

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم و البحث العلمي

جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -

كلية العلوم الاقتصادية و التسيير

محاضرات في مقياس : التدقيق و مراقبة التسيير

أستاذ المقياس: بلحشر رشيد

تمهيد:

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبرساطتها وعدم تعقدها و لكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا و أمريكا بعد الثورة الصناعية ، كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي تعقد عمليات التسيير مما عقد عملية الرقابة، ومع عقم الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة أنا ذاك جعل المؤسسة تحاول البحث عن طرق و أساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير مما أدى الى استخدام وسائل وتقنيات جديدة تضمن لأصحاب المؤسسات أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الأخطاء المحاسبية و ربما التلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي، و نتيجة لهذه التغيرات ظهرت حاجة إدارة المؤسسات إلى أنظمة رقابة داخلية مما جعلها تعتمد بشكل كافي على وظيفة التدقيق الداخلي و إعطائها الأهمية الكبيرة، و بسبب انفصال الإدارة عن الملكية ، احتيج إلى وسيلة أخرى محايدة و هي التدقيق الخارجي لطمأنة الملاك والمساهمين بان القوائم المالية المعلنة تمثل المركز المالي للمؤسسة و نتيجة لنشاط المؤسسة.

التدقيق

1- لمحة تاريخية حول التدقيق و تطوره:

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق "AUDIT" من التعبير اللاتيني "AUDIRE" وتعني الاستماع حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة المزدوجة التي اكتشفها العالم الايطالي Luca Pacioli و الذي نشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس العاشر عام 1494م. حيث نجد أن الفراعنة في مصر و الإمبراطوريات القديمة في بابل و روما و اليونان كانت تمارس هذه الوظيفة إذ نجد أن في العصر الروماني كانت تنفذ من قبل موظفين مختصين هم القضاة تم تكليفهم من طرف الإمبراطور بالذهاب إلى مختلف مقاطعات روما لمراقبة نشاط الإدارات العمومية ، الحرفيين ، و التجار حيث كانت تتم هذه المراقبة بواسطة أسئلة شفوية ، و يقوم القضاة في نهاية المهمة بتقديم تقرير شفوي يقدم للإمبراطور بهدف عادة لفرض عقوبات (1).

كما نجد أن في العصر الإسلامي قد تمت ممارسة وظيفة التدقيق حيث أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية و تدقيقها و كان الغرض الرئيسي من هذه الوظيفة هو اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها و قد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية (2).

و أدى ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و زيادة الفجوة بين المالكين و الإدارة المحترفة و تطور النظام الضريبي ، فان الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير و هو اكتشاف الغش و الخطأ و لكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850م هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المالية و المحاسبية لأجل منع و اكتشاف الغش و الخطأ،و التغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة للتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد و قد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الانجليزي السنة الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، و ضرورة وجود أشخاص مؤهلين و مدربين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بان الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة الى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً و لجميع العمليات ، و لكن بتقدم الزمن و

1 - احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق، دار الصفاء ، عمان، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص 6

2 - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق الحديث من الناحية النظرية و العلمية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2006، ص 17

زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبية بدأ بالاعتراف و القبول بالتدقيق بواسطة العينات و خصوصا بعد قضية البنك العام في بريطانيا 1895 اد بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية و بالتالي فانه:

في حالة عدم وجود شك في العمليات، فان الاستفسارات القليلة فد تصبح معقولة و مقبولة، ولهذا فان رجال الأعمال عندما يختارون بعض الخلالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة.

و في الفترة من 1900 و لغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة و التدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية و فائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي و ان اول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي (Dicksee) الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعلة يعوض عن التدقيق التفصيلي و بنات الأهداف الرئيسة للتدقيق هي:³

- اكتشاف الغش و الخطأ.

- اكتشاف و منع الأخطاء الفنية.

- اكتشاف الأخطاء المحاسبية.

وخلال هذه الفترة المذكورة نفسها أعلاه تم تغيير أولويات الأهداف المذكورة و أصبحت كما يلي:⁴

1. تحديد المركز المالي و ربحية للمؤسسة.

2. اكتشاف الغش و الخطأ.

كما أن كتاب المحاسبة و التدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، و أن التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي العينات التي يعتمد عليها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية و لهذا على المدقق أن يقوم بدراسة و تقييم الرقابة الداخلية أولا. أما في الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه إجماع و خاصة الحالة القضائية سنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية و المسامات من أن الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش و الخطأ فإكتشاف مثل هذه الأخطاء هو مسؤولية الإدارة بل إن الغرض الرئيسي للتدقيق هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

و قد تم تأكيد عل هذا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية، مثل الجار ترد البريطانية و الأمريكية، اذ جاء في أدبيات و منشورات هذه الجمعيات من أن الغرض الرئيسي لفحص لبيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل و محايد لأجل إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية.

³ هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق الحديث من الناحية النظرية و العلمية ، مرجع سابق ذكره ، ص 18

⁴ هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق الحديث من الناحية النظرية و العلمية ، مرجع سابق ذكره ص 18

أما في الوطن العربي فان فلسطين و العراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة مند سنة 1919 ، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني و في منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الإنجليزي بالنسبة للجزائر بالمقارنة مع فالتطور السابق الذي شهدته مهنة التدقيق نجد أنها تأخرت في مجال التدقيق و المحاسبة ، إلى غاية صدور قانون-08 المؤرخ في 27 أوت 1991م الذي قام إصدار تشريعات و أحكام متعلقة بالمهنة في ظل المعايير المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما⁽⁵⁾.

2- تعريف التدقيق:

سنتطرق في هذا البند إلى التعاريف المختلفة حول التدقيق، إلا أن هذه الأخيرة كانت جميعها تركز على تبيان الهدف منه و مجال عمله دون تحديد لطبيعته و النظرية التي يعمل على أساسها:

التعريف الأول : عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه : " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسאיرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".

التعريف الثاني: عرف بنول و جيرماند Bonnault et Germand التدقيق على انه : " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين ومبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات و في وضعيه المالية و النتائج المؤسسة".

التعريف الثالث: كما عرف كم عرف "خالد أمين" التدقيق على أنه: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات والحسابات الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحسا انتقاديا منظما، يقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة قوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فتره زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة"

تعريف الرابع: و عرفت منظمة الأعمال الفرنسي تدقيق على أنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعه من تقنيات المعلومات و التقييم بغيت إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير، وتقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

⁵ هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق الحديث من الناحية النظرية و العلمية ، مرجع سابق ذكره ، ص 18-19

لم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق و أضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعا للأهداف المرجوة منه و هي:

- تقدير نوعيه المعلومات: أي تشكيل رأي معلومات المنتجة داخل المؤسسة.

- تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حوله التدقيق و هي: الفحص، التحقيق، و التقرير:

* **الفحص:** هو التأكد قياس المعلومات التي تم تسجيلها و تحليلها وتبويبها، أيفحص قياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

* **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية قوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع المالية في فترة زمنية معينة.

* **التقرير:** هو بلوره نتائج الفحص و التدقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي قوائم المالية.

3- أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد كل من:

1. إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي 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 أعضاء مجلس الإدارة.

2. الملاك و المساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي و انفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس و تلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3. الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام و كذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4. الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، و خاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية .

5. العمال و ممثلهم (النقابات): هم و المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد و توفر فرص العمل.

6. البنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7. الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة. و قد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة ؛
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي ؛
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية .

4) أهداف التدقيق:

بعد دراستنا درسه للتطور التاريخي للتدقيق نستطيع أن نقسم أهداف التدقيق إلى عنصرين هامين هما كالتالي:

أ- الأهداف التقليدية: وتنقسم إلى:

أهداف رئيسية:

- التأكد من أن البيانات المحاسبية المسجلة المستشارة في الدفاتر من إنها دقيقة و صحيحة؛
- الحصول على رأي فني محايد يبين مدى مطابقة القوائم المالية بما هو مقيد بالدفاتر.

الأهداف الفرعية (الثانوية):

- اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر؛
- التقليل من ارتكاب الأخطاء و الغش وذلك من خلال الزيارات مفاجئه التي يقوم بها مدقق للمؤسسة؛
- مساعده إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضرائب؛
- اعتماد الإدارة عليه عند تسطيرها للسياسات الإدارية و اتخاذ القرارات حاليا ومستقبليا؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و مساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن استثمارهم؛
- ملء استمارات و تقديم التقارير للهيئات الحكومية بمساعده المدقق.

ب- الاهداف الحديثه والمتطوره:

- مراقبة الخطط الموضوعة و متابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف مع تحديد الانحرافات و أسبابها وطريقة معالجتها.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة للأهداف المسطرة.
- منع الإسراف في جميع مجالات نشاط المؤسسة و بالتالي تحقيق أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية.
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للأفراد المجتمع.

مما سبق فإننا نستنتج أن التدقيق يعتمد على الأهداف الأساسية و هي كالتالي:

الوجود و التحقق: يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا. حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلع، لها مبلغ معين عند تاريخ معين و كمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

الملكية و المديونية: يعمل التدقيق في هذا البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة و الخصوم التزام عليها. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها و الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق و حقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، و الذي يقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

الشمولية أو الكمال: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث. بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

التقييم و التخصيص: يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك التثبتات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبت الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى

العرض و الإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، و تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى و المبادئ المحاسبية. إن

هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، و من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي للوضع معين داخل المؤسسة.

إبداء رأي فني: يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، و في إطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص و التحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش التلاعب و الأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام و المؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف و الخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

انطلاقاً مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المدقق يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و عن صدق و مصداقية و صراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية. في الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوقعة من التدقيق هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، و إذا ما نجح التدقيق في تحقيق أهدافه فهو بذلك يساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

الفترة	هدف التدقيق	مستوى التحقق و الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش و الخطأ و الاختلاس	بعض الاختبارات	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الخطأ	فحص اختياري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الخطأ	اختياري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الخطأ	اختياري	اهتمام قوي و جوهري
1960 حتى الان	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، صحة تقرير المركز المالي	اختياري	اهمية جوهريّة للبدا في عملية التدقيق

5) أنواع التدقيق:

أولاً : من حيث القائم بالتدقيق (الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق)

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين هما :

- التدقيق الخارجي

- التدقيق الداخلي

1. **التدقيق الخارجي:** وهي التي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي ، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية.

2. **التدقيق الداخلي:** لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقاً للتدقيق الخارجي، و من ثم فهو تعتبر حديث إذ ما قورن بالتدقيق الخارجي، و لقد نشأ التدقيق الداخلي بناءً على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات التشغيلية الأخرى.

و استفاداً لما سبق، يمكن القول بأن التدقيق الداخلي يمثل أحد حلقات المراقبة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يخص النواحي الآتية:

(أ) دقة أنظمة الرقابة الداخلية الكفاءة

(ب) التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

(ت) كفاءة و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي.

ومما يجدر بنا التلميح إليه بان التدقيق الداخلي قد اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف ، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل فبالدفاتر و لقد توسعت في بعض المنشآت لكي يشمل التدقيق الداخلي مراجعة حسابية قبل الصرف لغرض التأكد من سلامة الإجراءات.

و لقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة و توسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.

ويجب إن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام التدقيق الداخلي في المؤسسة لا يعني عن تكليف المدقق الخارجي بفحص و مراقبة الحسابات بالطريقة التي ينفذ بها المدقق الخارجي عمله، تختلف عن الطريقة أي يتبعها المدقق الداخلي.

ومما سبق من التعاريف وأهداف كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ، يمكن إعداد جدول لإبراز أوجه الاختلاف بين كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي الخارجي.

المقارنة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

م	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1- تحقق أعلى كفاية إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات. 2- التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط و اتخاذ القرارات و تنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق و حدود التدقيق	تحدد الإدارة عمل المدقق ، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت و إمكانات تساعده على مراجعة عمليات المنشأة.	يحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة و المدقق الخارجي و العرف السائد، و معايير التدقيق المتعارف عليها، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق و غالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة و حجم عمليات المنشأة محل المراجعة.
4	التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. 2- اختيارية وفقا لحجم المنشأة.	1- يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدون	إدارة المنشأة	قراء التقارير المالية ، أصحاب المصالح ، إدارة المنشأة

المصدر : أحمد حلمي جمعة وآخرون التدقيق الحديث للحسابات دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع عمان الأردن 1999 ص: 18

ثانيا : من حيث الالزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

- التدقيق الإلزامي
- التدقيق الاختياري.

أ - **التدقيق الإلزامي:** وهو تدقيق إجباري تلتزم به بعض أنواع المؤسسات بقوة القانون، مثلما هو الحال بالنسبة لشركات المساهمة في الجزائر التي تلتزم بتعيين مندوب الحسابات في قانونها التأسيسي وفقا لنص المادة رقم 609 من القانون التجاري الجزائري، الذي يتولى تدقيق حساباتها.

ب - **التدقيق الاختياري:** وهو يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من الشركاء أو الملاك قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة، مثلما هو الحال بالنسبة لشركات التضامن في الجزائر التي لا يلزمها القانون إطلاقا بتعيين مدقق بل يترك لها حرية الاختيار في ذلك، أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة قبل صدور قانون المالية لسنة 2006 الذي تضمن إلزام هذه الشركات بتعيين محافظ الحسابات أو خبير في المحاسبة.

ثالثا : من حيث مجال أو نطاق التدقيق

وينقسم التدقيق من المجال إلى نوعين:

- التدقيق الكامل
- التدقيق الجزئي

التدقيق الكامل: كان التدقيق قديما و حتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر و السجلات وما تضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعب و الغش أي تدقيق كامل تفصيلي زيادة على ذلك كانت المشاريع صغيرة و عملياتها قليلة و كنتيجة لتطور ميادين التجارة و الصناعة و ما صاحبها من تعدد المشاريع و كبر حجمها، أصبح التدقيق مستحيلا و مكلفا و غير عملي، لما يتطلبه من جهد كبير و وقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري، و قد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة

الداخلية و أدواتها، و تحقيق نظام الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي و الكامل الاختياري يقتصر على نطاق التدقيق فقط و ليس بالأصول العلمية.

و كذلك، فالتدقيق الكامل يحول للمدقق نطاق غير محدد للعمل الذي يؤديه، و لا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق أو مجال عمل المدقق، و في هذه الحالة يترك للمدقق حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباره، و ذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات.

التدقيق الجزئي : وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كان يعهد إليه بالمراجعة النقدية أو جرد المخازن... الخ، و في هذه الحالة يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل ، وإنما يقتصر تقريره على ما حدد له من مواضع.

رابعا : من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث التوقيت و الفحص و إجراء الاختبارات إلى نوعين:

- التدقيق النهائي.

- التدقيق المستمر .

التدقيق النهائي : و تتميز هذا التدقيق بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية، و يلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة .

التدقيق المستمر: في هذه الحالة تتم عملية الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة للمنشأة بفترة متعددة خلال السنة المالية لتدقيق و فحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات ، و عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لأعداد القوائم المالية الختامية.

