواع أدلة وقرائن الإثبات:

يمكن تقسيم أدلة وقرائن الإثبات إلى الأنواع التالية:

أ. الوجود المادي:

حيث يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات، المباني، الاراضي، العقارات، التجهيزات، النقدية، المخزون...الخ بحيث يعد الجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل.

ب. المستندات:

تعتبر المستندات من أهم أدلة الإثبات في التدقيق والتي يقوم مدقق الحسابات بجمعها حيث انها تعطي الفرصة للمدقق للتحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر، ويمكن تقسيم المستندات التي يحصل عليها المدقق كدليل إلى الأنواع التالية:

- مستندات معدة خارج المؤسسة وتستعمل داخلها مل فواتير الشراء، إقرارات منشأ الأصول الثابتة كالآلات والمعدات.
- مستندات معدة داخل المؤسسة وتستعمل خارجها مثل فواتير البيع أوراق الدفع، بوليصة التأمين.[1]
- مستندات معدة داخل المؤسسة وتستعمل داخلها كالدفاتر المحاسبية، تقارير وقت العمل، تقارير أستلام المخزون.

ج. التقارير المعدة خارج المؤسسة:

وهي الشهادات والتقارير التي يحصل عليها مدقق الحسابات من أطراف خارج المؤسسة مثل فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حسابات البنط، بواليص التأمين على أصول المؤسسة، وتعد أقوى من حيث الاعتماد عليها.

د. التقارير المعدة داخل المؤسسة:

تعد هذه التقارير من قبل إدارة المؤسسة ويطلبها مدقق الحسابات للتحقق من بعض الأمور الغامضة وتفسيرها والتي لا يتمكن من استيضاحها من خلال الأرقام المسجلة بالدفاتر والسجلات.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 180.

هـ. الدقة الحسابية:

تعتبر الدقة الحسابية وصحتها في الدفاتر والسجلات دليل وقرينة يستند عليها المدقق عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات والتحقق من عمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة لدفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك يعطي المدقق دليل صحة ما تحتويه الدفاتر والسجلات.

و. وجود نظام رقابة داخلي سليم:

يعتبر نظام الرقابة الداخلي السليم الخلي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من التلاعب، لذلك يبدأ المدقق بفحص نظام الرقابة والتحقق من قوته أو ضعفه حيث يعتمد في ذلك على تحديد حجم الاختبارات التي سوف يقوم بها.

ز. الاحداث اللاحقة لأعداد الميزانية:

بعد أن ينهي مدقق الحسابات أعمال التدقيق ويعد تقريره النهائي قد يقع أحداث بعد إعداد التقرير وربما تكون قرينة أو دليل على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية المدققة.

ح. الارتباط بين البيانات:

النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى ارتباط البيانات والمعلومات معا يعني أنه يؤدي هدفه بدقة، وبما أن المدقق يسعى للحصول على أدلة وقرائن فالارتباط بين البيانات بحد ذاته دليلا قويا يمكن أن يعتمد عليه المدقق لاتخاذ قراره لابدا رأيه حول نقطة معينة.[1]

المطلب الرابع: التقرير عن عملية التدقيق:

يعتبر التقرير نهاية نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة فهو يعطي ملخصا كاملا ووافيا، ويتوقف شكل التقرير على القدرة على التعبير عن النشاط والنتائج التي تحققت خلال هذه الفترة.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 181-182.

1.تعريف تقرير التدقيق:

يمكن أن يعرف على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها فخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الاطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات.[1]

كما يعرف على أنه وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز اجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة النشاط والمركز المالي.[2]

2.أهمية تقرير التدقيق:

تنبع أهمية تقرير التدقيق كونه يعد الوسيلة التي تستطيع أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة القوائم المالية والبيانات وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الاساس الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم الخطط والسياسات الحالية والمستقبلية، وهناك العديد من العوامل التي يجب مراعاتها عند إعداد التقرير وتتمثل في:

أ. أن هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله، حيث أن عملية التدقيق تتيح له التعرف على كافة البيانات المتعلقة بعمليات المؤسسة والتي انعكست في النهاية على شكل نتائج الاعمال والمركز المالي.

ب. يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤوليه المدقق المهنية و الجبائية ، للوقوف على اهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الاجراءات القانونية لمسائلته جنائيا أو مدنيا.

ج. تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق.[3]

ويمكن تلخيص أهمية تقرير التدقيق لأصحاب المصلحة في المؤسسة كما يلي:

---

[1] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع، ص 114.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى،2009، ص 253.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 114.

أ. تقرير تدقيق الحسابات له أهمية خاصة لمدقق الحسابات نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق والمؤشر على إنجازه لعمله وفقا للمعايير المتعارف عليها، وأداه المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة.

ب. يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته القانونية وذلك في حالة مسائلته جنائيا أو مدني في حال وجود تقصير أو اهمال وكذلك مسؤوليته المهنة أمام المجتمع.

ج. يحقق تقرير التدقيق عن القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

د. أن تقرير التدقيق يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية لها باعتبارها وكيل عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية.[1]

3.أنواع تقارير التدقيق:

يمكن تقسيم تقارير التدقيق كما يلي:

أ. التقارير من حيث درجة الالزام في إعدادها:

تتمثل في:

- **التقارير الخاصة:**

هي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على إعدادها مثال ذلك تقارير المشروعات الفردية وشركات الاشخاص .

- **التقارير العامة:**

وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للمؤسسات، وغالبا ما يطلق عليها تقارير الميزانية، كما نصت بعض التشريعات الأخرى على أنواع أخرى من التقارير مثل الاقرار الضريبي وتقرير زيادة رأس المال ...الخ.

ب. التقارير من حيث المحتوى:

تتمثل في

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات– العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الطبعة الاولى، 2011، ص 192.

- **تقارير مختصرة:**

المتعارف عليها بالتقارير القصيرة ويطلق عليها البعض بتقارير الميزانية، ويتكون هذا التقرير من جزئين هما جزء خاص بفقرة النطاق ، ويبين فيها المدقق عملية التدقيق ، والجزء الثاني هو فقرة الرأي، وتتضمن الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات

ويتضمن نموذج التقرير المختصرة القوائم المالية الأساسية تتمثل في:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التغير في المركز المالي.
- الملاحظات المرافقة للتقرير المالي والتي توضح السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية.
- الجداول التفصيلية الخاصة ببنود القوائم المالية.
- الملاحظات التوضيحية المرافقة للتقرير المالي والخاصة بعناصر بالقوائم المالية.

- **التقارير المطولة:**

هي التقارير التي تعد لأغراض خاصة وتقدم للإدارة، ويتضمن هذا النوع من التقارير شرح مفصل وأمور لا يرد ذكرها في التقرير المختصر، ومن أمثلة ذلك التقارير الخاصة بشرح الأخطاء التي اكتشفها المدقق أثناء عمله، توصيات المدقق بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته، تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية.

ج. من حيث إبداء الرأي:

- **الرأي المطلق:**

يصدر المدقق هذا الرأي بدون تحفظ عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق، يتم استخدام هذا الرأي من قبل المدقق في الحالات التالية:

- أن يكون المدقق قد تحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية.[1]
- أن تكون الأدلة والقرائن التي حصل عليها المدقق تؤكد عدم الخروج من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص125.

- أن لا يكون هناك ظروف أو أحداث غير عادية يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية.

- **التقرير المتحفظ:**

هو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات، ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة، يمكن أن تقسم التحفظات التي يصدرها مدقق الحسابات كما يلي:

- حالة وجود قيود تؤدي إلى تحديد نطاق عمل المدقق مثل تحديد مسؤوليته .
- وجود اختلاف بين المدقق وإدارة المؤسسة بخصوص القوائم المالية او مخالفة المؤسسة للمبادئ والطرق المحاسبية .
- عدم التيقن من أمور تؤثر على القوائم المالية ويعتمد التيقن على ظروف المستقبل.
- التحفظات التي تشير الى مخالفة المؤسسة لقانون الشركات أو النظام الداخلي مما يؤثر على مركزها المالي.
- أن يقوم المدقق ببناء رأيه جزئيا على رأي مدقق أخر.

- **الرأي السلبي :**

هو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المؤسسة وعندها يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافيا للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية وعلى المدقق بيان أسباب إصداره للرأي السلبي الذي يكون في الحالات التالية

- عند عدم رضى المدقق عن ما تكنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة العادلة للوضع المالي للمؤسسة.
- عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير والتضليل.

- **الامتناع عن الرأي:**

يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن ابداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على ادلة اثبات كافية لذلك لا يستطيع إبداء الرأي حول البيانات المالية، يمكن للمدقق الامتناع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:

- في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من ارصدتهم. [1]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص129.

- القيام بعملية الجرد مع حضور المدقق أو من ينوب عنه وعدم تمكنه من فحص الأرصدة.

- في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية العمومية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.[1]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص125-131.

خلاصة الفصل:

إن ظهور عملية التدقيق المحاسبي وتطوها حتى ما وصلت إلى ما عليه اليوم كان نتيجة التطور الاقتصادي وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها مما أدى الى انفصال الادارة عن الملكية.

يتمثل الهدف من التدقيق المحاسبي في اعمال الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والإجراءات المحددة، وقد قامت مهنة التدقيق على مجموعة من الفروض والمعايير التي تحددت من خلالها الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق.

تمهيد:

لقد أدى التطور التكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة المؤسسات الاقتصادية وزيادة المسؤوليات عليها من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، إضافة إلى كثرة المشاكل التي تواجه الإدارات نتيجة كبر حجم المؤسسات وتنوع نشاطاتها، مما أدى إلى وجوب اتخاذ إجراءات من أجل الحد من الأخطار التي تواجه الإدارة والتي تحول بينها وبين تحقيق أهدافه.

وتعتبر الرقابة الداخلية من أهم هذه الوسائل والاجراءات التي تعتمد عليها المؤسسة في مواجهة الأخطار والحد منها، حيث تقوم الإدارة بالرقابة على جميع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة ومختلف الوظائف لتحديد المخاطر والمتسببين فيها إضافة إلى وضع الحلول لمواجهتها.

كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير في المؤسسة ونظرا لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق الأهداف.

وقمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية:

تعد الرقابة الداخلية ذات أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

المطلب الاول: مفهوم الرقابة الداخلية:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد المراحل التي مرت بها وتعدد معرفيها

1.تطور مفهوم الرقابة الداخلية:

لقد تطور مفهوم الرقابة الداخلية ليواكب التطور الكبير في النشاط الاقتصادي، ويمكن تلخيص المراحل التي مرت بيها الرقابة الداخلية كما يلي:

أ. المرحلة الاولى:

هي مرحلة الرقابة الشخصية وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي تناسب طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت في ذلك الوقت، وفيها اقتصر تعريفها على أنها مجموعة من الوسائل تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الاخرى مثل المخزون[1]

ب. المرحلة الثانية:

هي مرحلة الضبط الداخلي وقد شوهد في هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة انشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي، وبموجب ذلك اعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة من أجل حماية موجوداتها وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات، ومن أهم تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الامريكي للمحاسبين عام 1936 حيث عرف الرقابة الداخلة على انها مجموعة من الإجراءات المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية امساك الدفاتر.[2]

[1] الآن عجيب مصطفى هلندي، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الانسانية جامعة بابل، المجلد7، العدد 45، العراق، 2010،ص6.

[2] عثمان عبد الرزاق محمد، اصول التدقيق و الرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة، الموصل، العراق، 1990، ص35.

ج. المرحلة الثالثة:

مرحلة الكفاءة الانتاجية، اتسع في هذه المرحلة مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية، الى جانب الحفاظ على أصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية في تسجيل العمليات، ويمثل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1949 الأساس لهذه المرحلة، حيث عرف الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية.[1]

د. المرحلة الرابعة:

مرحلة نظام الرقابة الداخلية وهي تتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، وفيها تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية باعتبار ان هذا الأخير أكثر شمولا، وقد وضع تعريف جديد لها واعتبرت بموجبه على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعة مما يوفر تأكيد معقول بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، ويتركز مبدأ الرقابة الداخلية هنا على أنه لأداء أي نشاط مسؤوليات أساسية يتحملها المسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي عليه تأدية مهامه الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة.[2]

2. تعريف الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت الرقابة الداخلية بعدد مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد الجهات التي عرفت الرقابة الداخلية، وفي هذا الصدد نقدم بعض التعاريف التالية للرقابة الداخلية:

التعريف الأول:

الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لحماية الأهداف التالية:

- حماية الأصول.
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات.
- تشجيع العمل بكفاءة.

[1] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الاولى، عمان، 2010، ص135.

[2] الآن عجيب مصطفى هلندي، ثائر صبري محمود الغبان، مرجع سابق، ص7.

- تشجيع الالتزامات بالسياسات الادارية.[1]

التعريف الثاني:

نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الانتاجية وتشجيع السير للسياسات الادارية في طريقها المرسوم.[2]

التعريف الثالث:

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين: الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الاصول، وضمان دقة وصدق البيانات وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على السير وفقا للسياسات المرسومة.[3]

التعريف الرابع:

عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي (o.e.c.c.a) نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بتنظيم وتطبيق طرق اجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.

التعريف الخامس:

عرفها المجمع الامريكي للمحاسبين الامريكيين سنة 1949: الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والوسائل التي تتبع داخل المؤسسة والتي من شأنها المحافظة على أصولها والتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، ودرجة الاعتماد عليها وتحقيق أكبر قدر من الكفاية الانتاجية في عمليات المؤسسة والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.[4]

---

[1] الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص30.

[2] عبد الفتاح الصحن، احمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، الاسكندرية، مصر، 1980، ص263

[3] Birien R . Senecal J, control interne et verification edition preportaine INC , Canada, p36

[4] مصطفى عيسى خيضر، المراجعة مفاهيم و اجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 1991، ص261.

تعريف شامل:

الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة من الوسائل التي تضعها المؤسسة بهدف حماية ممتلكاتها من الاختلاس والسرقة وبهدف تنظيم وترتيب الهيكل التنظيمي والعمليات والإجراءات الإدارية والمالية بين الأقسام الاخرى لتحقيق الرقابة الكافية للحد من السرقة والاختلاس وتحقيق أكبر قدر ممكن من الإنتاجية مع العمل على التخطيط الكافي.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف الرقابة الداخلية

يمكن عرض أنواع وأهداف الرقابة الداخلية كما يلي:

1. أنواع الرقابة الداخلية:

تنقسم الرقابة الداخلية الى الاقسام التالية:

أ. نظام الرقابة الادارية:

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية.[1]

ب. نظام الرقابة المحاسبية:

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية اصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية والمالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبيا، ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية وظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق

[1] خالد امين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة و النشر، الطبعة الاولى، عمان، 1998، ص229.

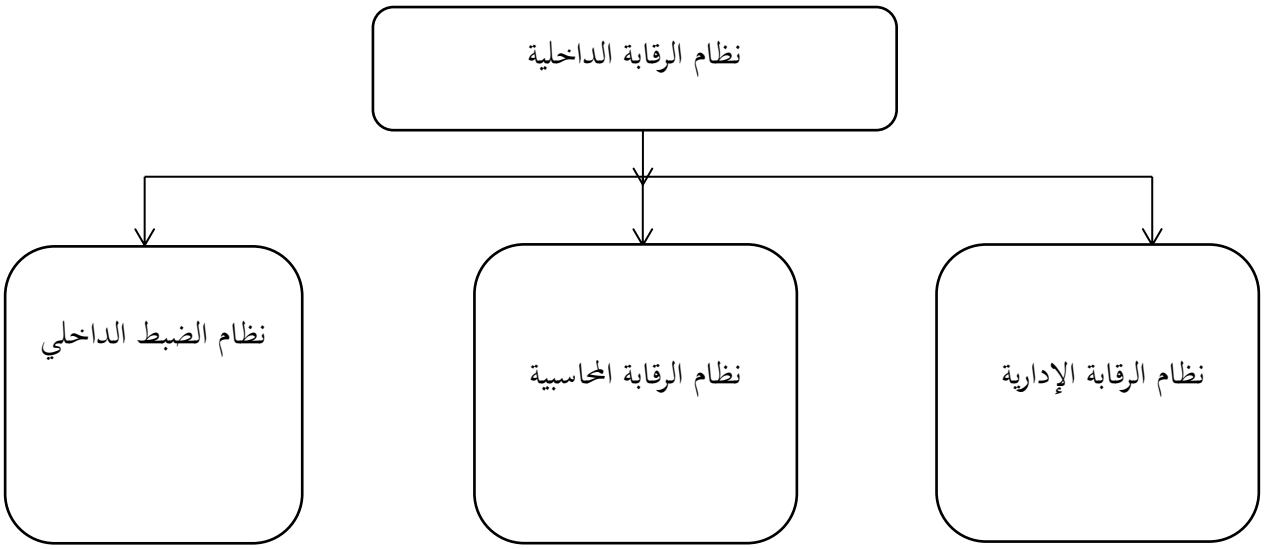
بمسك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول وتتمثل وظائف هذا النظام في:

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.
- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات.
- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.[1]

ج. نظام الضبط الداخلي:

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد المسؤوليات والسلطات[2]

الشكل رقم(1) أنواع الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على ما سبق ذكره.

[1] ثامر محمد مهدي، اثر استخدام الحاسب الالكتروني على انظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010، ص180.

[2] خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص230.

2.أهداف الرقابة الداخلية:

يمكن تلخيص أهم أهداف الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

أ. حماية أصول المؤسسة:

ان النظام الفعال للرقابة الداخلية لابد ان تهدف الى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، التثبيتات، المعدات والأدوات) بل لا بد من أن تضمن سلامة بعض العناصر الأخرى والمتمثلة في:

- العنصر البشري وهواهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها.
- صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها.
- الحفاظ على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.[1]

ب. ضمان دقة وصحة المعلومات:

يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصداقية والثقة في المعلومات، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة الثقة فيها. وعلى الرقابة الداخلية التأكد من ان المعلومات تتمتع ب:

- ان تكون صادقة وحقيقية: لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها.
- أن تكون مفهومة وواضحة: لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن مفهومة، ولذك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات المتوصل إليها قد استخرجت مع الأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي قد تأثر فيها دون إهمال أي بيان مهما كانت درجة أهميته.

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008، ص59.

- ملائمة ووفرة المعلومات: هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لا تصل بسهولة، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع من المعلومات والاعتماد على المعلومات الآنية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مكيفة وملائمة لأهداف المؤسسة.[1]

ج.الارتقاء بالكفاءة الانتاجية:

أي العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الأساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة.

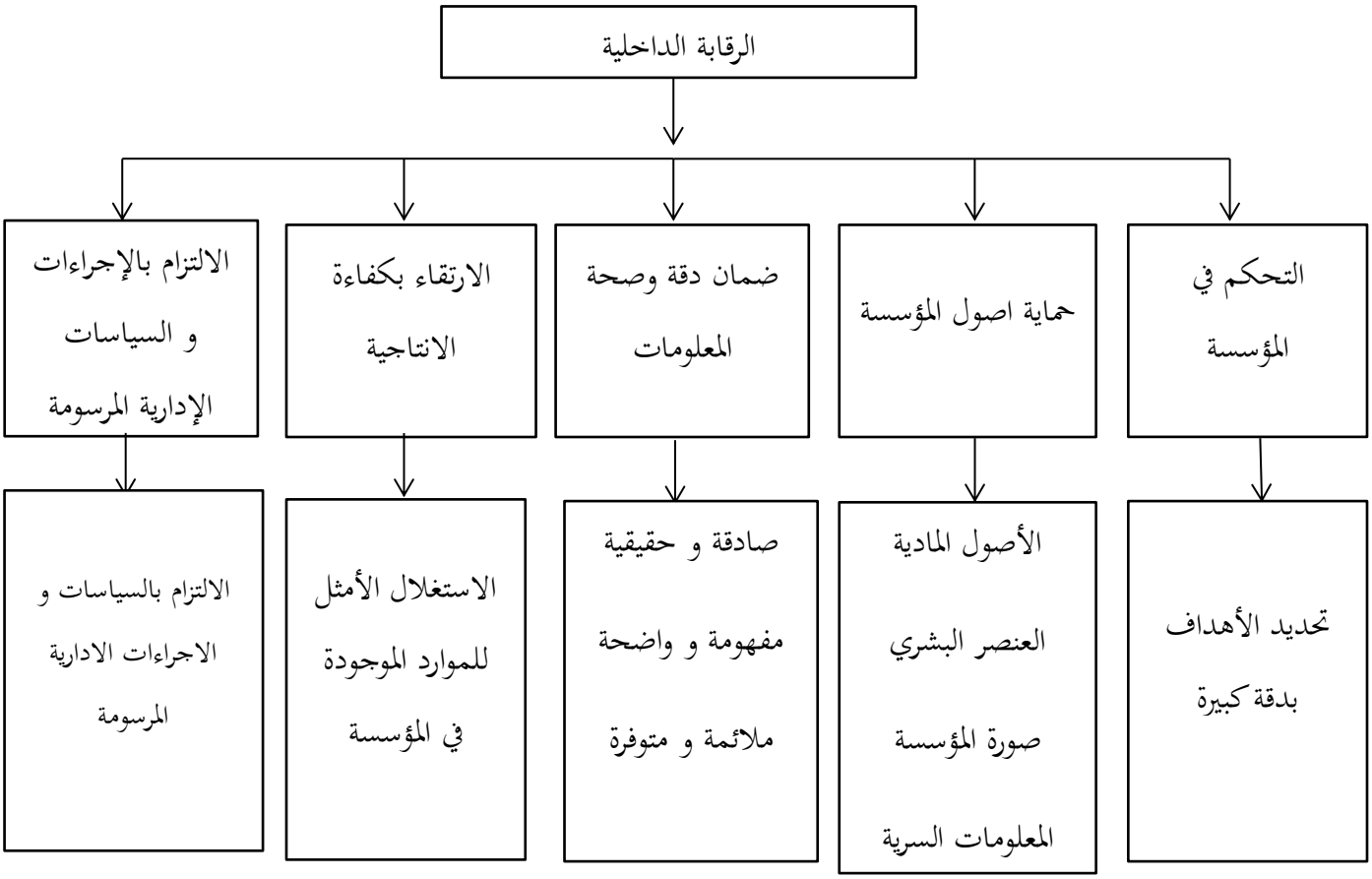
د. الالتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة:

إن أهداف المؤسسة يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات والإجراءات الإدارية المتكاملة والتي تغطي جوانبها المختلفة، وتعمل الرقابة الداخلية على ضمان الالتزام بهذه السياسات والإجراءات أثناء الأداء.[2]

[1] Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, groupe eyrolles,7eme édition, paris, France,2010,p145-146

[2] ثامر محمد مهدي، مرجع سابق، ص180.

الشكل(2): أهداف الرقابة الداخلية.



المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على ما سبق ذكره.

المطلب الثالث: أسس الرقابة الداخلية:

تتمثل اسس الرقابة الداخلية في:

1.مكونات الرقابة الداخلية:

تتمثل مكونات الرقابة الداخلية فيما يلي:

أ. بيئة الرقابة:

تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية وهناك عوامل تؤثر عليها من أهمها:

- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.

- التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم بالقيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة.
- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة الى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد إطار للإدارة للتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة.
- أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.
- علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة اصحاب المصالح بالمؤسسة.

ب. تقدير المخاطر:

تفصح انظمة الرقابة الداخلية المجال لتقدير المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقدير المخاطر لذلك فإن تقدير المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف المحددة في خطوط الأداء طويلة الأجل ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثارها وذلك من حيث أهمتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

ج. النشاطات الرقابية:

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجهات الإدارة ويجب أن تكون النشاطات الرقابية كفوءة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة، إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وأليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية المصادقات، التأكيدات، مراجعة الأداء، الحفاظ على إجراءات الامن والحفاظ على السجلات بصفة عامة.[1]

د. المعلومات والاتصالات:

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى الأطراف ذات الصلة داخل المؤسسة وذلك بشكل إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى وحتى تستطيع المؤسسة ان تعمل وتراقب

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ، دار الراية للنشر و التوزيع، الاردن، الطبعة الاولى ، 2009، ص50-51.