1- التدقيق المالي: يقصد به تجميع الأدلة عن البيانات التي تشمل عليها القوائم المالية لأي مؤسسة واستخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق الوحدة للمبادئ المحاسبية ، و يهدف تدقيق القوائم المالية بصفة أساسية إلى أن يبدي المدقق رأيه أو أن يدلي بشهادته عن مدى مسابرة القوائم المالية للمؤسسة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً تاماً ، وينقسم هذا النوع بدوره إلى :

أ- التدقيق المستندي : ويتركز في تدقيق النواحي الشكلية و الموضوعية و القانونية للمستندات المؤدية للعمليات التجارية بما في ذلك تدقيق البيانات المحاسبية المحتواة في تلك المستندات من حيث العمليات الأربعة (الجمع،الطرح ، الضرب والقسمة)

ب- التدقيق الفني: ويتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون اغلب الحوار بين إدارة المؤسسة و المدقق في قضايا نسب المعادلة للإهلاك و اقتطاع احتياطات ومدى اقتناء المدقق بعدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعماله.

2- تدقيق العمليات (تدقيق الأهداف): وتعرف هذه المراجعة بأنها فحص منضم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية أو جزء منها ، تحقيقاً لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء و تحديد فرص تقسيم تحسين و تطوير هذا الأداء ، وإصدار توصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص وعلينا أن نتذكر هنا إن الهدف من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء فحسب وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة بأقصى قدر ممكن من الفعالية و الانجاز .

3-تدقيق الالتزام(تدقيق قانوني): يهدف تدقيق الالتزام إلى تحديد مدى التزام الشخص أو المؤسسة موضوع بالتدقيق بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها ، و المعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات المختلفة التي تتبناها الإدارة ، أو قانون ما و ما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب ، قانون الشركات ، قانون العمل...الخ.

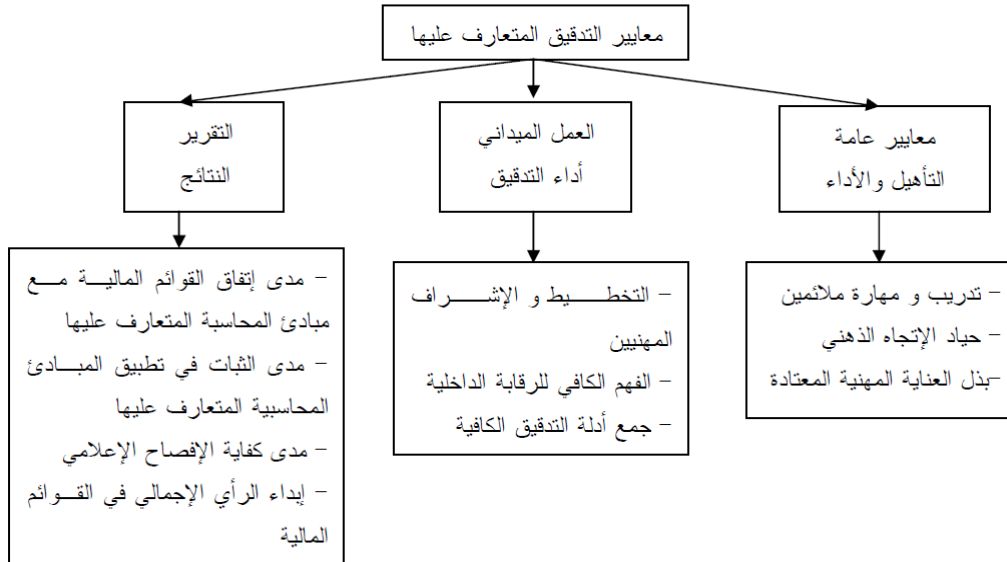
6) معايير التدقيق المتعارف عليها:

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدي بمعرفة شخص مؤهل، مدرب، مستقل ومحيد، و مسؤول مهنيًا ، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية و الاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة و إن جاءت موجزة، حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير ، وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954 تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات ، معايير متعلقة بالشخص المدقق(عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني ، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

شكل رقم 1 : أنواع معايير التدقيق .



الأول : المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ، ويمكن حصرها في

الآتي :

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية ؛
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والإستقلال ؛
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير .

التأهيل العلمي والعملية: ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة

العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية . إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

الاستقلال: تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد

هذا الأخير و استقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة و استقامة ونضج المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية ، وعدم تعرضه لعقوبات

سابقة من جهة . كما عليه بإعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ، أن يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية إتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل .

فيما يخص محافظ الحسابات ، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي :

✓ تحفظ له إستقلاليتة.

✓ فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد:

✓ الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم ؛

✓ الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجره أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ

حسابات ؛

✓ الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر

(10/1) من رأس مال الشركة محل التدقيق.

العناية المهنية: يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة إلتزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ، كم أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق . فتوفر عنصري الكفاءة و الاستقلال غير كافي ، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني .

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الإستشارة المناسبة . كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها ، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون إهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويفرض هذا الإجتهد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة وإهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة.

الثاني : معايير العمل الميداني.

إن توفر الكفاءة والإستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات ، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني .

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به ، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على إختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي :

- التخطيط والإشراف الملائمين ؛
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
- كفاية وملاءمة أدلة الإثبات .

التخطيط والإشراف الملائمين: يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل .

من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بإعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق .

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج التدقيق وتخطيطها فيما يلي:

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للإنتهاء منها ؛
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال إشماله على المفردات الم راد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته ؛
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق ، من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به ، والفترة الزمنية اللازمة لذلك ، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والإنتهاء منها ، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات؛
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، إنطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

الفهم الكافي للرقابة الداخلية: المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة)، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمراً مستحيلاً في المؤسسات الكبيرة. و بالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية :

○ الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛

○ إستخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛

○ إعداد قوائم إستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

○ نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛

○ نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية ؛

○ التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

○ توسيع إجراءات التدقيق؛

- إختصار إجراءات التدقيق؛
 - الإعتماد على أعمال المدققين الآخرين.
- حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي ، يجب أن يراعي ما يلي :
- إفتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد ، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا ، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال لنتائج المتوصل إليها ؛
 - في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة ، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين ؛
 - تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

جمع أدلة التدقيق الكافية : ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق . فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم. قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة . وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية) صلاحية (هذه الأدلة شأنها شأن كميتهما ، فكلاهما يساعد على الإقتناع بالدليل.

كفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية. أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي.

ثالثا : إبداء الرأي.

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. أما في حالة إمتناع المدقق عن إبداء رأيه ، فيتوجب عليه إنطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الإمتناع. و في كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على إستخدام إسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها، حيث تكون هذه التقارير كالتالي:

- التقرير النظيف (بدون تحفظات)؛

- التقرير التحفظي؛

- التقرير السالب؛

- تقرير عدم إبداء الرأي.

التقرير النظيف: وهو يعبر عن الصورة الوافية للقوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويشير إلى وجود نظام رقابة داخلية سليم بكل مقوماته وإجراءاته، وإلى معالجة محاسبية سليمة.

التقرير التحفظي: وهو امتداد معدل للتقرير النظيف، حيث يشمل على بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة للوضعية الحقيقية للمؤسسة، ويشترط في هذه التحفظات أن لا تؤثر إلى حد التضليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها.

التقرير السالب: يصدر المراجع هذا التقرير بعد استيفائه لمراحل المراجعة، حيث يطعن في سلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، سواء من حيث نوعية المبادئ المحاسبية المعمول بها، أو من حيث عدم احترام هذه المبادئ المحاسبية، وعليه فهو يقف على خروج خطير عن استخدام المبادئ المحاسبية.