عملياتها عليها ان تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها في الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية، أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتنقية المعلومات الهامة لتحقيق احسن اتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات .[1]

هـ. التوجيه والمتابعة:

تتعلق انشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل تصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل الى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية.

الجدول رقم(1): مكونات الرقابة الداخلية.

مكونات الرقابة الداخلية	وصف مكونات الرقابة الداخلية	عناصر مكونات الرقابة الداخلية
بيئة الرقابة	السياسات والاجراءات والاتجاه العام والادارة العليا واصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية واهمتها	● القيم الاخلاقية والنزاهة. ● الالتزام بالكفاءات ● فلسفة الادارة ونمط التشغيل ● الهيكل التنظيمي ● تحديد السلطات والمسؤوليات ● سياسة الموارد البشرية
تقدير المخاطر	تحديد وتحليل الادارة للمخاطر التي بإمكانها التأثير في إعداد القوائم المالية طبقا للاطار الدولي للمراجعة.	● عملية تقدير المخاطر ● تحديد العوامل المؤثرة على المخاطر ● امكانية حدوث المخاطر ● قرار ادارة المخاطر

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 52.

الانشطة الرقابية	الاجراءات والسياسات التي تضعها الادارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	● انواع الانشطة الرقابية ● الترخيص الملائم للعمليات ● السجلات والمستندات الكافية ● الرقابة المادية على الاصول
المعلومات والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل عمليات المؤسسة والتقرير عنها.	● اهداف المراجعة المرتبطة بالتبويب، التوقيت، الترحيل، وتلخيص العمليات
التوجيه والمتابعة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف	● متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية

المصدر: الآن عجيب مصطفى هلندي، ثائر صبري محمود الغبان، مرجع سابق، 2010، ص11.

2. وسائل الرقابة الداخلية.

يكمن حصر وسائل الرقابة الداخلية فيما يلي:

أ. الخطة التنظيمية:

لقد اجتمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، ومحاولة توجهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المستوحاة منها والاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة، وبالرغم من الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منظم للمعلومات.

ونشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة. [1]

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص 86 .

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

ومساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية تكون كما يلي:

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الانشطة المختلفة للمؤسسة.
- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل داخل المؤسسة.

ب. الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية، فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة الى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق وإلى غير ذلك من الطرق المستعملة.[1]

ج. المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق اهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة الداخلية أو لعودة المعلومات.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 87.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين أهم الانظمة التي تعتمدها الإدارة من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث يسمح لنا دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من معرفة مدى صدق المعلومات واكتشاف أو التقليل من حالات التلاعب داخل المؤسسة.

المطلب الاول: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعتمد على النموذج المحاسبي والإداري الفعال يسمح بتوليد معلومات معبرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في

1.المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية:

يتضمن الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل المتمثلة في:

أ. الدليل المحاسبي:

ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي من ناحية أخرى والاهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وفرعية كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع المعلومات لتشغيلها في مرحلة تالية يدويا أو إلكترونيا وتحويلها لمعلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة إدارة المؤسسة.

فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي:

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات، نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.
- ضرورة توافر حسابات مراقبة اجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بالدفاتر الفرعية بدفتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطار غير المتعمدة أما المتعمدة فيصعب اكتشافها. [1]

[1] فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص25.

ب. الدورة المستندية:

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد الرقابة الداخلية باعتبارها المصدر الاساسي للقيد وأدلة الاثبات فعلى النظام المستندي ان يتميز ب:

- عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية بالإضافة الى تحقيق المستند الهدف من تصميمه وتداوله.
- ترقيم المستندات لتسهيل الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات.
- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.

أ. المجموعة الدفترية:

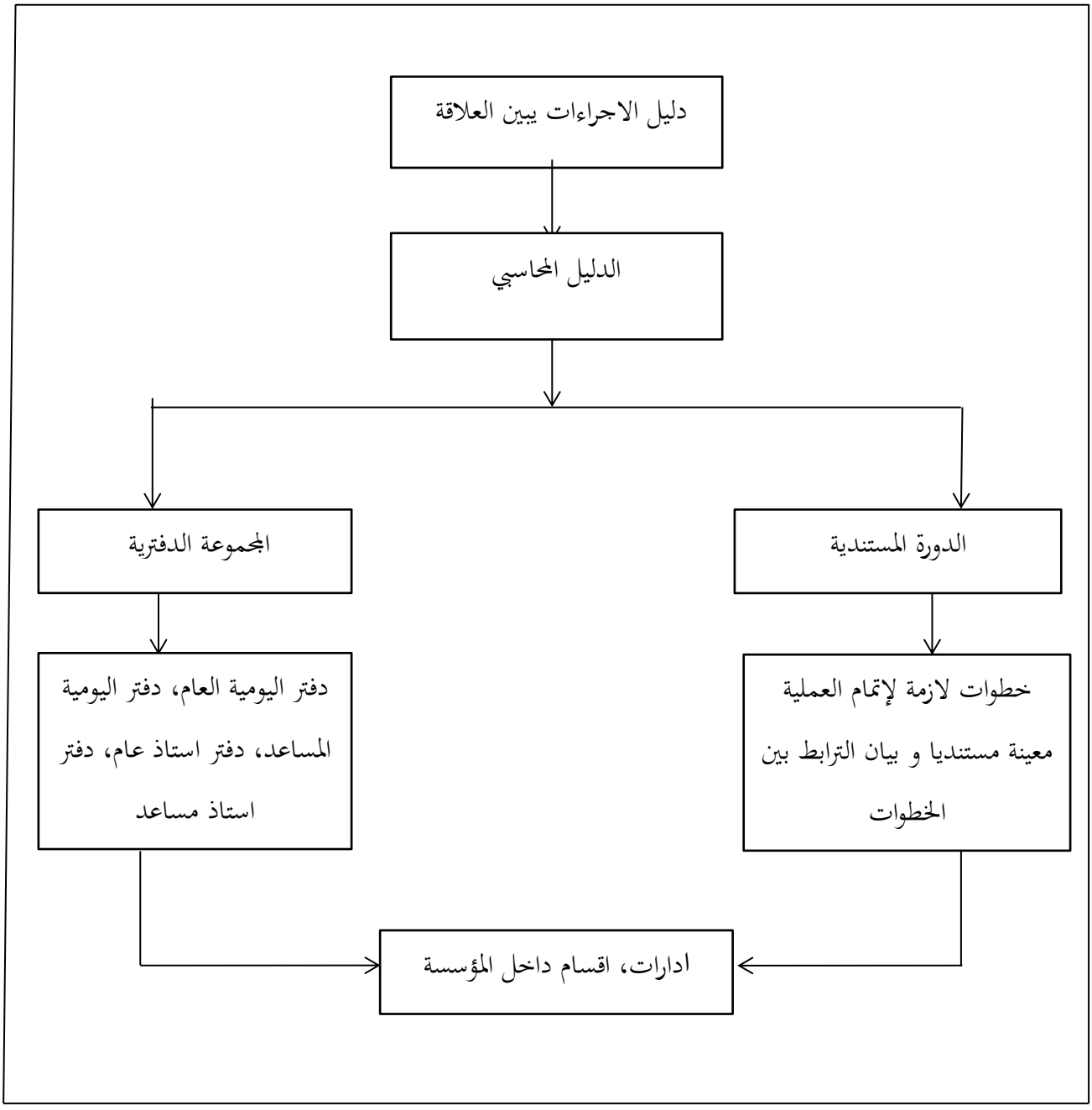
تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص انشطتها خاصة دفتر اليومية وما يرتبط بها من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية.

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية.
- إثبات العمليات قبل حدوثها كلما أمكن ذلك.
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.[1]

ولمزيد من الافصاح يعرض الشكل التالي العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية.

[1] فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، مرجع سابق، ص26.

الشكل رقم(3):العلاقة بين الوسائل الثلاث المستخدمة في الجانب المحاسبي.



المصدر: فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، مرجع سابق ص27.

ب. الوسائل الالية والالكترونية مستخدمة:

تعتبر الوسائل الألية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الاعمال وأحسن مثال على ذلك اليات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحواسيب الالكترونية التي أصبحت الشائعة الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها، كما تعتبر هذه الوسائل من انجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

ج.الجرد الفعلي للأصول:

تعتبر بعض عناصر الاصول المملوكة من المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية التي تحوز عليها المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات وأراضي ومباني وأثاث، فعملية الجرد تسمح بالرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعليا.

د. الموازنات التخطيطية:

يتمثل الدور الرقابي في اجراء المقارنة بين الأهداف المخططة مسبقا والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه ووظائفه وكذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير علمية دقيقة، لكن ما يجب الاشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة بل جزء منه.[1]

2.المقومات الادارية لنظام الرقابة الداخلية:

تتمثل المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية في الوسائل التي تزيد من كفاءته والتي يمكن عرضها في الشكل التالي:

أ. هيكل تنظيمي كفء:

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظمي يتماشى مع الأهداف المسطرة من طرفها، كما يجب على هذه الأخيرة ان تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها، فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في:

[1] فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، مرجع سابق،ص28 .

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تعيين حدود ودرجات المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص بالمؤسسة.

ب. كفاءة الافراد:

إن فعالية النظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه، لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الادارات العاملين بالمؤسسات ذات درجة عالية من الكفاءة .

ج. معايير اداء سليمة:

إن وجود هيكل تنظيمي كفء وعمالة ذات كفاءات عالية لا يعني التخلي عن المعايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط له مسبقا مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

د. سياسات وإجراءات لحماية الاصول:

يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسريبها او اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبه الإداري.

كذلك كبر حجم المؤسسات يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات واللوائح على كافة المستويات، ومن بين الإجراءات الخاصة بحماية الأصول التأمين على السرقة.[1]

هـ. قسم المراجعة الداخلية:

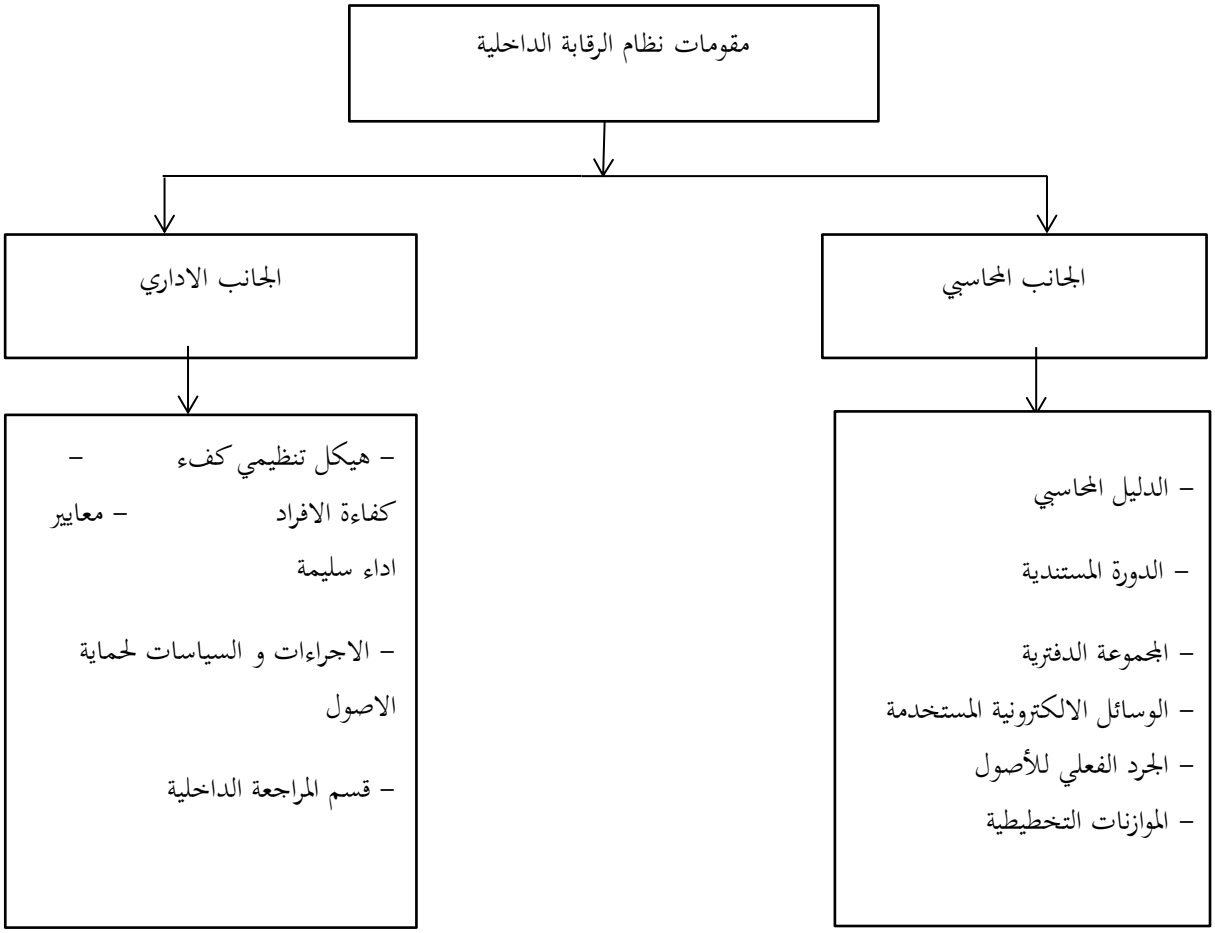
من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم اداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة المراجعة والذي مهمته التأكد من تطبيق الإجراءات والسياسات واللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وكذلك

[1] فتحي رزق السوافيري، سمير محمد كامل، مرجع سابق، ص33.