التقرير عدم إبداء الرأي: ويكون هذا النوع في حالة استحالة تطبيق إجراءات المراجعة، التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها الإدارة، أو بسبب ظروف خارج نطاق المؤسسة والمراجع كليهما.

6- نظام الرقابة الداخلية

1- العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية

لقد أدى التطور العلمي و التكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة الوحدات الاقتصادية و زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، و فضلا عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها و زيادة حجم أعمالها. كل هذا أدى إلى زيادة أهمية الدور الرقابي و التأكيد عليه لمواجهة احتمالات الخلل فيه أو ضعف الثقة فيه ، ومن هذه النقطة يأتي الدعم للهيكل الرقابي في التنظيم ، وذلك من خلال دور محاسبي وآخر إداري وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات و الضوابط لكل منها على حدا .

بالإضافة إلى ما سبق، ساعدت العوامل الآتي تلخيصها على زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية و هي:

✓ **كبر المؤسسات و تعدد عملياتها** : إن النمو الضخم في حجم الشركات وتنوع أعمالها ، جعل من الصعوبة بمكان الاعتماد على الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسات فأدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم انضمت الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية ، و الموازنات و تقييم العمل .

✓ **اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الفرعية بالمشروع** : وهذا واضح تماما في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددها و تباعدها ولذلك نراهم (ممثلين في الهيئة العامة للمساهمين) يسندون الإدارة إلى عدد منتخب منهم (مجلس الإدارة) ، لهذا لا يمكنه إدارة جميع أعمال الشركة بمفرده لذلك يفوض السلطات و المسؤوليات إلى إدارة الشركة المختلفة ، ومن اجل إخلاء مسؤوليته أمام المساهمين (مجلس الإدارة) يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل و مقاييس و إجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة . ومن هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الوسائل و الإجراءات التي تكفل لمجلس الإدارة لتحقيق أهدافه الرقابية .

✓ **حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة** : أي لا بد من إدارة المؤسسة الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من اجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات و رسم سياسة الشركة في المستقبل. ومن هنا لا بد من وجود نظم رقابية سليمة و متينة تطمئن الإدارة إلى صحة تلك التقارير

✓ **حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة** : أي على الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء و الغش أو تقليل احتمال وقوعها .

✓ **تطور إجراءات التدقيق** : إن تحول عملية التدقيق (المراجعة) من مراجعة كاملة تفصيلية إلى مراجعة اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية الذي يعتمد بدوره على تقرير حجمه و كمية اختباره على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة .

✓ **حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة** : بمعنى احتياج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المشاريع و المؤسسات المختلفة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية و التسعير و حصر الكفاية العلمية وما شابه ، فادا ما طلبه هذه المعلومات من المؤسسة فعليها بتحضيرها بسرعة ودقة ، وهذا هو الأمر الذي لیتسنی لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل فوراً و متماسكاً .

كل هذه العوامل أدت الى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية و تطويرها مفهوماً و اسلوباً و اجراءات .

2- مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها

تعريف منظمة المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) أنها مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق ، بضمان الحماية الإبقاء على الأصول ضونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابق.

تعريف الجمعية البريطانية (1978) Consultative Committee of Accountancy " المراقبة الداخلية تشمل كل من نظم المراقبة والمالية وغيرها ، التي تضعها إدارة المؤسسة ، بهدف تسيير مختلف العمليات بصفة منظمة وفعّالة ؛ ضمان احترام سياسات التسيير وحفظ الأصول ؛ وضمان أكبر مقدار ممكن من الدقة و الصحة للمعلومات المسجلة. "

تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين " المراقبة الداخلية تشمل مخططات التنظيم و الأساليب و الإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها ، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية ، و ذلك لرفع من مردودية العمليات وكذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة. "

وتعرف المراقبة الداخلية على أنها آداب عامة للتسيير و التوجيه و احترام الإجراءات القانونية و كذا الأفعال التي تقضي إلى تنفيذ و تجسيم القواعد العامة للثقة و الائتمان.

لقد عرفت لجنة طرائق التدقيق (comity des procedures d'audit) المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع، لهدف حماية أصوله و ضبط مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.

3-أهداف الرقابة الداخلية

إن أي نظام فعال و ناجح للرقابة الداخلية لا بد أن يحقق أهدافا أساسية نذكر منها:

- **أولا : حماية أصول الشركة :** تتخذ حماية أصول الشركة إشكالا و اساليب مختلفة و هذا بهدف الحماية التامة لأصول الشركة من الضياع ، و تتحقق هذه الحماية عن طريق الوقاية من الأخطاء المتعمدة التي قد ترتكب أثناء القيام بالعمليات كالغش أو الاختلاس. و كذلك الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة و تنتج هذه الأخيرة للتطبيق الخاطى للقواعد المحاسبية أو جهلها إضافة إلى ذلك المحافظة على الأصول من السرقة و الاختلاس.

• **ثانيا : دقة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها :** إن الشركة عند مزاوله نشاطها يترتب عنها مجموعة من العمليات المالية و غير المالية التي تتطلب تطبيق نظام الرقابة عليها. و هذه العمليات تنتج عن وجود مبادلة إنتاج الشركة مع أطراف أخرى و ذلك من خلال سلسلة من الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات و هي مجموعة القرارات الإدارية الخاصة بإجراءات التبادل التجاري ثم تنفيذ تلك العمليات كخطوة ثانية و تليها التسجيل الدفترى لتلك العمليات التي تمت و نفذت دفتريا كخطوة ثالثة ، و الخطوة الأخيرة هي المحاسبة عن نتائج العمليات المختلفة التي قامت بها الشركة.

إن البيانات المحاسبية التي تتميز بالدقة و يمكننا الاعتماد عليها في مختلف المجالات لا بد أن يراعى فيها الدقة في تصميم و تنفيذ تلك الخطوات وفقا لترتيبها و كذلك الربط بين الخطوات دون الفصل بينها لا بد من توفر نظام متابعة داخلية سليم و مستمر.

كما يمكن القول أن الاعتماد على البيانات المحاسبية يرتبط إلى حد كبير على مستخدمي هذه البيانات سواء كان داخل الشركة كإدارة الشركة أو خارج الشركة كالمستثمرين و المقرضين.

• **ثالثا: الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية :** يقصد بالكفاءة الإنتاجية تحقيق العلاقة المثلى بين المدخلات من المواد الأولية و عناصر الإنتاج و المخرجات من السلع أو المنتجات التامة، حيث تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في هذا المجال عن طريق رقابة عناصر الإنتاج و متابعة مختلف مراحل العملية الإنتاجية بالإضافة إلى تقييم نتائج العملية الإنتاجية و مدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

• **رابعا: الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات :** تقوم الرقابة الداخلية في الشركة بدور هام في مجال التحقق من مدى التزاماتها و إدارتها المختلفة للقوانين و اللوائح و السياسات ، حيث لا شك أن جميع عمليات الشركة و أنشطتها تعتمد على مجموعة القواعد و اللوائح و القوانين و السياسات التي تحدد مختلف المسؤوليات الإدارية بالشركة و خطوط السلطة داخل هذه المستويات و حقوق و واجبات كل فرد من العاملين داخل القوانين و القواعد.