التأكد من عدم وجود أي تلاعب او مخالفات، أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وانجاز مهمات الرقابة الداخلية.

والشكل التالي يبن مقومات نظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم(4): مقومات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: فتحي رزق السوافيري، سمير محمد كامل، مرجع سابق، ص36.

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية:

حتى يحدث النظام الرقابي أثره لابد أن تتوفر فيه خصائص يتم مراعاتها عند وضع وممارسة النظام الرقابي، تتمثل هذه الخصائص في:

1. الموضوعية:

لابد في عملية الرقابة أن تكون موضوعية وتوضح أسباب وقوع الخطاء إذا وجد خطأ حتى يتقبل ويستوعب المخطئ الامر، ويسعى مجتهدا الى تصحيح الأخطاء.

2.المرونة:

يقصد بها تصميم النظام الرقابي بطريقة يمكنه التلائم مع الواقع في حالة حدوث بعض المتغيرات وأن يناسب التطبيق وفق هذه المتغيرات دون احداث تعديلات إلا أن تكون طفيفة إذا لزم الأمر.

3.السرعة:

من أساسيات النظام الرقابي الفعال سرعة اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل تسببها لمشاكل قد تتضخم، وهذا يعني ضرورة العملية الرقابية في فترات متقاربة ومتناسبة.

4.الوضوح:

لا بد من الوضوح لمن يراقب ولمن يراقب، أي ما المطلوب من نقاط الأداء وماهي المعايير التي يتم قياسها بها.

5.الشمول:

لا تعارض بين هذا المبدأ ووضوح النظام الرقابي، ويقصد بالشمول ألا يقتصر النظام الرقابي على نقاط معينة ومن الضروري الا يتم مراقبة ما يسهل مراقبه فقط.[1]

6.الملائمة:

على المؤسسة نظام رقابي جيد يناسب طبيعة نشاطها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها استعمال أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم.

7.الفعالية:

بقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء ة الانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.[2]

[1] مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية و المالية، دار البداية للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان –وسط البلد، 2010، ص 20.

[2] جميل احمد توفيق، مبادئ الادارة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص371.

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تتمثل إجراءات نظام الرقابة الداخلية في العناصر التالية.

1.إجراءات تنظيمية وإدارية:

تتضمن الإجراءات الإدارية والتنظيمية ما يلي:

أ. تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.

ب. توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما منذ البداية حتى النهاية ، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف أخر.

ج. توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال.

د. تقسيم العمل والفصل بين الوظائف التالية:

- وظيفة التصريح بالعملية
- وظيفة الموافقة على العملية
- وظيفة تنفيذ العملية .
- وظيفة تسجيل العملية
- وظيفة الاحتفاظ بالأصول

هـ. تنظيم الاقسام حسب طبيعة كل قسم.

و. إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف التصرف الشخصي الا بموافقة شخص اخر مسؤول.

ز. توقيع الموظفين على المستندات التي أعدوها كإثبات للقيام بالعملية.

ح. إخراج المستندات من الأصل وعدة صور والوان مختلفة لكل إدارة صورة بلون معين.

ط. ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في وقتها المحدد.[1]

2.إجراءات محاسبية:

تتمثل الإجراءات المحاسبية في العناصر التالية:

[1] مصطفى صالح سلامة، مرجع سابق، ص 21.

أ. إصدار التعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لان هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال كما يساعد الادارة على الحصول على ما تريده من العمليات بسرعة.

ب. إصدار التعليمات بعدم إثبات اي مستند ما لم يكن معتمدا من طرف الموظفين المسؤولين ومرفقة بالوثائق المؤيدة الأخرى.

ج.عدم إشراك موظف لمراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه عامل آخر.

د. استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط المحاسبي من احتمالات الخطأ ويقود إلى انجاز العمل بسرعة.

هـ. استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري.

و. إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات.

ز. القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.[1]

3.إجراءات عامة:

تتضمن الإجراءات العامة في:

أ. التأمين على:

- ممتلكات وموجودات المؤسسة ضد الأخطار حسب طبيعتها.
- المستخدمين الذين في حوزتهم ضد خيانة الأمانة.

ب. وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

ج. استخدام وسائل الرقابة الحديثة، يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية.

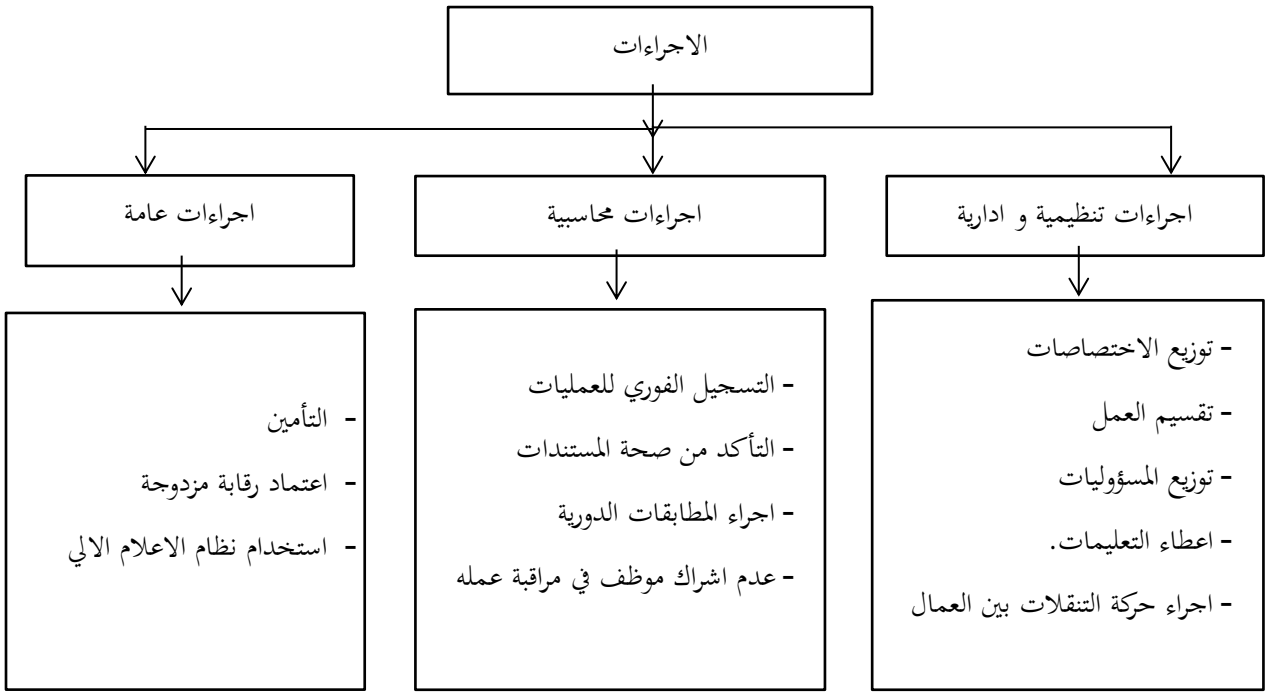
د. استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات...الخ.

هـ. استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الاصول.[2]

[1] مصطفى صالح سلامة، مرجع سابق، ص 21.

[2] مصطفى صالح سلامة، مرجع سابق، ص22.

الشكل رقم(5): اجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص123.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عند قيام المدقق بمهمته يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذه الأخيرة تمكنه من وضع برنامج التدقيق وأثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية سيتمكن من معرفة نقاط القوة الضعف في هذا النظام.

المطلب الاول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

إن فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية يكون وفق الخطوات التالية:

أ. جمع الإجراءات:

يتعرف المراجع على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات خاصة بها.

إن نظام الرقابة الداخلية شامل، وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام قابل للتجزئة، وكمثال على ذلك: عملية البيع للزبائن ، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كانت موجودة أو بدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين على انجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها.

كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية مثلا عملية بيع يجب أن تحتوي على: تسجيل طلبيه الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي للعملية القبض .

ب. اختبارات الفهم:

يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وذلك عن طريق القيام باختبارات الفهم والتطابق، حتى يتأكد من صحة تلخيصه للعملية بدقة، ففي المثال السابق يأخذ مراجع بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعينة. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف منه هو تأكد المراجع أن الإجراء موجود وأنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه تطبيقه .[1]

ج. التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع الداخلي من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب الأخطاء والتزوير)، تستعمل في هذه الخطوة استمارات مغلقة تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بـ لا وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه، وذلك من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .

د. اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار.

[1] محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003. ص 73-74.

هـ. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف والقوة) يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا أثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات .

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة الرقابة الداخلية، إن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة، وإن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك .

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي يظهر ويحدد بكل وضوح ما يلي:

أ. وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب .

ب. نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق عمل ينبغي إتباعها عند انجاز كل عمليات المؤسسة، كما يعطي كيفية معالجتها محاسبيا وإدخالها في نظام المعلومات .[1]

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عند تقييم نظام الرقابة الداخلية نلجأ إلى استخدام أو اتباع طرق وأساليب من أهم هذه الطرق نذكر ما يلي:

1. الاستبيان:

يتمثل في مجموعة من الاسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، التي يعتقد المحاسب أنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، والإجابة على هذه الاسئلة ب(نعم) أو(لا) أو(لا ينطبق) فاذا كانت الإجابة بنعم، فيعني أن نظام الرقابة الداخلية يفي بالغرض.

هذه الاسئلة عادة ما تكون محضرة مسبقا من قبل المحاسب لكل إقرار من إقرارات الإدارة وعلى سبيل المثال فقرات النقدية والبضاعة والذمم ...الخ.

ومن فوائد هذه الطريقة :

أ. سهولة الإجابة بنعم أولا أو لا ينطبق.

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق، ص75.

ب. الأسئلة تعتبر كاملة وشاملة.

ج. نقاط القوة والضعف يمكن معرفتها بسهولة من خلال الإجابات.

د. تشمل تفاصيل اكثر.

وقد يعاب على هذه الطريقة من ان الاجابات ربما تتم بدون إعطاء الاهتمام اللازم، ولكن بإمكان المدقق اكتشاف ذلك عند اجراء التدقيق التفصيلي.[1]

الجدول(2): شكل استبيان حول متانة نظام الرقابة الداخلية.