4-أنواع الرقابة الداخلية

من الأهداف السالفة الذكر فانه لا بد من تقسيم الرقابة الداخلية من حيث مجالاتها إلى الأقسام التالي:

الرقابة الإدارية: و تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية ، و هي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها و وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية ، و دراسة الوقت و الحركة و تقارير الأداء ، و رقابة الجودة ، و الموازنات

التقديرية و التكاليف المعيارية ، و استخدام الخرائط والرسوم البيانية و برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين ، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها و المالية.

الرقابة المحاسبية: و تشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها، و يضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسئول، و وجود نظام مستندي سليم، و إتباع نظام التدقيق الداخلي، و فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات الخاصة بالإنتاج و التخزين.

الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخل في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات.

5-العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي.

من الأمور الهامة ضرورة تحديد العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي ، على أن أساس هذه الأخيرة هي التي تهتم بقياس مدى فعالية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها ، كما يهتم المدقق بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية واكتشاف أمرها في الوقت المناسب ، وفي الغالب يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه المنشأة، و كذلك على نتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها من قبل ، وذلك للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بما طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وذلك بسبب ارتفاع تكلفة الاختبارات.

تلخص علاقة المدقق الخارجي بنظام الرقابة الداخلية في العناصر الأساسية الآتية:

(أ)-الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المشروع بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها ونظام الرقابة وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي.

(ب)-نتيجة الفحص المبدئي ويأتي هذا الفحص المبدئي بحيث من خلاله يصل المدقق الخارجي إلى أحد الإثنين حيث:

الأول : عدم الاعتماد على نظام الرقابة إذا كان هذا النظام غير صالح في مجال تحديد نطاق الاختيارات الأساسية للتدقيق، وإذا كان هذا النظام يكلف المشروع نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

الثاني : فهو الاعتماد على نظام الرقابة إذا كان النظام يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج تدقيقه .

(ج)-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة بناءً عليه يستطيع المدقق الخارجي الحكم على مقدار الأدلة والتعرف على مواطن ضعف النظام .

(د)-المخاطر المحيطة بعملية التدقيق ، حيث أهداف المدقق إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة التدقيق لتحقيق بعض الاطمئنان نحو المخاطر .

(و)- القيود حيث يوجد العديد من القيود التي قد تحد من مدى اعتماد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية والتي بها يجب عليه الاخذ بعين الاعتبار خلال أداء التدقيق وعند اعداد التقرير .

6-أهداف المدقق الخارجي من دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية .

يمكن حصر أهداف المدقق الخارجي من دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في مايلي :

أولاً: استخدام نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، كأساس لتحديد مدى الاعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المطبق داخل الوحدة ، فكلما زادت درجة الثقة في هذا النظام كلما كان ذلك سبباً في زيادة الاعتماد على القوائم المالية وما تحتويه من معلومات .

ثانياً: الاعتماد على نتائج دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في تحديد حجم الاختبارات ونوعية إجراءات التدقيق اللازمة ، فقد أصبح التدقيق في الوقت الحالي يعتمد على أسلوب المعاينة بدلاً من الفحص الشامل لجميع العمليات .

ثالثاً : إمكانية إعداد تقرير نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية ، يشغل على نواحي القوة والضعف في النظام المطبق إضافة إلى مجموعة من التوصيات بهدف تحسين وتدعيم النظام ومعالجة نواحي الضعف أن وجدت .

و يمكن القول أنه بالنسبة للهدف الثالث والأخير ، يتعين على محافظ الحسابات وهو بهدف صياغة التوصيات لأغراض التحسين، ومعالجة نواحي القصور الموجودة أن تكون هذه التوصيات واقعية ، ومن الممكن تطبيقها

في ظل الظروف السائدة في الوحدة من الملائم في هذه الحالة أن يستخدم محافظ الحسابات أسلوب تحليل " التكلفة والمنفعة" والمرتبطة بنظام الرقابة الداخلية المقترح.

7- مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية .

لقد أصدر المعهد الأمريكي للمحامين القانونيين رأيه في هذا المجال على النحو الآتي:

أولاً: بالنسبة للرقابة الإدارية فإن المدقق الخارجي يعتبر مسؤول عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية، لأنه يهدف أساساً لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ البيانات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة، وكذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيراً مباشراً عن البرنامج التدقيق الذي يضعه المدقق للسير على هداه وعلى كمية الإختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين المدقق في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى علاقة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع المراجعة، أو على نتيجة الأعمال و المركز المالي يجب عندها دراسة تلك الوسائل و الأنظمة .

ثانياً : بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المدقق الخارجي يعتبر مسؤول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل أنظمة هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية، كما لهذه الأنظمة و الوسائل من تأثير مباشر وإرتباط وثيق بطبيعة المدقق الخارجي، و الأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي، كذلك فإن عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية أو قصور المستخدم منها عن تحقيق الأهداف الموجودة ليؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المدقق من كمية الإختبارات وأن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر والسجلات .

كذلك يعتبر المدقق مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في المشروع موضوع التدقيق، ويعود السبب في ذلك لأن هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع و موجوداته ضد أي إختلاس أو تلاعب أو سوء، و المدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف حيث يطلب إليه تحقيق إلتزامات وموجودات المشروع، ولهذا يمكن القول أنه إلزاماً عليه التقليل من إحتتمالات الغش و الإختلاس فيها، وتدقيق تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق هذه الغاية أي تدقيق الضبط الداخلي .

7- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية :

تتطلب معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق المتعارف عليها ، من مدقق الحسابات فهم ودراسة وتقييم الرقابة الداخلية لتكون تهدف أساسا الى:

❖ إعادة تحديد مخاطر الرقابة

❖ مساعدة المدقق لتقدير حجم العينة التدقيقية وعمل برنامج التدقيق

ويقوم المدقق باتباع الاجراءات التالية لأجل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

👉 المرحلة الاولى: مرحلة الدراسة و الفهم

ومن خلالها يقوم المدقق بدراسة الرقابة الداخلية، وذلك استعراض النظام لاكتساب فهم على طريقة المعاملات واجراءات الرقابة على هذه المعاملات(الانشطة) ليتمكن من الوصول الى التقييم الاولي حول تصميم و عمل النظام و معرفة اوجه القوة و الضعف.

ان دراسة و فهم نظام الرقابة الداخلية يتم من خلال تقسيم الانشطة المحاسبية الى دورات، و من متابعة عينات النشاط من أولها الى آخرها لكل دورة.

حيث يمكن تقسيم هذه المرحلة الى ثلاث خطوات وهي:

1 - جمع الإجراءات (Saisie des procédures)

يتعرف المدقق على نظام المراقبة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات (للمكتوبة وغير المكتوبة) بها، إن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة. وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية، يمكن أن يجرأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا... والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن. إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستلزمة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها. كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة (Questionnaires ouverts) تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي لعملية القبض والتسجيل لها.

2 - اختبارات الفهم (Tests de conformité)

يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق (Tests de conformité et compréhension). أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعمليات. ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكيد المراقب من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد حسن تطبيقه.