الأنظمة الداخلية	نعم	لا
هل لدى المؤسسة خريطة تنظيمية تظهر الإدارات والأقسام الموكلة إليها ؟		
هل لدى المؤسسة نظام محدد ومكتوب يظهر صلاحيات و مسؤوليات مختلف العاملون بحيث يظهر استقلال الوظائف وعدم تداخل الاختصاصات ؟		
هل تطبق المؤسسة خطة لتصنيف الوظائف وهل يتم التعيين والترقية والزيادات السنوية ،وتحديد المسار الوظيفي للعاملين وفق هذه الخطة ؟		
هل لدى المؤسسة نظام محاسبي مكتوب ؟		
هل هناك دليل مكتوب للحسابات ويظهر جميع أنواع الحسابات وأرقامها ؟		

المصدر: خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص245.

2.التقرير الوصفي:

تعتمد هذه الاخيرة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف على

[1] هادي التميمي، مدخل الى علم التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2006،ص 92.

الموظف الذي يقوم بالعمل والطريقة التي ينفذ بها هذا العمل من اجل التوصل الى اوجه الاصلاح التي يمكن اقتراحها على ادارة المؤسسة.[1]

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية، والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل بها، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات، وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، ، هذا الأسلوب عادة ما يكون صالح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث نظام الرقابة الداخلية بسيط.[2]

3. خرائط التدفق:

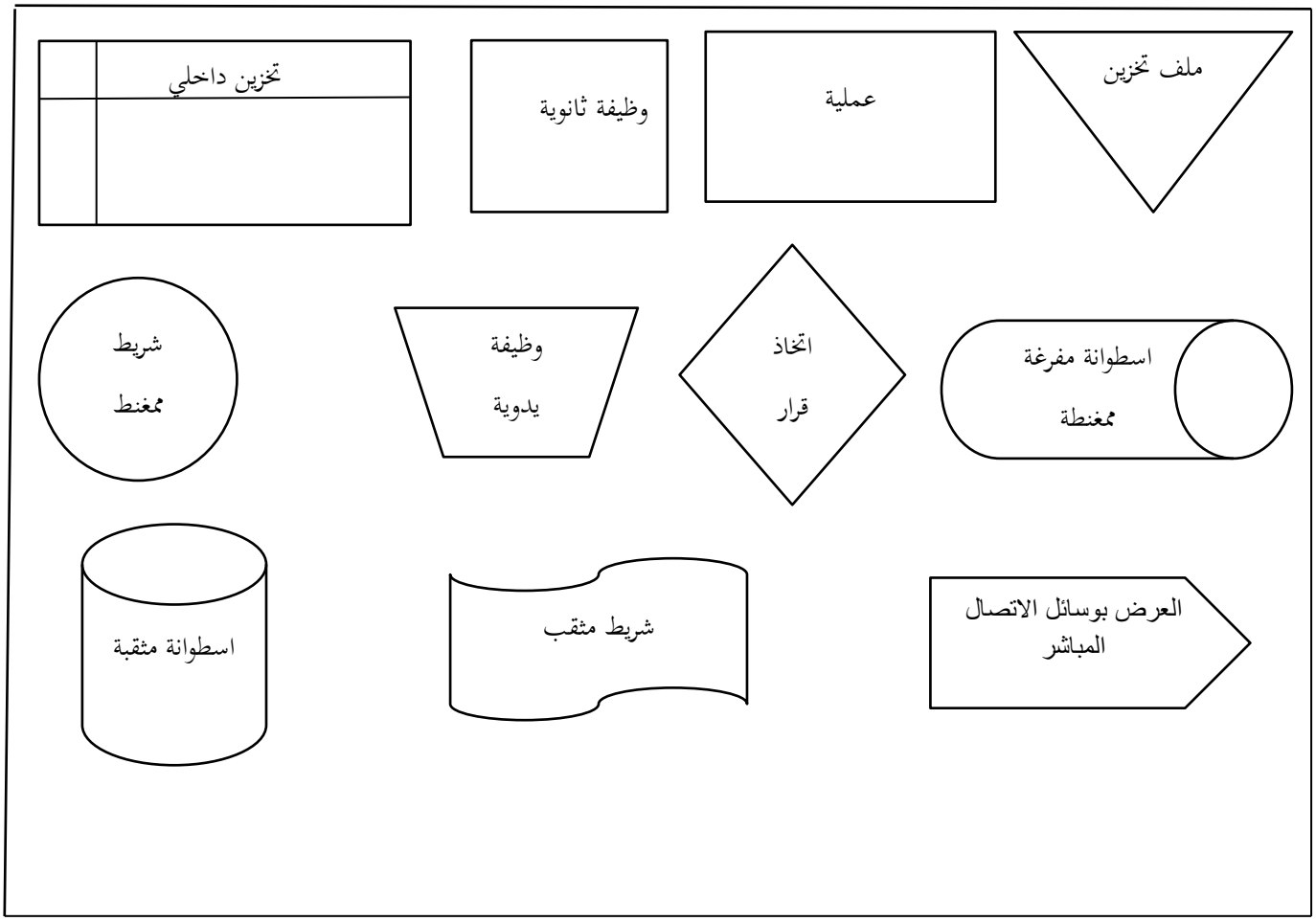
خرائط التدفق هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها على جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو لإجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية الى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية أو دفتر الاستاذ.[3]

[1] ادريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص73.

[2] جربوع محمد يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوارق للنشر، الطبعة الاولى، عمان، الاردن،2000، ص 114.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، اصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص95.

الشكل رقم(6):الاشكال والرموز المستخدمة في خرائط التدفق.



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع الطبعة، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 2004، ص220.

المطلب الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية.

لكي نقول ان نظام الرقابة الداخلية فعال يجب ان تحتوي على عدة معايير تتمثل في:

1. المعيار الاول: معيار فهم الادارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية.

يجب أن تكون إدارة المؤسسة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في إعداد تقارير مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، وذلك باعتبارها المسؤول الأول والأخير عن تصميم وتشغيل هذا النظام.

ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات، بل يشمل الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

2. المعيار الثاني: معيار تكامل مكونات أجزاء نظام الرقابة الداخلية.

سبق وذكرنا ان نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات رئيسية هي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، انشطة الرقابة، الملومات والاتصال والمتابعة، ويجب أن تتمكن الإدارة من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمسة بصورة متكاملة. [1]

3. المعيار الثالث: معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية.

لقد وضعت لجنة حماية المؤسسات COSO نموذج لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك بتحسين فعالية كل جزء من الأجزاء المكونة لنظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في:

أ. معيار فعالية بيئة الرقابة:

تتوقف فعاليتها على سياسات مجلس إدارة المؤسسة ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ب. معيار فعالية تقييم المخاطر:

يعني تقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية واتخاذ القرارات اللازمة للتغلب على الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر.

ج. معيار فعالية أنشطة الرقابة:

هي تلك الانشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة.

د. معيار فعالية نظام المعلومات والاتصال:

يجب أن يكون للمؤسسة نظام فعال للمعلومات والاتصال المحاسبي، حيث يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات في المؤسسة لضمان تحقيق أهدافها.

[1] وجداني علي احمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر، 2000، ص35.

هـ. معيار فعالية المتابعة:

تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة.[1]

4. المعيار الرابع: معيار مدى استعمال تكنولوجيا الاعلام والاستفادة منها.

لكي يتم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لابد من الاستخدام الأمثل والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة ذلك تسجيل العمليات آليا، التحقق من دقة التشغيل آليا، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية والخارجية.

5. المعيار الخامس: معيار كفاءة ادارة المراجعة الداخلية.

لا شك من وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية في المؤسسة، وبما لها من مؤهلات مناسبة باعتبارها اداة من أدوات الرقابة الداخلية الذي تحقق الفعالية في التصميم، تشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الادارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتابعة مباشرة لمجلس الإدارة، حيث تلعب دور مهم في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي، كما أنه من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.[2]

[1] الغول سناء، دور نظام الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ورقلة، 2014، ص5.

[2] برابح بلال، المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس،2015، ص38

خلاصة الفصل:

يمثل نظام الرقابة الداخلية جزءا مهما للإدارة السليمة حيث يعتبر الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف المؤسسة والحفاظ على استمرارها وهذا ما تم معالجته في هذا الفصل، كما تعرفنا عل مكونات هذا النظام وطرق تقييمه، كذلك المعايير التي يجبأن يحوزها نظام الرقابة الداخلية للحكم على كفاءة وفعالية هذا النظام.

كما أن نظام الرقابة الداخلية لا يقتصر فقط على الجوانب المحاسبية كالتسجيل المحاسبي للعمليات وإعداد التقارير المالية فقط بل يتعدى إلى الجوانب الإدارية والتنظيمية، كما أن اهداف النظام لا تقتصر على الثقة في التقارير المالية فقط بل تشمل أيضا الالتزام باللوائح والقوانين والاستعمال الأمثل للموارد والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية.

تمهيد:

لقد تطرقنا في الجانب النظري إلى نظام الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي باعتبارهما أداتان لا يمكن الاستغناء عنهما من طرف المؤسسة .

و لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط – وحدة سواكس بلاست المدية–و هذا لمكانة المؤسسة في الاقتصاد الوطني، حيث يعتبر الاعتماد على نظام رقابة قوي و تدقيق الحسابات أمر حتمي في المؤسسة نظرا لحجم المؤسسة.

وباعتبار أن أهمية التدقيق هي تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة قمنا بدراسة لدور المدقق في تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

و قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الاول: تقديم المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط.

المبحث الثاني: دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط (سوفيبلاست) بسطيف (المؤسسة الام):

إن المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط تعتبر مؤسسة اختصاصية في تحويل البلاستيك و المطاط من أكثر من 40سنة.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة سوفيبلاست بسطيف (المؤسسة الام):

أنشأت المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط سوفيبلاستيك بسطيف بحكم قرار 19-10-1975 هي إحدى الشركات المؤثرة في الصناعة و هي اليوم فاعل كبير في الصناعة و تسويق الاشرطة و الألواح المبثوقة و المنتجات المقلوبة و المحفوفة.

1. **إن المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط تابعة لمجمع سوناطراك منذ 17-04-2011.**
2. **عدد العمال:**

إن المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط تتمتع بقدرة انتاجية في حدود 40 الف طن سنويا و تقوم بتشغيل أكثر من 1300 عامل.

3. **نشاط المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط:**

أ. التوظيف الفلاحي الغذائي (تغليف مرن و متين).

ب. الفلاحة (البيوت البلاستيكية و التقطير).

ج. الري (شبكات الماء الصالح للشرب و التطهير).

د. البناء (العزل، الماسكة، الصرف الصحي).

هـ. المنتجات المدرسية (غلافات الكراريس ...).

4. **المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط لها امتيازات تنافسية تسمح لها ب:**

أ. جلب حلول ملائمة للزبون بفضل تشكيلة واسعة من المنتوجات.

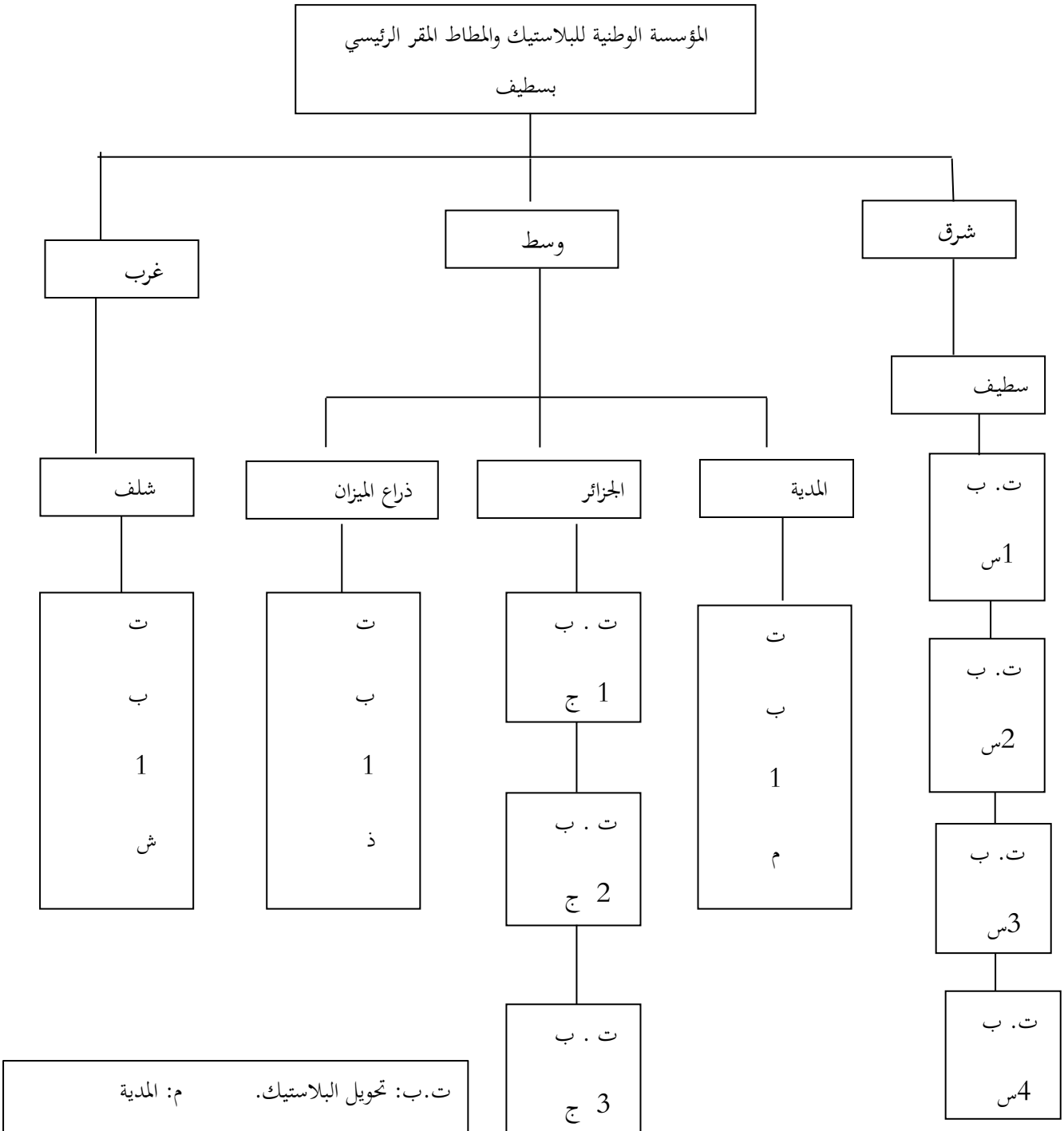
ب. معرفة كافية بالأسواق المعتمدة متحصل عليها طيلة 40سنة من الخبرة في المدان.

ج. حضور وطني بأحسن تغطية جغرافية.

د. قوة بيع مؤهلة و كفؤة لوضع حلول كاملة.

5. تتكون المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط من مجموعة الوحدات المنتشرة عبر جهات مختلفة من الوطن.

الشكل رقم(7): يبين الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للمطاط والبلاستيك



ت.ب: تحويل البلاستيك.	م: المدية
ج: الجزائر.	ذ: ذراع الميزان.
س: سطيف.	ش: الشلف.

المصدر: معلومات مقدمة من المؤسسة.

المطلب الثاني: تقديم وحدة سواكس بلاست:

إنجاز وحدة تحويل البلاستيك والمطاط ببلدية ذراع السمار – دائرة المدية – ولاية المدية في بداية سنة 1980، وانطلقت في الإنتاج التجريبي في شهر نوفمبر من نفس السنة بينما كان الانطلاق الفعلي للإنتاج سنة 1981، حيث قام بتدشينها الرئيس الشاذلي من جديد.

1. نوعية نشاط الوحدة:

إن الوحدة متخصصة في:

أ. السدادات الخاصة بقارورات الغاز هذا المنتوج مخصص لشركة سوناطراك.

ب. أشرطة مركبة من البلاستيك والورق.

ج. أشرطة التغليف(تغليف السكر، الحليب، الخميرة).

د. أشرطة خاصة بالمنتجات الفلاحية(البيت البلاستيكية).

هـ. حبيبات ال pvc الخاصة بإنتاج الأحذية.

ونظرا للطلب المتزايد على منتوجاتها فإنها تتواصل إلى تغطية كامل احتياجات السوق وهذا راجع لقلة المواد الأولية، والسبب يعود إلى الأزمة التي تمر بها الجزائر، بحيث تقوم وحدة البلاستيك بالإنتاج حسب طلبات الزبائن، سواء كانوا من حكومية و قطاعات خاصة والأسبقية تكون دائما للقطاعات الاستراتيجية كالديوان الوطني للحليب ومشتقاته.

2. عدد العمال:

تضم هذه الوحدة حاليا حوالي 160 عامل يتوزعون على عدة أنشطة ووظائف.

3. أهمية الإنتاج في الاقتصاد الوطني:

إن هذا المنتوج ذو أهمية كبيرة نظرا للطلب عليه وتزويد السوق الوطنية بهذا المنتوج الذي يدخل في الإنتاج الفلاحي والصناعي للرفع من المستوى والتقليل من التبعية الخارجية.

4. المتعاملين الاقتصاديين مع الوحدة:

أ. الموردين.

ب. الزبائن.

أ. الموردين: على الوحدة احتياجا من المواد الأولية عن نوعية الموردين .

- **المورد الأجنبي:**

بحيث يمثل المورد 70% من المواد الأولى ومنها البولي فيل كلوريد إثيلين poty ethylene والبولي ستيرين poly styrene بالإضافة إلى استيراد قطع الغيار وأهم الدول التي تتعامل معها هي العربية السعودية كندا ، إسبانيا، إيطاليا، فرنسا.

- **الموردون المحليون:**

يقومون بتمويل الوحدة ب 30% من الأوليفينات، العطريات والميثانول، ويمثل المورد المحلي في المؤسسة الوطنية للصناعات البتروكيماوية وتجدر الإشارة إلى أن هناك وحدة تابعة للمؤسسة الأم التي تقوم باستيراد المواد الأولية وتوزيعها على الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط.

ب. الزبائن :

تتعامل المؤسسة مع زبائن القطاع الخاص والقطاع العام ومن بين الزبائن:

- **القطاع العام:**

الديوان الوطني للحليب ومشتقاته والذي يعتبر زبون للمؤسسة بحيث تقوم المؤسسة بإنتاج الأكياس المخصصة للحليب وتلبي حاجيات الديوان الوطني وتمثل 60%من الإنتاج.

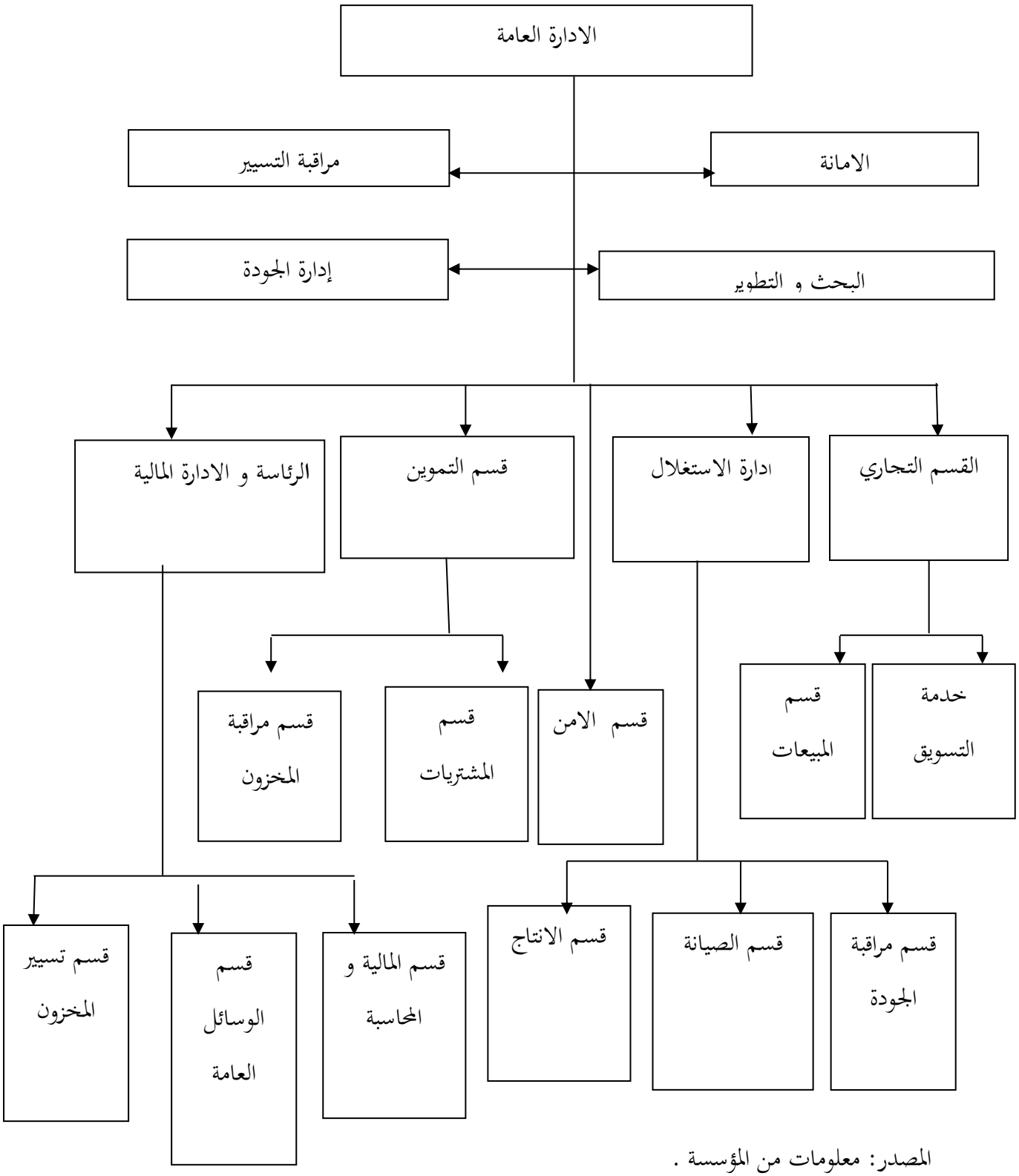
- **المؤسسات الأخرى:** فتتمثل في:

– التعاونيات الفلاحية البيوت البلاستكية

– سوناطراك السدادات الخاصة بقارورات الغاز.

5. الهيكل التنظيمي للوحدة:

الشكل رقم(8): الهيكل التنظيمي لوحدة سواكس بلاست.



المصدر: معلومات من المؤسسة .

المطلب الثالث: السياسة الاستراتيجية للوحدة:

تتمثل فيما يلي:

1. السياسة العامة للوحدة:

تتمثل السياسة العامة للوحدة في :

أ. السعي وراء وصول الفرع إلى وحدة الأعمال استراتيجية ناجحة في اطار تبني المجتمع للفكر الاستراتيجي الحديث

ب. تلبية الحاجيات و الوفاء بكل الالتزامات واحترام المتطلبات القانونية قصد كسب الولاء و ثقة المتعاملين.

ج. تقليص البطالة و ذلك بتشغيل عدد معن من العمال.

د. إشراك العمال في المشاركة بصورة دائمة خلال تقييم الكفاءات.

هـ. تطوير و تنمية الطاقات و القدرات و الوسائل من أجل توفير منتجات ذات جودة و نوعية و بأسعار معقولة.

و. تحسن صورة الوحدة من خلال تطوير و تحسين المنتجات.

ز. تقليص شكاوى الزبائن بأخذ رأيهم بعين الاعتبار.

2. الاستراتيجية العامة للوحدة:

تتمثل الاستراتيجية العامة للوحدة في :

أ. انتاج منتجات جديدة.

ب. توسيع دائرة الانتاج.

ج. توسيع رقعة التسويق.

د. البحث عن طرق للتقليل من التكاليف.

هـ. تحسين الطاقة الانتاجية و مسايرة الطلب.

و. بناء علاقة تجارية مع مختلف الاطراف من الزبائن و الموردين[1]

[1] معلومات من المؤسسة

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

بعد التعرف على تعريف وحدة سواكس بلاست للبلاستيك و المطاط، سنتطرق في هذا المبحث إلى دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لكل من الهيكل التنظيمي للوحدة و المشتريات و المبيعات و المخزونات، و هذا من أجل تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف ثم تحليلها و الخروج بحلول لسد الثغرات.