3- التقييم الأولي للمراقبة الداخلية (Evaluation préliminaire du contrôle interne)

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه، مبدئياً، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب، استمارات مغلقة (Questionnaires fermés) أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا. (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي). وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

المرحلة الثانية: التقييم النهائي

بعد فهم و دراسة نظام الرقابة الداخلية و من خلال المرور على الخطوات السابقة ، فان المدقق يكون قد أكمل التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية ثم يقوم بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية حيث يقوم المدقق بمهمتين و هما:

1 - اختبارات الاستمرارية (Tests de permanence)

يتأكد المدقق 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 مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

2 - التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية (Evaluation définitive du contrôle interne)

باعتماؤه على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (Document de synthèse)، مبيّنا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية. بتعبير آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع؛
- النظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات، في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة؛
- ينبغي لتحقيق أهداف نظام المراقبة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

خلال فهم و تقييم نظام الرقابة الداخلية، ربما يكتشف محافظ الحسابات أمورا أو بعض نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، عليه مناقشتها مع الإدارة وذلك من خلال، عليه مناقشتها مع الإدارة وذلك من خلال تقرير يقدمه إلى الإدارة العليا مع بيان اقتراحاته حول تصحيح نقاط الضعف. أما الأمور التي يجب على محافظ الحسابات إيصالها إلى الإدارة العليا في حالة اكتشافه لها فهي:

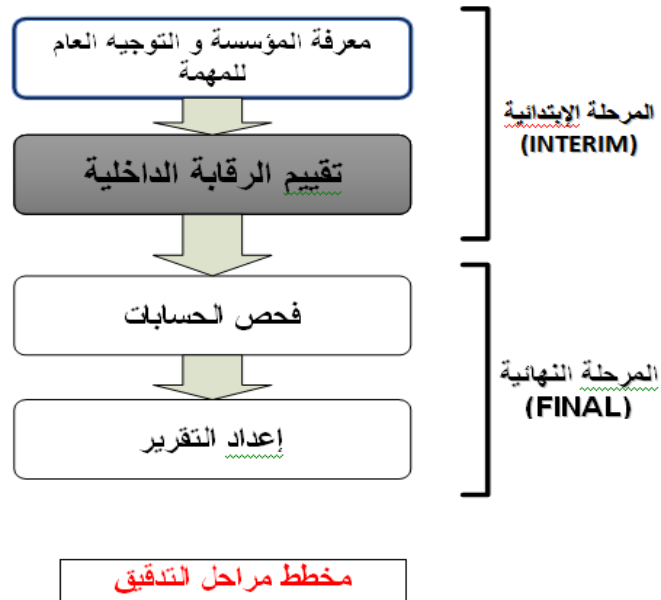
- تصميم غير مناسب أو غير جيد لنظام الرقابة الداخلية
- عدم وجود فصل مناب بين الوظائف لأجل القضاء على التلاعب
- عدم وجود جهة معينة أو شخص معين يوافق على تعامل معين
- عدم وجود اجراءات مناسبة حول فهم وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

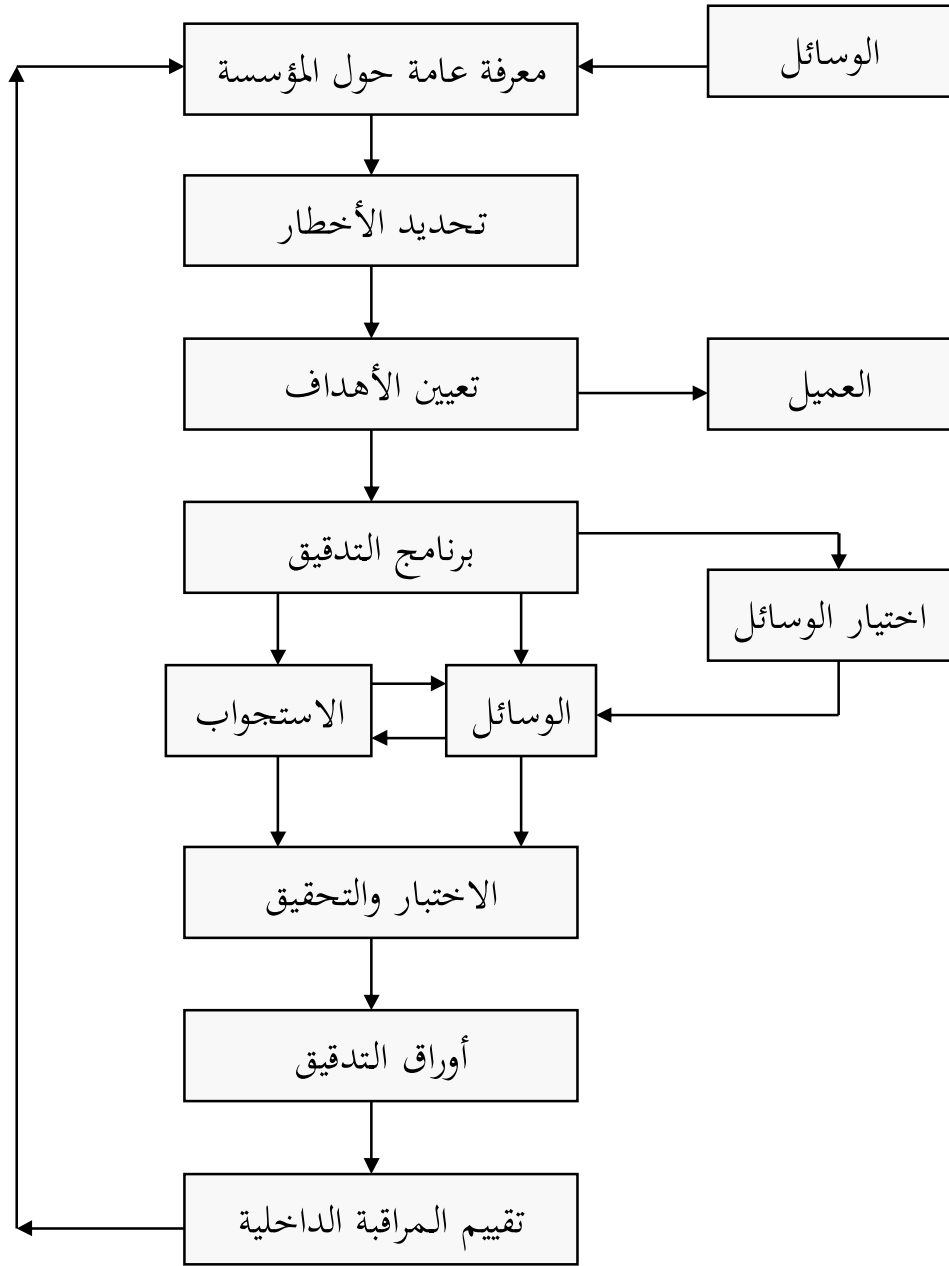
خصائص تقييم الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ محاولة لتوجيهها بما يخدم مصلحة و أهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء الأهداف المتوخاة منها و على الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد وضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمدريبات التي تتكون منها المؤسسة. و بالرغم من أن الإستقلال التنظيمي يتطلب الإنفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المدريبات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منظم للمعلومات، حيث التقييم الرقابة الداخلية يقوم بدراسة و معالجة النقاط التالية:

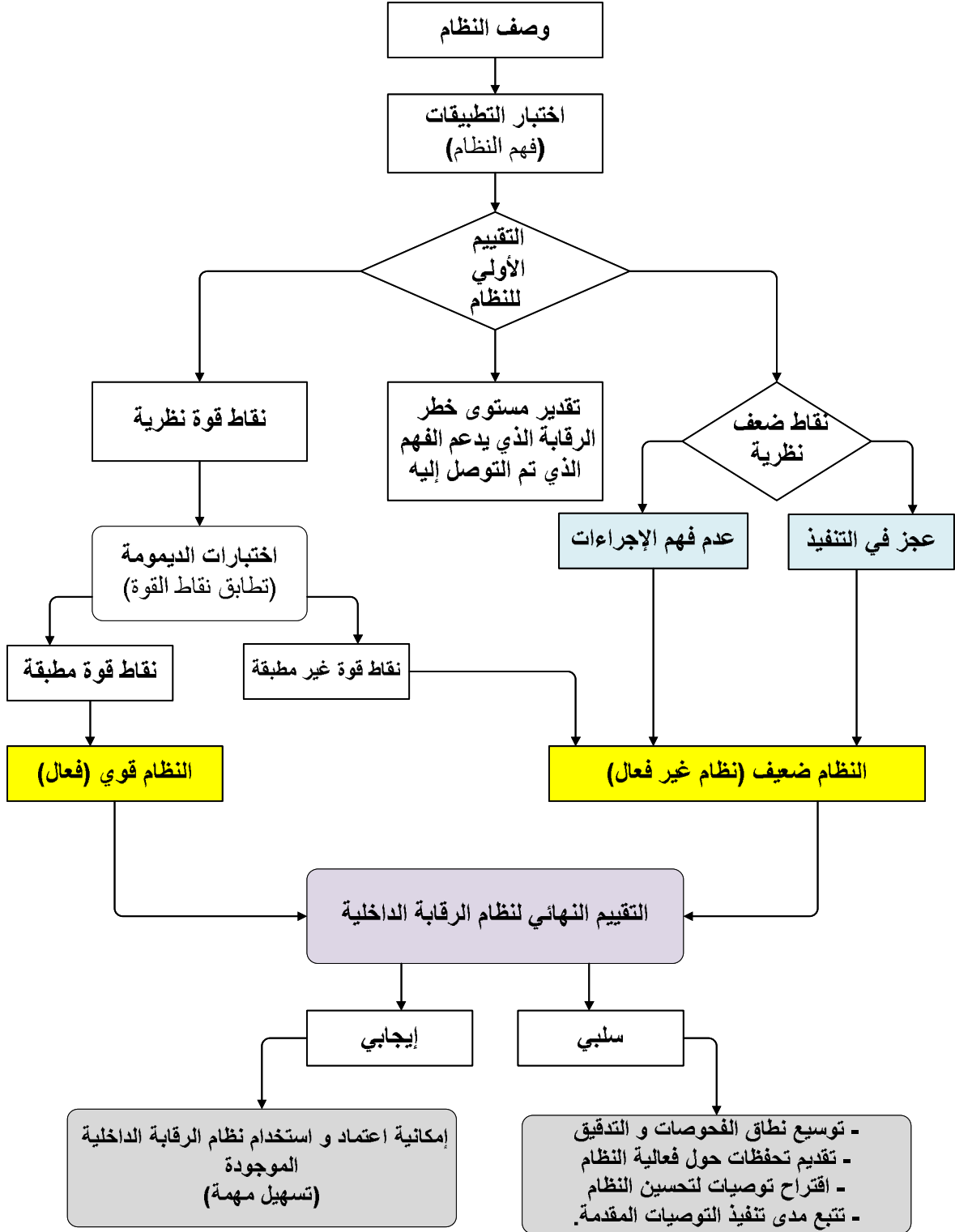
1. **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة داخلية جيد و متطور.
2. **الموضوعية:** يعني أن النظام يكون موضوعيا و له علاقة متينة مع أهداف و أداء المؤسسة.
3. **الدقة:** أي يجب على النظام الرقابي قادر على الحصول على المعلومات الصحيحة و دقيقة و كاملة عن الأداء.
4. **المرونة:** أي النظام الرقابي يكون سهل و متكيف مع بيئة المؤسسة.
5. **التوقيت المناسب:** أي تلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب.
6. **التوفير في النفقات:** الهدف من وجود نظام الرقابة الداخلية هو الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به.
7. **الإستمرارية و الملائمة:** أي هل هذا النظام له إستمرارية دائمة و ملائم مع طبيعة المؤسسة.
8. **التكامل:** أي هل النظام متكامل مع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية للمؤسسة.

حيث تبين الأشكال التالي منهجية تقييم نظام الرقابة الداخلية:





مخطط : مراحل التدقيق في تقييم الرقابة الداخلية



مخطط مراحل تقييم الرقابة الداخلية

مراقبة التسيير

1- التطور التاريخي لمراقبة التسيير:

مر هذا التطور بأربع مراحل نوجزها فيما يلي:

□ **المرحلة الأولى:** وتمتد من سنة 1910 إلى غاية سنة 1945 وحسب P.Jouault و M. Fiol كان الاهتمام في هذه الفترة منصبا على ترشيد العمليات الإنتاجية القاعدية.

□ **المرحلة الثانية:** تمتد من سنة 1945 إلى غاية سنة 1991 وارتكز الاهتمام فيها على البحث عن الأمثلية و المؤشرات المالية.

□ **المرحلة الثالثة:** تمتد من سنة 1991 إلى غاية سنة 1968 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الاهتمام بالأبعاد المتعددة لها.

□ **المرحلة الرابعة:** وتبدأ من سنة 1968 وترتكز على البعد الاستراتيجي والأولويات الاستراتيجية لمراقبة التسيير بالإضافة إلى مفهوم الاستثناء.

و تم ابتكار وتطوير أدوات وتقنيات تساعد على الرقابة في كل مرحلة من هذه المراحل.

2- مفهوم و أهداف مراقبة التسيير:

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل و الترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية *contrôle de gestion* والتي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني " التحقيق و التدقيق في مدى احترام المعايير، العقوبة" و مثل هذا المعنى يثير الخوف لدى الأشخاص و يبعدها كليا عن هدفها و اتجاهها الصحيح.

أما في المشرق العربي فيطلق عليها اسم الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية و التي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية " أكثر تحديدا من أمريكا الشمالية" *management control* و التي تعني "القيادة و التحكم في التسيير" و المتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية والبيع بدهاء، و مثل هذا المعنى سيزيل الخوف و يشعر الأشخاص بالأمان و يجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك، وبالتالي سيتجاوزون قاعدة و محلية مراقبة التسيير.

1.2- مفهوم مراقبة التسيير:

ارتبط مفهوم مراقبة التسيير منذ ظهوره بمفهوم المؤسسة و تطور معه، و اختلف منظور ومنطق هذا الأخير من فترة إلى أخرى و من شخص إلى آخر. إذا أردنا تعريف مراقبة التسيير نجد أنفسنا أمام عدد كبير من التعاريف المختلفة، بسبب الغموض الذي يكتنف اللفظ إذ يتكون من عبارتين رقابة وتسيير و كلاهما له محتوى متنوع و الجمع بينهما قد يؤدي إلى ظهور مفاهيم متباينة و حتى متباعدة مما تسبب في صعوبة حصر مفهومه. ومن بين التعاريف التي أعطيت لمراقبة التسيير اخترنا التعريف الموالي والذي يتناسب والزاوية الأولى: " مراقبة التسيير عبارة عن عملية موجهة لتحفيز المسؤولين وحثهم على تنفيذ الأنشطة التي تساهم في تحقيق أهداف المنظمة." و نضيف لهذا التعريف باستعمال مجموعة من الأدوات و الأساليب التي تضمن استغلال موارد المنظمة بفعالية و كفاءة تامة.

من التعريف يمكن استنتاج خصائص مراقبة التسيير:

- تعتبر عملية وليست عملا انف ا رديا منعزلا.
- تعمل على حث وتحفيز الأشخاص على تنفيذ المهام.
- تبين الغاية من العملية وهي تحقيق أهداف المنظمة.
- بالإضافة إلى الأشخاص تستعين بمجموعة من الأدوات والتقنيات لتنفيذ العملية.
- ضمان الكفاءة والفعالية في استغلال موارد المؤسسة.

إذن مراقبة التسيير:

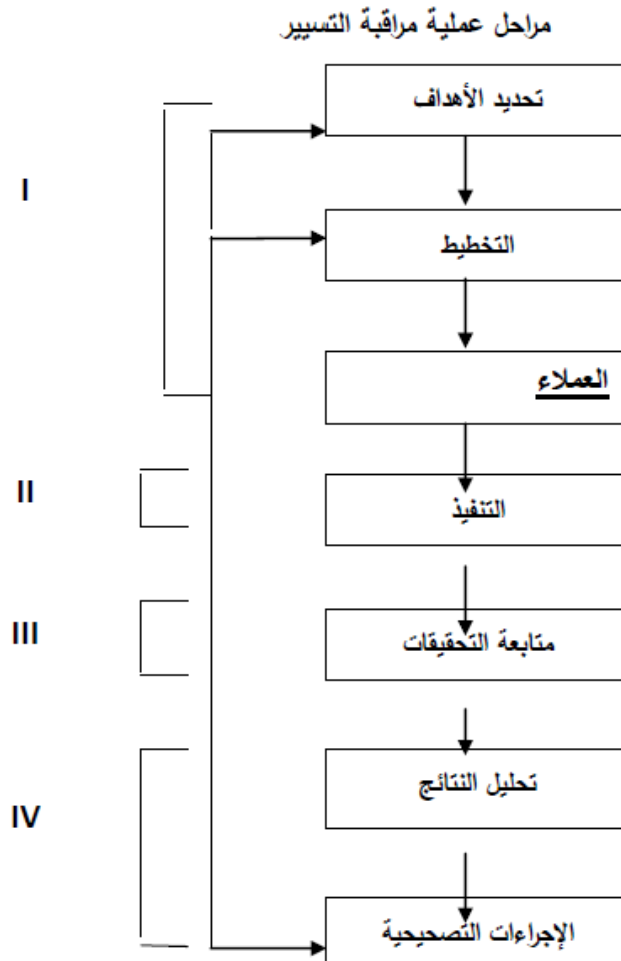
- ليست هيئة لمراقبة وتفتيش الأقسام ولا مكتب تدقيق ولا هيئة بديلة للأقسام مثيرة للخوف.
- لكنها قسم مساعد للاستشارة، للمعلومات وللقيادة:
- يضمن ترابط الأساليب.
- يجلب للأقسام و المقررين الدعم التقني اللازم.
- يطور معلومة بسيطة ذات مصداقية ومكيفة لجميع المستويات.
- يساعد الأقسام على تحقيق الأمثلية في تسييرهم و بلوغ الأهداف المنشودة و وضع الإجراءات التصحيحية.
- يساعد على اتخاذ القرار.

2.2- أهداف مراقبة التسيير:

- و من بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها:
- التوفيق والربط بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير العملي.
 - القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء.
 - القضاء على الآثار السلبية لأنظمة التقييم اللاحق.
 - ضمان تقارب الأهداف.

3- عملية مراقبة التسيير:

تتكون عملية مراقبة التسيير من أربعة مراحل رئيسية يبينها الشكل الموالي:



يشكل تحديد الأهداف، التخطيط و التسيير التقديري (الموازنة) المرحلة الأولى من عملية مراقبة التسيير و التي تدخل ضمن إطار التخطيط، و تعتمد هذه المرحلة بشكل كبير على تشخيص و تحليل المعلومات الداخلية و الخارجية للمؤسسة، و التي يجب أن تكون على درجة كبيرة من الدقة و المصدقية لضمان سلامة القرارات التي ستتخذ في هذه المرحلة.

ثم تليها مرحلة التنفيذ حيث تتخذ المعلومات الواردة بالموازنات كدليل للعمل و كجهاز للإنذار في حالة الانحراف عن المسار المحدد فيها. و في مرحلة المتابعة التي هي جزء من مرحلة التنفيذ تسجيل النتائج المحققة بشكل مفصل و دقيق.

و بعد الانتهاء من التنفيذ تبدأ مرحلة التحليل التي تعتبر عنصر أساسي للتعلم والإثراء، و مصدر الأعمال التصحيحية التي عادة ما تتعلق بالأعمال التي ستنجز و الوسائل التي ستستخدم في الدورة القادمة . و في حالات استثنائية قليلة تتعلق بالأهداف نفسها.

4- أدوات ووسائل مراقبة التسيير:

حتى يتمكن مراقب التسيير من لعب دوره في تحقيق أهداف المؤسسة كما ينبغي، يجب أن يكون مدعماً بنظام معلومات مناسب و ذا مصداقية. و كما رأينا عند تعريف مراقبة التسيير فإنها تستعمل مجموعة تقنيات و أدوات لتحقيق هدف المؤسسة و هذه التقنيات و الأدوات هي التي تتولى تكوين نظام المعلومات . من بين الأدوات التي يستعين بها مراقب التسيير في عمله المحاسبة، النسب، الإحصائيات و الموازنات.

1.4- المحاسبة:

المحاسبة نظام تنظيم و تسجيل كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، و تعتبر أداة أساسية للممارسة الحسنة للتسيير و مراقبة التسيير . كما أدى استعمال المحاسبة الحديثة بفضل وسائل الإعلام الآلي إلى الحصول على معلومات ذات فائدة كبيرة للمسؤولين خاصة في مجال اختبار فعالية الأنشطة التي تبحث عن الإنتاجية، الربحية أو الإبداع. تهدف المحاسبة إلى تجهيز المسير و خاصة مراقب التسيير بكل ما يسهل عليه إيجاد الحلول المناسبة لمشاكل التسيير بسرعة و فعالية.

يوجد العديد من المحاسبات و أهمها لمراقب التسيير المحاسبة العامة و التي تسمى بالمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و التي تسمى بمحاسبة التسيير.

2.4- الإحصائيات:

تستعمل هذه الأداة لأخذ فكرة واضحة عن المؤسسة كما تساعد في عملية التنبؤ و ذلك بفضل الرسومات البيانية ، السلاسل المرقمة و الطرق المختلفة للتنبؤ.

3.4- النسب:

تستعمل النسب بكثرة في مجال التحليل المالي و كذلك في مجالات متعددة من التسيير و هي عبارة عن علاقة و قياس بين مقدارين يعرفان عن تطورهما خلال فترة زمنية معينة. تسمح هذه النسب بـ:

-الحكم على وجود العقلانية من عدمهما.

-إجراء مقارنة بين المؤسسة ومثيلاتها في القطاع سواء على المستوى الوطني أو العالمي.

هناك العديد من أنواع النسب يمكن لمراقب التسيير الاستعانة بها أهمها:

□ نسب الهيكل.

□ نسب الدوران.

□ نسب المردودية.

4.4- الموازنات:

الموازنة عبارة عن تقديرات متسلسلة و منظمة في برمج و مخططات شهرية أو سنوية و هي ترجمة للسياسات التي يجب اتباعها لبلوغ الأهداف.

و لإعداد الموازنة يعتمد مراقب التسيير و مختلف المسؤولين على المعطيات التالية:

- المحاسبة خاصة محاسبة التكاليف التي تمثل الجزء و الجناح المقابل للموازنة، إذ توجد علاقة وثيقة بين هاتين الأداتين، و لضمان مبدأ المصدقية في المراقبة يجب أن تتطابق عمارة و تأسيس نظام محاسبة التكاليف مع نظام الموازنات لأنهما يعكسان و بدقة التقسيم التقليدي القائم على أساس مراكز المسؤولية.

- الإحصائيات و خاصة في مجال التنبؤ.

و تعد على مستوى المؤسسة العديد من الموازنات تم تجميعها وتصنيفها وفقا لمعايير محددة منها:

□ موازنات للمدى القصير و التي تتعلق بالحجم وتسمى بموازنات الاستغلال (أو التشغيلية) و تضم

موازنة المبيعات، الإنتاج، التمويل و المصاريف الخاصة بهدف الوظائف.

□ موازنات للمدى الطويل و تتعلق بالاستثمارات حيث لا يمكن تحضيرها بشكل مفصل كما هو

الحال بالنسبة للنوع الأول.