المطلب الاول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة:

لتقيم نظام الرقابة الداخلية لوحدة سواكس بلاست قمنا بإعداد قوائم استقصاء حول الهيكل التنظيمي للمؤسسة و لكل من قسم المشتريات و المبيعات و قسم المخزونات.

الجدول رقم(4): قائمة استقصاء الهيكل التنظيمي للوحدة.

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	لا ينطبق	الملاحظات
1	هل هناك تحديث للهيكل التنظيمي للمؤسسة.		×		
2	هل يتم إعداد ميزانيات تقديرية	×			
3	هل للمؤسسة سياسات و إجراءات محاسبية مكتوبة.	×			
4	هل توجد في المؤسسة اجتماعات دورية لمجلس الادارة من اجل تحديد الاهداف و السياسات	×			
5	هل تتوفر المؤسسة على لوائح تحدد المسؤوليات و الصلاحيات.	×			
6	هل للمؤسسة قوانين تحدد النظم الداخلي للمؤسسة.	×			

الجدول رقم(5): قائمة استقصاء نظام المشتريات.

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	لا ينطبق	الملاحظات
1	هل توجد في المؤسسة مصلحة للمشتريات مستقلة؟	×			
2	هل تملك المؤسسة مصلحة خاصة بالاستلام؟	×			
3	هل تقوم مصلحة المشتريات مقارنة البضاعة المشترات مع الطلبة ؟	×			
4	هل يتم مراقبة دخول البضاعة؟	×			
5	هل تتم مراقبة الفواتير من الناحية الشكلية و الحسابية قبل الصرف؟	×			
6	هل يتم مقارنة محتوى الفواتير مع طلبية الشراء و مذكرات الاستلام؟	×			
7	هل يتم مراقبة كمية و نوعية السلعة المستلمة بواسطة مصلحة الاستلام ؟	×			
8	هل تستعمل مصلحة الشراء ترقيم تسلسلي لجميع طلبيات الشراء؟	×			
9	هل يحتفظ قسم الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام؟	×			
10	هل يتم فحص الشيكات المدفوعة للتأكد من الامضاءات؟	×			
11	هل يتم إرجاع المردودات و متابعة استبدالها؟	×			

الجدول رقم (6):قائمة استقصاء لنظام المبيعات.

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	لا ينطبق	الملاحظات
1	هل تملك المؤسسة مصلحة مستقلة للمبيعات؟	×			
2	هل يستوجب وجود عقد او طلبية للبدئ في عملية البيع؟	×			
3	هل هذه العقود مسؤول عنها مصلحة المبيعات أو مصلحة مستقلة؟				مصلحة المبيعات
4	هل يتم قبول الطلبيات بتفويض من الادارة؟	×			
5	هل تعتمد مصلحة المبيعات على وثائق مرقمة مسبقا؟	×			
6	هل توجد رقابة لعملية ترقيم الوثائق؟	×			
7	هل يتم مقارنة الفواتير مع عقود البيع؟	×			
8	هل يتم التأكد من الصحة الحسابية للفاتورة؟	×			
9	هل تملك المؤسسة حسابات مفصلة لكل زبون؟	×			
10	هل يتم تذكير الزبائن في حالة التأخر عن الدفع؟	×			
11	هل يتم تسجيل جميع فواتير البيع في دفتر يومية البيع؟	×			

الجدول رقم(7): قائمة استقصاء نظام المخزونات.

الرقم	الاسئلة	نعم	لا	لا ينطبق	الملاحظات
1	هل تملك المؤسسة أمين خاص بالمخازن؟	×			
2	هل يتم مسك حسابات المستودعات من قبل موظفين مستقلين ؟		×		
3	هل هناك تواصل بين قسم المخازن و قسم المشتريات و قسم المبيعات؟	×			
4	هل أمناء المخازن مستقلون عن قسم المشتريات و قسم المبيعات؟		×		
5	هل يتم استخدام مستندات متسلسلة الترقيم بالنسبة للمخزونات ؟	×			
6	هل يتم جرد فعلي للمخزون للتأكد مما هو موجود في المستندات ؟	×			
7	هل يتم الجرد من طرف امين المخزن ؟	×			
8	هل يحدد سعر المبيعات التي تخرج من المخازن تسعر من طرف امناء المخازن؟		×		
9	هل يتم تحرير محضر الفحص و الاستلام من أصل او عدة صور ؟	×			عدة صور
10	هل تحفظ دفاتر اليومية في مكان يصعب الوصول اليه.		×		

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستقصاء:

و من خلال الدراسة السابقة لواقع الرقابة الداخلية في مؤسسة سواكس بلاست لاحظنا وجود نظام رقابي فعال وذلك من خلا الاجابات التي كان معظمها بنعم و هي تعتبر نقاط، مع وجود بعض النقائص تمثلت في الاجابات بلا و التي تعتبر نقاط ضعف للنظام الرقابي داخل المؤسسة.

1. نقاط القوة:

تتمثل نقاط القوة لنظام الرقابة الداخلية في وحدة سواكس بلاست فيما يلي:

أ. وجود هيكل تنظيمي فعال من خلال ضمانه تحديد الصلاحيات و المسؤوليات، و تحديد النظام الداخلي للذي تسير عليه المؤسسة، و توفر المؤسسة على اجراءات و سياسات مكتوبة.

ب. اعداد الميزانيات التقديرية.

ج. القيام باجتماعات دورية من طرف الادارة لوضع السياسات و تحديد الاهداف.

د. توفر المؤسسة على اقسام مستقلة لكل من المشتريات و المبيعات و المخزونات.

هـ. توفر المؤسسة على قسم خاص بالاستلام.

و. قيام مصلحة المشتريات بالتأكد من البضاعة المشترات مع الطلبية و كذا مراقبة دخول البضاعة.

ز. مراقبة الفواتير من الناحية الشكلية و الحسابية لكل من مصلحة المشتريات و مصلحة المبيعات.

ح. قيام مصلحة المشتريات بمقارنة محتوى الفاتورة مع طلبية الشراء و مذكرات الاستلام، كما ان قسم المبيعات يقوم بمقارنة الفاتورة مع عقد البيع

ط. مراقبة السلعة المشترات من حيث الكمية و النوعية من قسم الاستلام.

ي. استعمال وثائق مسبقة لكل من طلبيات الشراء و البيع و كذلك في قسم المخازن.

ك. احتفاظ قسم الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام.

ل. القيام بفحص الشيكات للتأكد من الامضاءات.

م. ارجاع المردودات من المشتريات ومتابعة عملية استبدالها.

ن. يستوجب وجود عقد او طلبية للبدئ في عملية البيع.

س. يتم قبول طلبات البيع من طرف مصلحة المبيعات بتفويض من الادارة مما يساعد في عملي الرقابة.

ع. توفر المؤسسة على حسابات خاصة بكل زبون.

ف. تسجيل جميع الفواتير في دفتر اليومية.

ص. تذكير الزبائن في حالة تأخر الدفع.

ق. وجود تواصل بين مختلف اقسام المؤسسة.

ر. قيام قسم المخزونات بعملية الجرد الفعلي للموجودات من طرف امين المخزن.

2. نقاط الضعف:

تتمثل نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في:

أ. لا تتوفر المؤسسة على موظفين مستقلين لمسك حسابات المخازن.

ب. عدم استقلال أمناء المخازن عن اقسام المشتريات و المبيعات.

ج. عدم وجود تأمين كاف عن الدفاتر و السجلات المحاسبية و ابعادها من الاخطار المحتملة الوقوع فيها و وضعها في مكان امن يصعب الوصول اليها.

المطلب الثالث: دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية:

يتمثل دور التدقيق المحاسبي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال قيام المدقق بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية،

فعلى المدقق ان يحقق المعرفة الكافية لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، و الفهم الكامل للنظام المحاسبي داخل المؤسسة و اساليب الرقابة المتبعة و كذلك التأكد من أن الاجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها.

بحيث تعتبر عملية تقييم نظام الرقابة من اولويات التدقيق المحاسبي ، وذلك من خلال اتباع مجموعة من و الادوات المذكورة سابقا، و تتمثل اهمية استخدام هذه الطرق و الادوات في الوصول الى نتائج صحيحة و سليمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية.

و من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكن الوقوف على الاهمية البالغة للتدقيق المحاسبي كوظيفة معتمدة باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الرئيسي في الكشف عن الاخطاء و الانحرافات الموجودة في اقصر وقت ممكن مع تحديد الاطراف المسؤولة عن هذه الاخطاء و الانحرافات اضافة الى اتخاذ الاجراءات المناسبة في الوقت المناسب، وكذلك تحديد نقاط القوة و نقاط الذعف داخل النظام

الرقابي للمؤسسة، مع العمل على تعزيز نقاط القوة و تصحيح نقاط الضعف بأقل التكاليف من أجل السير الحسن للعمل دون التعرض للصعوبات و العوائق.

خلاصة الفصل:

قمنا بتخصيص هذا الفصل للجانب التطبيقي من دراستنا ، من اجل تطبيق ما تم التوصل ايه في الجانب النظري و اختبار مدى مطابقته مع الواقع العملي.

و بعد التعرف على المؤسسة و قيامنا بدراسة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ، يمكن القول ان وحدة سواكس بلاست تمتلك نظام رقابي فعال الى ابعد الحدود .

كما يتمثل دور المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال اكتشاف الاخطاء و التلاعبات الحاصلة داخل المؤسسة مع تحديد الاطراف المسؤولة عن هذه الاخطاء و التلاعبات واتخاذ الاجراءات اللازمة في الوقت المناسب.

الفصل الاول:

مدخل للرقابة الداخلية

الفصل الثاني:

مدخل للتدقيق المحاسبي

الفصل الثالث:

دراسة حالة وحدة البلاستيك و المطاط المدية

الملاحـــق

فهرس المحتويات

البيـــــــــان	الصفحة
كلمة شكر	–
الاهداء	–
قائمة الجداول	I
قائمة الاشكال	II
الفهرس	III
المستخلص	VII
مقدمـــــة.	أ
الفصل الأول: مدخل للرقابة الداخلية	
تمهيـــــــــد.	2
المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.	3
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية.	3
المطلب الثاني: انواع و اهداف الرقابة الداخلية.	6
المطلب الثالث: أسس الرقابة الداخلية.	10
المبحث الثاني: نظام لرقابة الداخلية	15

فهرس المحتويات

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية	15
المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية	20
المطلب الثالث: اجراءات نظام الرقابة الداخلية	21
المبحث الثالث: تقييم نظام الرابة الداخلية	24
المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	24
المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	26
المطلب الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية	29
خلاصة الفصل	32
الفصل الثاني: مدخل للتدقيق المحاسبي.	
تمهيـــــــــد.	34
المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي	35
المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي	35
المطلب الثاني: اهمية و اهداف التدقيق المحاسبي	38
المطلب الثالث: انواع التدقيق المحاسبي ومخاطره	41
المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي	48

فهرس المحتويات

المطلب الأول: المعايير العامة	48
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	51
المطلب الثالث: معايير اعداد التقارير	53
المبحث الثالث: اجراءات التدقيق المحاسبي	55
المطلب الأول: تخطيط عملية التدقيق	55
المطلب الثاني: اوراق التدقيق	59
المطلب الثالث: ادلة الاثبات في التدقيق	62
المطلب الرابع: التقرير عن عملية التدقيق	64
خلاصة الفصل.	70
الفصل الثالث: دراسة حالة وحدة البلاستيك و المطاط– المدية–	
تمهيـــــــد.	72
المبحث الأول: ماهية المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط (سوفيبلاست) بسطيف (المؤسسة الام).	73
المطلب الاول: نشأة المؤسسة سوفيبلاست بسطيف (المؤسسة الام).	73
لمطلب الثاني: تقديم وحدة سواكس بلاست:	75
المطلب الثالث: السياسة الاستراتيجية للوحدة.	78

فهرس المحتويات

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	79
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة.	79
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستقصاء.	84
المطلب الثالث: دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.	85
خلاصة الفصل.	87
الخاتمة	88
قائمة المراجع	91

تتمحور هذه الدراسة حول مدى تأثير التدقيق المحاسبي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، و هذا من خلال اظهار مدى مساهمته في رفع كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية المؤسسة محل الدراسة و على هذا الاساس تم اختيار المؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط –المدية– من اجل إثبات صحتها.

حيث قدمنا تعاريف لكل من التدقيق الحاسبي و الرقابة الداخلية و بيان اهم خصائصهم و تحديد اهدافهم و تحديد اهم الخطوات التي تمر بها عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية اضافة الى التطرق الى أهم المعايير المنظمة لكل من عملية التدقيق المحاسبي و الرقابة الداخلية .

حيث توصلنا الى انه من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية لابد من التقيد بالإجراءات الخاصة بها والمتمثلة في الاجراءات الادارية والتنظيمية والاجراءات المحاسبية إضافة الى الاجراءات العامة، و عليه لتقييم نظام الرقابة الداخلية على المدقق اتباع مجموعة من الخطوات لتكون عملية التقييم صحيحة وتحقق الاهداف المرجوة منها ولا يمكن الاستغناء عن مرحلة من هذه المراحل ولا تقديم مرحلة على مرحلة اخرى ،كما أن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات الصلة بالمؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو أطراف خارجية، إذ تعتمد الى حد كبير على البيانات المحابية لاتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1.ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008.

2. احمد انور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1992.

3. احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية،2005.

4.احمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا المعايير الدولية، دار اللجان للنشر و التوزيع،2015.

5. الآن عجيب مصطفى هلندي، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي، مجلة العلوم الانسانية جامعة بابل، المجلد7، العدد 45، العراق، 2010.

6.الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.

7.جميل احمد توفيق، مبادئ الادارة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004.

8.جربوع محمد يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوارق للنشر، الطبعة الاولى، عمان، الاردن،2000.

9. هادي التميمي، مدخل الى علم التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2006.

10. زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الاولى، عمان، 2010.

11. حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية و الدولية، الاردن، 1999

12.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

13.محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

14.محمد سمير الصبان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، الاسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.

15.محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الاولى، 2009.

16.مصطفى عيسى خيضر، المراجعة مفاهيم و اجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 1991.

16.17مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية و المالية، دار البداية للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان –وسط البلد، 2010

18.عبد الفتاح الصحن، احمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، الاسكندرية، مصر، 1980.

19.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، اصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.

20.عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر و التوزيع، الاردن، الطبعة الاولى ،2009.

21.عثمان عبد الرزاق محمد، اصول التدقيق و الرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة، الموصل، العراق، 1990.

22.فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002.

23.رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات- العملي، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان الطبعة الاولى، 2011.

24.ثامر محمد مهدي، اثر استخدام الحاسب الالكتروني على انظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010.

25. خالد امين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة و النشر، الطبعة الاولى، عمان، 1998.

26. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر و التوزيع الطبعة، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2004.

ب. المذكرات و الرسائل

1. برابح بلال، المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس،2015.

2. الغول سناء، دور نظام الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ورقلة، 2014.

3. وجداني علي احمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر، 2000.

المراجع باللغة الفرنسية:

1. Birien R . Senecal J, control interne et verification edition preportaine INC , Canada,p36.

2. Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, groupe 12eyrolles,7eme édition, paris, France,2010

كلمة شكر

" ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي انعمت عليّ وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه "

نحمد الله القدير الذي خلق الخلق بقدرته، ومنيرهم بأحكامه، و اعزهم بدينه، و اكرمهم بنبيه صلى الله عليه و سلم.

الى من لا يكفيه كل كلام العرفان نتقدم بالشكر الجزيل و اسمى معاني العرفان و التقدير الى الاستاذ بوجلو حكيم الذي ساعدنا في انجاز هذا العمل.

الى كل الاساتذة الذين لم يبخلوا علينا بمعلوماتهم و اعطونا من وقتهم .

الى جميع عمال وحدة سواكس بلاست بالمدية على سعة قلبهم و سماحتهم بالأخص المكلف بالتدقيق مروان.

مقدمـــــــة:

نظرا للتحولات التي شهدها العالم جراء الثورة الاقتصادية و التطور الاقتصادي الحادث فقد تحول الاقتصاد من اقتصاد يعتمد على مركزية القرار إلى اقتصاد السوق جعل المؤسسات تتكيف مع هذه التحولات ، من اجل اتخاذ القرارات الرشيدة بهدف الوصول الى الاهداف المسطرة وضمان بقائها في محيطها الاقتصادي نظرا للمنافسة الشديدة التي تواجه المؤسسة من طرف المؤسسات المنافسة.

ومن اجل ان يتخذ الاطراف ذات على الصلة بالمؤسسة والممثلين في المسيرين و المساهمين و البنوك و الدولة و غيرهم قرارات سليمة ورشيدة يجب ان تتوفر لدهم معلومات صحيحة ودقيقة، و وللتأكد من سلامة هذه المعلومات و خلوها من الشكوك يجب ان تخضع هذه الاخيرة الى الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي لتكون هذه المعلومات ذات نفع على الاعوان الاقتصاديين.

في بادئ الامر لم يتعدى الاعتماد على الرقابة الداخلية حدود الاشراف على الوظائف و الاقسام المالية و المحاسبية لتشمل بعد ذلك كل الانشطة التي تقوم بها المؤسسة وباتساع المؤسسات من حيث الحجم اصبح من الضروري على ادارة المؤسسة تبني نظام الرقابة الداخلية في سعيها للوصول الى الاهداف المخططة.

يمكن تنفيذ عملية الرقابة الداخلية من خلال عدة وسائل التي يمكن من خلالها الوصول الى اهداف هذه العملية الرقابية دون الوقوع في الاخطاء التي قد تسبب المشاكل و تكون حائل في تنفيذ خطط الادارة، لكن اعتماد المؤسسة على نظام الرقابة الداخلية وحده لا يكفي لتجنب الاخطار بل يستدعي على القائمين بعملية الرقابة الداخلية التمتع بمؤهلات علمية فنية، من اجل ابداء رايهم الفني المحايد.

ولضمان المؤسسة التحكم في نشاطاتها يستدعي ايجاد طرق و تقنيات حديثة للاستغلال الامثل لمواردها، ومن بين هذه الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة في ظل وجود نظام رقابي قوي و فعال يعتبر التدقيق اهم هذه الوسائل.

ولدت الحاجة الي القيام بعملية التدقيق، حيث يعتبر من الادوات الضرورية التي من الضروري الاعتماد عليها في تسيير المؤسسة، فالتدقيق هو فحص انتقادي يسمح بالتحقق من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، والحكم على العمليات التي قامت بها هاته الأخيرة، وذلك بتقديم تقرير نهائي مكتوب للأطراف المعنية، يبدي المدقق من خلاله رأيه المهني المحايد مع تحمله للمسؤولية المهنية تجاه العمل الذي قام به.

و نتيجة تفاعل وظيفة التدقيق مع مختلف الوظائف داخل المؤسسة توضحت مفاهيم التدقيق و اهميته و الاهداف المراد تحقيقها من خلال القيام بعملية التدقيق، و يمكن تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي من خلال اتباع الأساليب و الاجراءات الخاصة بالتدقيق، كما يجب توفر مؤهلات علمية و فنية في القائم بهمة التدقيق من اجل الحرص على نجاح مهنة التدقيق.

بناءا على كل ما ذكر يمكن صياغة الاشكالية التالية: **كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟**

الاسئلة الفرعية:

- هل يمكن القول ان التدقيق المحاسبي يساعد في اكتشاف الاخطاء و التجاوزات.
- ما هو دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
- هل تأثير الرقابة الداخلية على التدقيق المحاسبي.

فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الاولى:** يمكن القول ان التدقيق اذ لم يكتشف جميع الاخطاء فانه بكل تأكيد يقلل من الخروقات و التجاوزات.

- **الفرضية الثانية:** يؤثر التدقيق المحاسبي على نظام الرقابة الداخلية من حلال تقييم النظام و اكتشاف الاخطاء و المسببين فيها و الاجراءات المناسبة
- **الفرضية الثالثة:** للرقابة الداخلية تأثير على التدقيق باعتبارها الارضية التي يبنى عليها التدقيق المحاسبي.

اسباب الدراسة:

- سعيا منا لإبراز الاهمية التي تتميز بها كل من الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة.
- حبنا لهذا الموضوع
- امكانية الاضافة لهذا الموضوع و لو الشيء البسيط.

اهداف الدراسة:

- تحديد الإطار النظري لكل من الرقابة الداخلية ة التدقيق المحاسبي.
- ابراز اهمية التدقيق المحاسبي و الرقابة الداخلية للمؤسسة و مدى استفادتها.
- تحديد دور المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية و مدى مسؤوليته في اكتشاف الاخطاء.

اهمية الدراسة:

لنظرا لأهمية الرقابة الداخلية التدقيق المحاسبي و مدى تحقيقهما لفعالية التسيير و القضاء او الحد من الاخطاء و التلاعبات و التجاوزات داخل المؤسسة و التأكد من صحة و سلامة المعلومات الواصلة للمسيرين من اجل اتخاذ القرارات الصائبة لتحقيق اهداف المؤسسة المسطرة مسبقا و المتمثل في تحقيق اكبر عائد بأقل تكاليف.

الدراسات السابقة:

هناك عدة دراسات تطرقت لهذا الموضوع نذكر منها:

- دراسة حليمة بن حامد، بعنوان دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة مطاحن الوحدات – تقرت–، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة ورقلة، سنة 2014-2015، تناولت هذه الدراسة الجانب النظري للرقابة الداخلية من تعريفات و تحديد المكونات اضافة الى الجانب النظري للمراجعة و دراسة تطبيقية تشمل الموضوع.
- دراسة شعباني لطفي، بعنوان المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك، رسالة ماجستير جامعة الجزائر 2003-2004 خلصت هذه الدراسة الى ان الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات ، كما أن نشاط المراجعة يشمل المراجعة المالية و أخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين، تعمل المراجعة الداخلية علع و تقليل حدوث الاخطاء و هذا ما يزيد الحاجة لها.
- دراسة اسامة كلاش و اخرون، بعنوان المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس المدية 2011-2012، تطرقت هذه الدراسة الى الاطار النظري للمراجعة اضافة الى تحديد ماهية الرقابة الداخلية من خلال تعريفها و تحديد الاهداف و الاهمية و العوامل المساعدة في تطوير هذا النظام.

منهج الدراسة:

بهدف الاحاطة بالإشكالية، اتبعنا المنهج الوصفي في الدراسة النظرية وذلك لتوضيح مفاهيم كل من الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي، اما فيما يخص الجزء التطبيقي فقد اتبعنا فيه منهج دراسة حالة من خلال تناولنا المؤسسة المعينة.

هيكل الدراسة:

تضمن مذكرتنا ثلاث فصول حيث درسنا في

الفصل الاول: مدخل الى الرقابة الداخلية و تطرقنا فيه الى ماهية الرقابة الداخلية و انواع و اهداف الرقابة الداخلية كما ناقشنا فيه اسس الرقابة الداخلية اضافة الى مقومات و خصائص نظام الرقابة الداخلية و اجراءاتها مع تحديد الخطوات التي تمر بها عملية تقييم الرقابة الداخلية و طرق التقييم اضافة الى أهم معايير الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثاني: مدخل الى التدقيق المحاسبي و تطرقنا فيه الى تعريفات التدقيق المحاسبي و امهيته و اهدافه اضافة الى انواع التدقيق المحاسبي و اهم المخاطر التي تواجهه كما تطرقنا الى المعايير التي تحكم التدقيق المحاسبي و كذلك إجراءات التدقيق المحاسبي .

و الفصل الثالث: قمنا في هذا الفصل بإجراء دراسة حالة حول وحدة البلاستيك و المطاط المدية، فتطرقنا فيه الى التعريف بالمؤسسة الوطنية للبلاستيك و المطاط بسطيف ثم تقديم وحدة سواكس بلاست بالمدية اضافة الى تحديد الدور الذي يلعبه المدقق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال اجراء قوائم استقصاء لكل من الهيكل التنظيمي و المبيعات و المشتريات و المخزونات و تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف.