الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أهمية أدلة الإثبات في تحسين نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة: بمديرية الصيانة سوناطراك –بسكرة–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في

شعبة علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب (ة):

- **رزيق جيهان**
- **شناي لبنة**

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- **جوامع إسماعين**

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- جودي رمزي	- أستاذ التعليم العالي	رئيسا	بسكرة
- جوامع إسماعين	- أستاذ محاضر –أ–	مقررا	بسكرة
- الحاج عامر	- أستاذ محاضر–أ–	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم

دعاء

(يا رب لا تجعلني أصاب بالغرور إذا نجحت و لا باليأس إذا أخفقت و ذكرني أن الإخفاق هو التجربة التي تؤدي إلى النجاح)

(يا رب إذا أعطيتني نجاحا فلا تأخذ تواضعي و إذا أعطيتني تواضعا فلا تأخذ اعتزازي بكرامتي)

(ربي اغفر لي و لوالدي و للمؤمنين يوم الحساب وقنا عذاب النار)

(رب ارحم والدي كما ربياني صغيرا)

(اللهم أتينا في الدنيا حسنة و في الآخرة حسنة وقنا عذاب النار)

(اللهم إني أسألك حبك، وحب من أحبك،وحب عمل يقربني لحبك،اللهم ما رزقتني مما أحب، فاجعله فراغا لي فيما تحب، اللهم ما زويت عني مما أحب، فاجعله فراغا لي فيما تحب.)

شكـــر وتقديـــر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي ما واجهناه من صعوبات، ونخص

بالذكر الأستاذ المشرف "**جوامع إسماعين**"الذي أشرف على تأطيرنا و لما قدمه لنا من ملاحظات قيمة مزودة بالنصائح و التوجيهات

ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي مؤسسة سونطراك فرع ولاية بسكرة بالأخص

مازري إلياس

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

إلى من قال فيهما عز وجل: {وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربّ ارحمهما كما ربياني صغيرا}

إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه إلى رمز القوة لي أبي الكريم أدامه الله لي

إلى أجمل هدية من والدي الكريمين

إلى أخي هاني

إلى من جمعتني به الحياة زوجي رياض

الى كل أفراد العائلة من زوجة أخي و أعمامي وأخوالي وعماتي و خالاتي كل باسمه

إلى من عمل معي بكد بغية إتمام هذا العمل صديقتي جيهان وإلياس مازري

إلى جميع زملاء الدراسة تخصص محاسبة وتدقيق دفعة 2022 أتمنى لهم النجاح و التوفيق

لينة

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى، أما بعد:

أتشرف أن أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من تشققت يداه في سبيل رعايتي... إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.. **أبي العزيز**

إلى بسمة الحياة وسر الوجود... إلى من أبصرت بها طريق حياتي وكان دعائها سر نجاحي.. إلى الكفاح الذي لا يتوقف... إلى أغلى الحبايب.. **أمي الغالية**

إلى إخوتي وسندي في حياتي... أمين ، أنور ، مراد

إلى كل عائلتي من زوجات إخوتي وخالتي وأخوالي و أولادهم

إلى روح جدتي الغالية وأعمامي رحمهم الله

إلى كل الأحبة والأصدقاء خاصة صديقة طفولتي " أميمة "

إلى كل زملاء الدراسة تخصص محاسبة وتدقيق دفعة 2022 خاصة شريكتي في هذا العمل "لبنى"

رزيق جيهان

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى أهمية أدلة الإثبات ودور النظام الرقابي في المؤسسة، حيث أن هناك علاقة عكسية بين أدلة الإثبات والرقابة الداخلية ، أي كلما كان حجم أدلة الإثبات قليل هذا دليل على وجود نظام رقابي فعال في المؤسسة والعكس صحيح.

تضمنت هذه الدراسة جانبين، جانب نظري وجانب تطبيق، في الأول تناولت أساسيات حول أدلة الإثبات والرقابة الداخلية، و الثاني تم تقديم تقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة لسنة 2019، وتم فيه عرض أدلة الإثبات المستعملة من طرف محافظ الحسابات التي استند عليها في كتابة تقريره، وكان الدور الكبير للمدقق الداخلي في المؤسسة سوناطراك بسكرة التي كان يحرص على اكتشاف وتصحيح الأخطاء قبل أن يكتشفها محافظ الحسابات.

وتوصلنا أن أدلة الإثبات لها أهمية في تحسين الرقابة الداخلية وتساهم في تسهيل عمل المراجع الخارجي في إبداء رأيه الفني في عدالة القوائم المالية وإعداد تقرير نظيف .

الكلمات المفتاحية: مراجعة، أدلة إثبات، رقابة داخلية، مراجع خارجي، تقرير.

The summary

This study aims at the importance of evidence and the role of the regulatory system in the institution, as there is an inverse relationship between evidence and internal control, i.e. the smaller the volume of evidence, this is evidence of an effective regulatory system in the institution and vice versa.This study included two aspects, a theoretical and an application aspect, in the first dealt with the basics about evidence and internal control, and the second was submitted the report of the governor of the accounts to the Maintenance Directorate Sonatrach Skra for 2019, in which the evidence used by the governor of the accounts on which he based his report was presented, and the great role of the internal auditor of the institution Sonatrach Skra, who was keen to detect and correct errors before the governor discovered them.
We have found that evidence is important in improving internal control and contributes to facilitating the work of the external auditor in expressing his technical opinion on the fairness of financial statements and preparing a clean report.

Keywords: Review, proof evidence, internal censorship, external references, report.

الجداول

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
01	جدول الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية	**38**
02	توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة – بسكرة –2022/04/23	**62**

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	العوامل المؤثرة في جودة أدلة الإثبات	9
02	هيكل التقرير النمطي – حالة الرأي النظيف –	29
03	هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف	31
04	مكونات الرقابة الداخلية	43
05	إجراءات الرقابة الداخلية	46
06	المخطط التنظيمي لسوناطراك الأم	58
07	مخطط يوضح الهيكل التنظيمي لفرع نشاط النقل عبر الأنابيب	60
08	الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سوناطراك فرع النقل بالأنابيب	63

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

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة خلال عملية الفحص، وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني والمحايد حول صحة وعدالة عرض القوائم المالية ككل، ومن الضروري أن تكون تلك الأدلة كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.

أدى اتساع حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، واستخدام عدد كبير من العاملين، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور ومهام المدقق الداخلي لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام موارد وأصول المؤسسة. وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل تنفيذ خطة العمل لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل .

إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما أهمية أدلة الإثبات في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

وللإجابة على الإشكالية لابد من الإجابة على الأسئلة التالية:

1- ما المقصود بأدلة الإثبات؟
2- ما هو الدور الذي تقوم به الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
3- هل تساهم أدلة الإثبات في تحسين الرقابة الداخلية؟

فرضيات البحث:

1- أدلة الإثبات تعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة محاسبية تساعده في تدعيم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية .
2- يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال ضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها .
3- تساهم أدلة الإثبات من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية .

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في الاطلاع على هذا الموضوع .
- إبراز الدور الفعال للرقابة الداخلية وأدلة الإثبات في تسهيل عملية التدقيق والمراجعة .
- محاولة تقديم موضوع يتطابق مع تخصصنا والاستفادة منه مستقبلا .

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية أدلة الإثبات في المؤسسات الاقتصادية حيث أصبحت أداة لاكتشاف مختلف طرق التضليل والقضاء على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية .

أهداف الدراسة: تحاول الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف أهمها:

- التعرف على أدلة الإثبات وأنواعها.
- تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية.
- إيضاح كيف تساهم أدلة الإثبات في تحسين الرقابة الداخلية.

منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة ولإتمام جميع جوانب البحث، اعتمدنا في دراستنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره منهجا مناسبا لموضوع البحث، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فاعتمدنا على دراسة حالة تقرير محافظ الحسابات سوناطراك بسكرة لسنة 2019، وأسلوب المقابلة لإبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة إرادة منا في توضيح أهمية أدلة الإثبات في تحسين الرقابة الداخلية .

الدراسات السابقة:

1- دراسة بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** (دراسة حالة بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، 2011، تمثلت الإشكالية في " ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة وتحسين نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة؟ " هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية واعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي وأثر ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع.

وتطرقت الدراسة إلى أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة المدقق الخارجي وتحقيق نتائج جيدة.

2- هاني فرحان الزايغ، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية** (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين) رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة،

2006، تمثلت الإشكالية في "ما مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها وما مدى كفايتها ومناسبتها لإبداء رأيه الفني المحايد على صحة القوائم المالية؟" هدفت الدراسة إلى دراسة العوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة، والمعرفة المباشرة للمراجع مؤهلات من يقدم المعلومات، وموضوعية الأدلة وبعدها التحيز.

3- فاطمة بحاش، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية** (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة) مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، 2017، تملت الإشكالية الرئيسية في "كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة؟" هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي، وبيان العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي.

تناولت هذه الدراسة أهمية التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية والدور الكبير الذي تلعبهما في تحديد مكانة المؤسسة.

تصميم البحث:

قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان وفصل تطبيقي.

حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى ماهية أدلة الإثبات وقمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث، مفهوم أدلة الإثبات في المبحث الأول، أنواع أدلة الإثبات في المبحث الثاني، إعداد تقارير عملية التدقيق في المبحث الثالث.

وبالنسبة للفصل الثاني فكان لدراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث أيضا، يتضمن المبحث الأول ماهية الرقابة الداخلية، ثم في المبحث الثاني مكونات، مقومات، إجراءات ومسؤوليات الرقابة الداخلية، والبحث الثالث تناول طرق، مراحل، معايير تفعيل الرقابة الداخلية.

أما الجانب التطبيقي فهو عبارة عن دراسة حالة بمديرية الصيانة سونطراك –بسكرة- وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، جاء في المبحث الأول تقديم عام حول مؤسسة سونطراك، والمبحث الثاني تناول دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة- بسكرة-.

الفصل الأول

أدلة الإثبات

تمهيد

إن الإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة محاسبية وغيرها مما يستطيع بها أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية، ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع.

وهذا يتطلب من مدقق الحسابات حصوله على أدلة وقرائن إثبات تؤكد له وتقنعه بسلامة وعدالة رأيه الذي سيفصح عنه في تقريره الذي سيرفعه، كما أن هذه الأدلة والقرائن تعد بمثابة دليل إثبات عند معارضته في رأيه.

المبحث الأول: ماهية أدلة الإثبات

إن من أهم واجبات المدقق أن يتأكد من صحة البيانات الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، ومدى دلالتها عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي.

ومن أجل ذلك يجب على المدقق أن يجمع الأدلة والبراهين التي تمكنه من تحقيق هذا الهدف وتجعله يطمئن من تقاريره التي يصدرها، وبالتالي مهنة التدقيق هي مهنة البحث عن الأدلة والقرائن التي تعزز رأي مدقق الحسابات المحايد.

المطلب الأول: تعريف أدلة الإثبات وأهميتها

الفرع 1: تعريف أدلة الإثبات

هناك عدة تعاريف حول أدلة الإثبات أهمها مايلي:

عرفت على أنها كل ما يحصل عليه المدقق من أجل أن يكون على بينة قاطعة تستخدم في التأكيد المطلق لتأكيد العملية المالية. إذن كل دليل قاطع يثبت صحة البيانات الواردة في السجلات يسمى دليل إثبات. (كايد، 2012، صفحة 131)

عرف أدلة الإثبات في التدقيق بأنها كل ما يمكن أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الإقتصادية. (عميروش، 2011-2010، صفحة 34)

عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات، والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى (كاطع هاشم، صفحة 501)

وترى الباحثتان أن أدلة الإثبات على أنها كل ما يجب أن يحصل عليه مدقق الحسابات من أدلة كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه.

الفرع2: أهمية أدلة الإثبات

تكمن أهمية أدلة الإثبات في المراجعة في أنها هي الأساس الذي يبني عليه المراجع عملية المراجعة، وبالتالي دقة وصحة هذه الأدلة يعود بالمنفعة على المنشأة محل المراجعة من خلال مايلي :

– وجود أدلة إثبات صحيحة ودقيقة تدعم البيانات المحاسبية والمعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية من شأنه زيادة الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات من قبل المستخدمين الداخلين والخارجيين للمنشأة وبالتالي زيادة الثقة في هذه المنشأة.

– تقرير المراجع ، وهو المحصلة النهائية من جمع أدلة الإثبات التي تساعد المراجع في الوصول إلى الحقيقة ، كما يساعد تقرير المراجع المستفيدين منه في اتخاذ قرارات صحيحة والمبنية على أساس سليم.

وما يمكن ملاحظته هنا أن العملية مرتبطة ببعضها البعض، فالذي يتوصل إليه المراجع من حقائق يعكس حقيقة أدلة الإثبات، وبالتالي على ضوء رأي المراجع الفني المحايد يمكن للمستثمرين أو المستفيدين وغيرهم اتخاذ قرارات سليمة تساعد في بناء اقتصاد قوي يمكن الاعتماد عليه، وهنا تبرز أهمية أدلة الإثبات. (جنينة و بكوش، 2019-2020، الصفحات 11-12)

المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات

1. الأدلة الواقعية مقابل الأدلة الإستنتاجية

تتكون أدلة المراجعة من تلك الحقائق والاستدلالات المؤثرة على عقل المراجع فيما يتعلق بالعرض المالي والأدلة الواقعية مباشرة وتعتبر عموما أقوى من الأدلة الإستنتاجية. أما الأدلة الإستنتاجية فهي لا تهب نفسها للاستنتاجات المباشرة، فبملاحظة ما يبدو أنه كميات زائدة من أصناف مخزون معينة قد يؤدي بالمراجع للشك بأن المخزن متقادم، وهذه أدلة إستنتاجية أي أنها ليست أدلة قاطعة أو مباشرة. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 35)

2. البيانات المحاسبية الأساسية والمعلومات المؤيدة

يصف القسم 326 من المعايير المهنية لمعهد AICPA الأدلة المؤيدة للقوائم المالية بأنها تتكون من " البيانات المحاسبية الأساسية وكل المعلومات المؤيدة المتاحة للمراجع " وتشمل البيانات المحاسبية الأساسية ودفاتر الأستاذ وأوراق العمل المؤيدة، وتشمل المعلومات المؤيدة وثائق ومستندات مثل الشيكات الملغاة وقوائم البنك وفواتير المبيعات وفواتير البائعين و أذونات الصرف وأوامر الشراء. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 36)

3. كفاية وملائمة الأدلة

الكفاية هي أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري ، أما الملائمة فهي معرفة نوعية أدلة الإثبات، حيث ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية وإعداد التقرير.

الكفاية والملائمة مرتبطان ويكمل كل منهما الآخر، وتسري على الأدلة التي يحصل عليها المراجع اختبارات الرقابة وإجراءات التحقق والكفاية مقياس لكمية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، أما الملائمة فهي مقياس لجودة الدليل ومدى ارتباطه بموضوع المراجعة ودرجة الاعتماد عليه.

ويتأثر الحكم الشخصي للمراجع فيما يتعلق بمدى وكفاية و ملائمة أدلة الإثبات كالتالي:

- طبيعة الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية وتقييم أخطار الرقابة.
- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص.
- الخبرة المكتسبة من عمليات المراجعة السابقة.
- نتائج إجراءات المراجعة بما في ذلك الغش والخطأ المكتشف.

- مصدر المعلومات المتاحة ودرجة الاعتماد عليها. (السيد الناغي، 2000، صفحة 300)

4. مناسبة الأدلة

أما الأدلة المناسبة فهي الأدلة التي تكون سليمة وذات صلة. والسلامة دالة لثلاث صفات هي :

- **استقلال وملائمة المصدر**

هو الذي أخذ منه الدليل فالأدلة المأخوذة من مصادر خارجية مثل (تأكيد أرصدة حسابات العملاء) تتمتع بسلامة أكبر من تلك المأخوذة من مصادر داخلية (مثل المستندات المعدة بواسطة العميل). وينص معيار المراجعة الدولي رقم 500 بعنوان " أدلة إثبات المراجعة " على أن مصداقية أدلة إثبات المراجعة تتأثر بمصدرها وطبيعتها، ويشير ذلك المعيار إلى أن أدلة الإثبات الناتجة من مصادر خارجية تكون أكثر مصداقية من أدلة الإثبات المعدة داخليا، كما أن أدلة الإثبات المكتوبة أكثر مصداقية من أدلة الإثبات الشفهية.

- **الظروف التي تم فيها الحصول على الأدلة**

فاتورة المبيعات المعدة في ظروف رقابة داخلية مرضية تتمتع بسلامة أكبر من تلك المعدة في ظروف رقابة داخلية ضعيفة.

- **الطريقة التي تم بها الحصول على الأدلة**

الأدلة التي يتم الحصول عليها بواسطة المراجع مباشرة (مثل ملاحظة المخزون للتأكد من وجوده) أكثر اعتمادية من تلك التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر (مثل توجيه أسئلة لموظفي العميل).

أما وثائق الصلة فتعني أن الأدلة يجب أن تكون وثيقة الصلة بأهداف محددة للمراجعة. وملاحظة جرد المخزون المادي مثلا توفر أدلة بخصوص وجود المخزون ولكنها غير وثيقة الصلة بتقرير الملكية. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 37،38)

5. صلاحية الأدلة

يقصد بصلاحية الأدلة هي مدى جدارة الأدلة وقدرتها على جعل المراجع قادرا على أن يقرر ما إذا كان بإمكانه الاعتماد عليها أم لا. ولكي تكون أدلة الإثبات صالحة يجب أن يتوفر فيها صفات رئيسية هي :

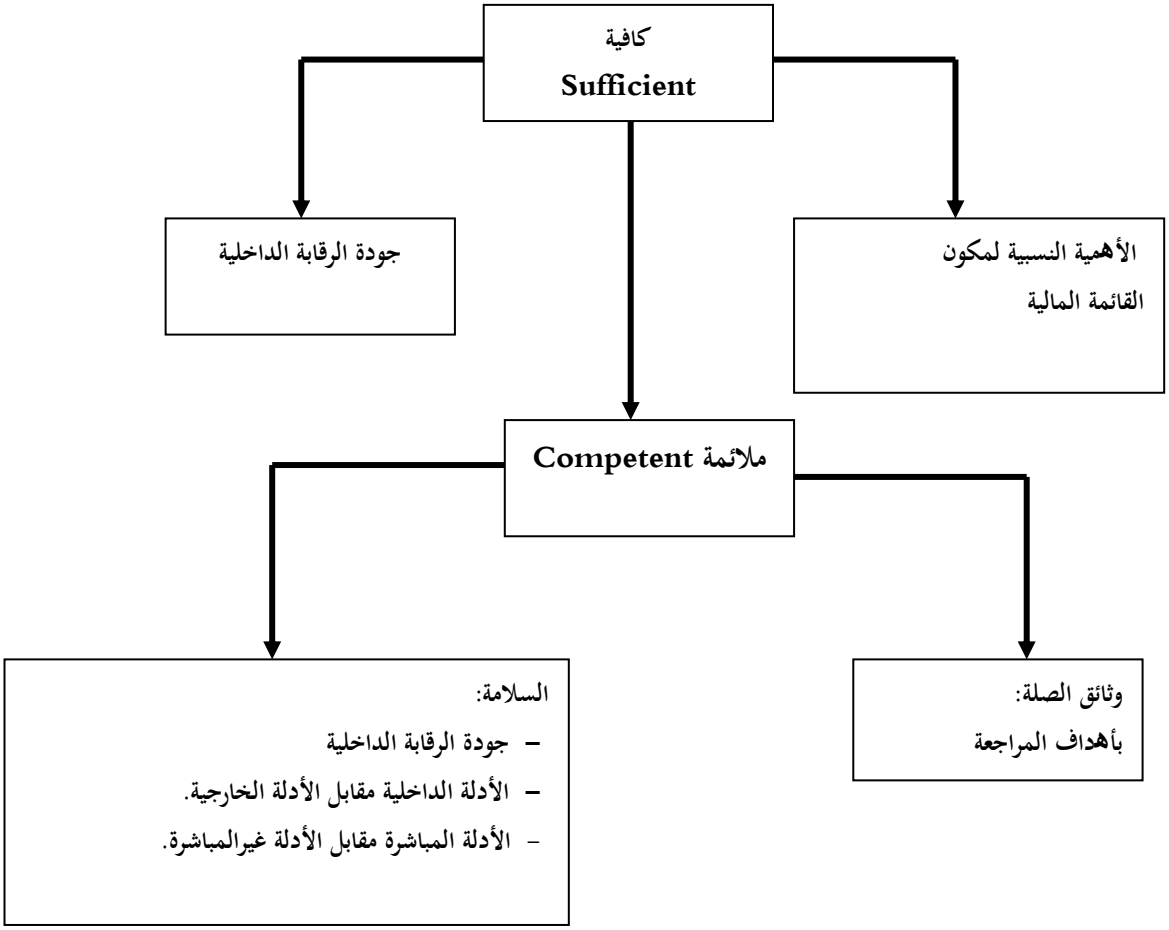
- **الفعالية**

أي أن يتمتع الدليل بكل المواصفات التي تحافظ على جودته، أي تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في إبداء رأي منطقي مثل ملاحظة ومشاهدة المراجع للمحزون، والمعدات والآلات

- **الموضوعية**

أي أن يتم الحصول على الدليل بصورة حيادية بعيدا عن أي تحيز شخصي من قبل المراجع. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 39)

شكل رقم (1): العوامل المؤثرة في جودة أدلة الإثبات



المصدر: هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، ص38.

المطلب الثالث: غرض وحجية أدلة الإثبات

أولا: الغرض من الحصول على أدلة الإثبات

إن الغرض الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي هو إبداء الرأي الفني في سلامة وعدالة القوائم المالية الناتجة من النظام المحاسبي . غير أنه لن يكون المراجع في مركز يمكنه مت تكوين رأيه المهني المحايد في هذه القوائم إلا بعد أن يقوم بعمل كاف يمكنه من الحصول على الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة، والتي تساعده على إبداء هذا الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك عن طريق الفحص والمعاينة والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات. ومن هنا يتضح لنا أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات، ثم بعد ذلك فحص هذه الأدلة، ويرجع للمراجع الحكم على مدى صلاحية أي دليل من أدلة الإثبات. ويختلف تأثير أدلة الإثبات على الذي يبديه المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل المراجعة . (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 46)

ثانيا: حجية أدلة الإثبات

يعتمد تقدير مدى حجية و أهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي للمدقق الخارجي بناءا على خبرته وكفاءته في المهنة، ولكن هناك بعض العوامل التي تساعد المدقق الخارجي على تقدير حجية أدلة الإثبات، وجاءت أساليب مختلفة للحصول على أدلة الإثبات من أجل الوصول إلى قناعة بكفاية وملائمة الأدلة منها:

1. أدلة الإثبات المتحصل عليها من المصادر الخارجية تكون أكثر مصداقية وموثوقية من المصادر الداخلية.

2. إذا كانت الأدلة من المصادر الداخلية في ظل نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية جيدين فإنها تكون أكثر موثوقية ويمكن الاعتماد عليها.

3. أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق الخارجي مباشرة بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أقوى حجة واعتمادا من الأدلة التي يتحصل عليها من الإدارة.

4. الأدلة التي تأخذ شكل مستندات ووثائق وتأكيدات مكتوبة، تكون أكثر حجية وقوة في الإثبات من الأدلة التي تأخذ الإقرارات الشفهية.

5. كلما كان ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص مباشرا و وثيقا كلما كان أقوى ويمكن الاعتماد عليه.

6. كلما كان المدقق الخارجي مستقلا ومحايدا عند جمع الأدلة فإنه يؤدي إلى دعم حجية هذه الأدلة وصحتها وعدم وجود رأي مسبق.

7. الأدلة الإيجابية أقوى في حجتها من الأدلة الذاتية التي تعتمد على الاجتهاد والتفسير الشخصي ومن أمثلة الأدلة الإيجابية هي الجرد الفعلي والمستندات القانونية والمصادقات. (كاطع هاشم، صفحة 502،503)

المطلب الرابع: العوامل التي تؤثر على كمية أدلة الإثبات

يجب على المدقق تجميع حجم أدلة الإثبات من أجل تعزيز قراره و إبداء رأيه المهني بالاعتماد على العوامل التالية:

1. درجة قوة نظام الرقابة الداخلية

العلاقة بين الأدلة ونظام الرقابة الداخلية عكسية، أي كلما كان نظام الرقابة كلما توجب الحصول على أدلة أقل، لذا يتوجب على مدقق الحسابات أن يقوم في البداية بفحص نظام الرقابة الداخلية.

2. الأهمية النسبية للعنصر

تتوقف كمية أدلة الإثبات على أهمية العنصر المراد تدقيقه، وكلما زادت الأهمية النسبية للعنصر كلما توجب على المدقق أن يحتفظ ويجمع أدلة أكثر والعكس تماما، ولا تتوقف أهمية العنصر على زيادة مبلغ أو قيمة، بل على مدى تأثير هذا العنصر على العناصر الأخرى، وفيما يلي بعض المؤشرات التي تدل على الأهمية النسبية للعنصر وهي:

- **قيمة العنصر**

كلما زادت قيمة العنصر كلما زادت أهميته النسبية إلا أن هذا المؤشر قد لا يعتمد ولا يكون مؤشرا سليما في كل الأحوال، لأن المبلغ القليل في الشركة الصغيرة يعتبر ذو أهمية نسبية عالية .

- **مدى تأثير هذا الرقم على نتائج قوائم الأعمال**

يعتبر تأثير الرقم على قوائم نتائج الأعمال مؤثرا في حالة زيادة تأثيره على هذه القوائم، وهنا تنبع الأهمية النسبية لهذا البند. مثال على ذلك البضاعة كلما كان التأثير أكبر كلما كانت الأهمية النسبية أكثر.

- **عدد مستخدمي القوائم المالية**

كلما زادت الأهمية النسبية لجهة معينة لبند من البنود كلما توجب زيادة كمية الأدلة التي تؤيد صحة هذا البند.

3. درجة المخاطرة

كلما زادت سهولة التلاعب والتزوير في البند، كلما زاد على المدقق زيادة جمع أدلة الإثبات، مثال على ذلك الصندوق سهولة التلاعب به يؤدي إلى التحقق التام من الأدلة التي تعزز أي عملية صرف أو قبض.

4. الغرض من الفحص

يتوقف حجم أدلة الإثبات على حجم الغاية التي يرجى فيها التدقيق، فكمية الأدلة اللازمة لفحص ومراجعة الرصيد تكون قليلة مقارنة مع الأدلة التي تتطلب إثبات ميزان المراجعة وحدة واحدة. (كايد، 2012، صفحة 136،137)

المبحث الثاني: أنواع أدلة الإثبات

لدراسة أدلة الإثبات التي يحصل عليها المراجع لدعم رأيه في القوائم المالية، يجب عليه تحديد ووصف الأنواع الأكثر استخداما في المراجعة، ويمكنه أن يختار نوع من الأنواع التي سنقوم بدراستها.

المطلب الأول: الفحص الفعلي، العينات الإحصائية و المصادقات

الفرع1: الفحص الفعلي

ويقصد بالفحص الفعلي المعاينة المادية للأصول الملموسة. فعن طريق الجرد والمعاينة يتم التأكد من وجود الأصل بصورة ملموسة، ويتم ذلك بإجراء العد أو القياس أو الوزن للأصل محل الاختبار. وخلافا للاعتقاد السائد بين كثير من الممارسين بأن الجرد الفعلي لا ينطبق إلا على الأصول المتداولة ذات الوجود الملموس مثل: النقدية بالخزينة، المخزون، أوراق القبض، الاستثمارات. وهنا نود التأكيد على أن إجراءات الجرد يجب أن تطبق على كافة الأصول الملموسة سواء كانت ثابتة أو متداولة. ويجب عند إجراء المراجعة التمييز بين الفحص الفعلي لأصول متداولة، مثل الأوراق المالية القابلة للتداول بالأسواق والنقدية، وبين فحص المستندات مثل الشيكات الملغاة ومستندات البيع.فإذا لم يكن للشيء محل الفحص، مثل فاتورة البيع، قيمة في حد ذاته يطلق على الدليل اسم التوثيق وعلى سبيل المثال، يكون الشيك قبل التوقيع مستندا، وبعد التوقيع أصلا، وعند إلغائه مستندا مرة أخرى. ويتمثل التصرف النموذجي في فحص الشيكات فقط عندما تكون في صورة أصول.

1.الفحص

ويقصد بالفحص عملية المعاينة التي يقوم بها المراجع القانوني فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية وذلك أثناء عملية الحصول على مزيد من الأدلة والبراهين، ويمكن تقسيم عملية الفحص التي يقوم بها المراجع الخارجي إلى :

1.1 الفحص المستندي

يقصد بالفحص المستندي اختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر اختبار السجلات والمستندات أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدر الحصول عليها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تنفيذه في إعدادها وتشغيلها، وتبوب الأنواع الرئيسية المستندية وفقا لدرجة الثقة فيها كما يلي:

- أدلة الإثبات المستندية التي ينشئها طرف ثالث ويحتفظ بها لديه تكون أقوى.
- أدلى الإثبات المستندية التي ينشئها طرف ثالث ويتم معالجتها والاحتفاظ بها لدى منشأة العميل تكون أقل قوة.
- أدلة إثبات مستندية التي تنشأها منشأة العميل وتحتفظ بها، تكون أضعف أنواع الأدلة.

وتعتبر المراجعة المستندية من أكثر الأدلة والبراهين أهمية من وجهة نظر خدمات المراجعة، فالمستندات تعتبر من أكثر الأدلة من حيث الكمية التي يتعامل معها المراجع لأنها تغطي جزءا كبيرا من عملية المراجعة، كما أن المراجع يعتمد في مراجعته على المستندات أكثر من اعتماده على أي دليل آخر، ومن أمثلة المستندات التي تقدم له : فواتير الشراء، البيع، ومستندات المصاريف النثرية، العقود، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وثائق التأمين..الخ.

1.2 الفحص الحسابي

ويقصد به الفحص والمراجعة الرقمية للقيم والكميات والتأكد من العمليات الحسابية ومن سلامة نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى أو من دفتر تسجيل إلى دفتر تسجيل آخر أو من السجلات إلى الكشوفات الأخرى كموازين المراجعة والتقارير المالية.
والمراجعة الحسابية مطلوبة في كثير من نواحي عملية المراجعة، ويمكن أن نبوب هذه النواحي كالآتي:

- مراجعة نقل الأرصدة الافتتاحية في السجلات ومطابقتها لأرقام الميزانية المعتمدة للعام السابق.
- مراجعة مجاميع وضرب مستندات القيد الأولى، أي مراجعة صحة العمليات الحسابية في نفس المستندات خاصة الفواتير وكشوفات الرواتب.
- في المنشآت التي تعمل بأكثر من عملة يجب التأكد من إدخال المستند على الحاسوب بعملة المستند المعزز للعملية.

1.3الفحص المحاسبي

ويقصد به المراجعة للإجراءات المحاسبية المتبعة في الشركة محل المراجعة، وذلك للتأكد من صحة المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة. ومن أهم إجراءات الفحص المحاسبي مايلي:

- اختبار طرق تقييم الأصول الثابتة والتأكد من عدم وجود أي رهونات عليها.
- التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة للأرباح والخسائر الناتجة من بيع الأصول الثابتة.
- التأكد من مراعاة الحد الفاصل بين السنوات المالية فيما يتعلق بالعمليات النقدية التي حدثت في نهاية السنة المالية.
- التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة للمدينين وما يتعلق بها من عمليات مختلفة مثل قابلية الديون للتحصيل، والتحقق من وجودها فعلا.
- التأكد من سلامة التسجيل المحاسبي للعمليات المختلفة المتعلقة بالاستثمارات وكذلك صحة التقييم وذلك بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التأكد من صحة احتساب وسلامة تسجيل الإيرادات الناتجة عن الاستثمارات.
- التأكد من التبويب السليم لمكونات الأصول والالتزامات وحقوق أصحاب المشروع في قائمة المركز المالي.
- التأكد من العمليات اللازمة لاستخراج البيانات المحاسبية التي تجهز لأغراض إعداد الحسابات الختامية، مثل : احتساب الاستهلاك للأصول المختلفة، ومخصص الديون المشكوك فيها، ومخصص بدل الإجازة، وترك الخدمة.

– التأكد من رصيد الإيرادات، واختبار مدى الثبات في تصنيف وتبويب القيود والتسجيل المحاسبي للعمليات المختلفة للإيرادات وخاصة مدى فصل الإيرادات من النشاط العادي عن الإيرادات من النشاط غير العادي.

– التأكد من أن هناك سياسة واضحة وثابتة للتفرقة بين المصروفات الخاصة بالنشاط العادي وتلك الخاصة بالنشاط غير العادي. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 65،66،67،68،71،72)

الفرع2: العينات الإحصائية

من الناحية الواقعية فإن جميع أعمال المراجعة تتم على أساس الاختبار جزء من المجتمع أو استخدام أسلوب العينة الإحصائية، وذلك بسبب ظهور الشركات المساهمة الضخمة وكثرة عملياتها والتركيز على قوة نظام الرقابة الداخلية، وتوفير الوقت وتخفيض التكلفة، لذا فإن المراجعة على أساس الاختبار تتيح للمراجع التوصل إلى خلاصات فقط من خلال قيامه بفحص جزء من عمليات وأحداث المنشأة محل المراجعة، فهذه المراجعة المفصلة لا يمكن تبريرها من ناحية فعالية التكلفة، ولهذا السبب بدأ المراجعون في الاعتراف بأهمية سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش، وفي ذات الوقت انتقلت تقارير المراجعة من مرحلة ضمان دقة الحسابات، إلى مرحلة تقديم تأكيد معقول بعدالة عرض القوائم المالية. وإجراء المراجعة على أساس الاختبار، واختيار تلك العمليات التي يجري فحصها يتطلب منهجية العينات، وحاليا تسمح معايير المراجعة المتعارف عليها إما بالعينات الإحصائية أو العينات غير الإحصائية.

وتستخدم طرق العينات بواسطة المراجعين في أداء كل من الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة، وبالنسبة لاختبارات الرقابة تستخدم العينات لتقدير معدلات الخطأ، ومن ثم تساعد في تقييم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، وفي اختبارات التحقق الأساسية تستخدم العينات لتقدير مبالغ أرصدة الحسابات والعمليات.

وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات ومؤداها أننا إذا اخترنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة، ولكن يجب على المراجع مراعاة عدم التحيز عند سحب العينة، بحيث تعطى كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة.

كما أن على المراجع مراعاة تحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة، كأن يحدد مقدما درجة الثقة كنسبة مئوية هي (95%) مثلا وأن يترك في حدود (5%) كحد أعلى للوقوع في الخطأ ثم يقوم المراجع بتحديد حجم العينة المناسب، ويبدأ في عملية الفحص، فإذا وجد أن نتيجة العينة بعد فحصها قد وصلت إلى (95%) فأكثر فإنه يقرر نجاح العينة، ثم بعد ذلك يعمم نتيجة العينة إلى المجتمع (العمليات المالية)الذي سحبت منه.

كما يجب على مراجع الحسابات مراقبة المخاطر المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية والتي منها المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية، وكذلك عدم كفاية ومناسبة عينة المراجع في اكتشاف هذه الأخطاء. ويجب على المراجع مراعاة أنه

عند تطبيق المعاينة الإحصائية لأغراض الاستنتاج الإحصائي تظهر بعض المشاكل ذات الطبيعة الخاصة والتي تحتاج منه إلى اتخاذ قرارات بشأنها مثل اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار، وتحديد حجم كل من المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب، ثم بعد ذلك اختيار مفردات العينة وإجراء التقييم اللاحق لنتائج العينة.

وعند تقييم مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة والقرائن المستمدة من اختبارات التحقق التفصيلية المنفذة على أساس عينة من الأرصدة أو العمليات موضوع الاختبار أو من اختبارات الالتزام المنفذة على أساس عينة من العمليات التي تخضع لإجراء رقابي معين يجب أن يأخذ المراجع عدة عوامل في الاعتبار بغض النظر عما إذا كانت العينة المختارة عينة إحصائية أو غير إحصائية ومن هذه العوامل حجم وتصميم العينة، وطريقة اختيارها، وطبيعة وتكرار حدوث الخطأ والاستثناءات الموجودة، ومدى الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها لمفردات القيود في العينة. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 75،74،73)

الفرع3: المصادقات

1. تعريف المصادقات:

تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي (استفسارات رسمية مكتوبة) أو شفوي (استفسارات شفهية عادية موجهة إلى أشخاص داخل المنشأة) قد توفر الإجابة عليها معلومات للمراجع لم يكن يملكها سابقا، أو توفر لديه أدلة إثبات من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع .

ويمكن كذلك تعريف المصادقة الخارجية بأنها عبارة عن عملية الحصول على تقييم أدلة إثبات المراجعة من خلال الاتصال المباشر من طرف ثالث استجابة إلى طلب للحصول على معلومات بخصوص بند معين يؤثر على التأكيدات التي قامت الإدارة بعملها في القوائم المالية. ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيرا بواسطة المراجعين. وبرغم ذلك تكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائما أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات. ولذلك لا يتم استخدام المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها. ونظرا للثقة الشديدة واعتماد المراجع على المصادقات، يقوم المراجعون عادة بالحصول على استجابة كتابية وليس استجابة شفوية كلما كان ذلك ممكنا. وتكون المصادقات المكتوبة أيسر للفحص من قبل مشرفي فريق المراجعة بما يمكنهم من تقديم دعم أفضل عند الضرورة لإثبات الحصول على المصادقات (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 82،81)

2. أنواع المصادقات

عند تنفيذ إجراء المصادقة، يجب على المراجع أن يقرر: نوع المصادقة الذي سيتم استخدامه، توقيت الإجراءات، حجم العينة، والعناصر الفردية التي سيتم اختيارها، وللمصادقات صور تختلف في شكلها وصيغتها باختلاف نوعية المعلومات المطلوبة، وقد حدد مجلس معايير المراجعة (SAS 67) ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمراجع استخدامها وهي :

2.1 المصادقة الإيجابية

وهي عبارة عن وسيلة اتصال يتم توجيهها إلى المدين ويتم فيها الطلب منه بالتأكيد بشكل مباشر ما إذا كان الرصيد الموجود في طلب المصادقة يعد رصيدا صحيحا أو رصيد غير صحيح ويجب إعلام المراجع عن ذلك (أي يجب أن يكون الرد في حالة الموافقة أو عدم الموافقة)، وترسل هذه المصادقات للمدينين ذوي الأرصدة الكبيرة أو في حالة عدم ثقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية الخاصة بحسابات تحت التحصيل بغض النظر عن حجم الأرصدة، وفي حالة المصادقات الموجبة يكون المراجع متوقعا لرد المدينين الذين أرسل لهم بمصادقات من هذا النوع، وفي حالة عدم تسلم المرجع نسبة كبيرة من المصادقات الموجبة فعليه أن يرسل بمصادقات ثانية وقد يتبعها بإرسال ثالث حتى يتمكن من الحصول على أكبر عدد ممكن من الردود. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 82،83)

2.2 مصادقات سالبة

وهي التي ترسل للمدينين ويطلب منهم إعلام المراجع في حالة عدم صحة الرصيد فقط، أي أن المدين مطالب بالرد ي حالة عدم موافقته على الرصيد المبين بالمصادقة، وهذا النوع المفضل في حالة وجود عدد كبير من المدينين ذوي الأرصدة الصغيرة كما أنها ترسل في حالة اطمئنان المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بحسابات تحت التحصيل. ويعاب على المصادقات السالبة أن المراجع لا يستطيع معرفة سبب عدم الرد بالتحديد، فعدم الرد قد لا يكون بالضرورة موافقة العميل على ما جاء بالمصادقة، بل قد يكون سببه عدم اكتراث المدين بالرد، رغم عدم موافقته أو عدم تسلم المدين للمصادقة أو ضياع الرد بالبريد. ويعوض العيب الخاص بعدم إمكانية الاعتماد على المصادقة السالبة، أن هذا النوع يكون أقل تكلفة عند الإرسال بالمقارنة مع المصادقات الإيجابية، وبالتالي يمكن أن يتم توزيع المصادقات السلبية بعدد أكبر بنفس التكلفة الإجمالية. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 83،84)

2.3 مصادقات عمياء

وهي تلك المصادقات التي ترسل عادة للدائنين، والمصارف ومخازن الاستيداع العامة ووكلاء البيع، وهي تختلف عن المصادقات الموجبة والمصادقات السالبة، حيث إن المصادقات العمياء لا يذكر فيها الرصيد المراد التصديق عليه، وإنما يطلب المراجع في المصادقة إقرارا كتابيا (شهادة) بأية معلومات أو بيانات خاصة بالمنشأة المدينة لهم، أو يطلب كشف حساب المنشأة لديهم. ومصادقات الدائنين لم تصل بعد إلى مرتبة الإلزام للمراجع كما هو الحال بالنسبة لمصادقة المدينين. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 84،85)

المطلب الثاني: التوثيق، الملاحظة، المقابلات والاستفسار من العميل

الفرع الأول: التوثيق

يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم بفحصه المراجع كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. ونظرا لأن كل عملية مالية لدى العميل يتم تدعيمها بمستند واحد على الأقل، سيكون هناك عدد ضخم من هذا النوع من الأدلة، وتعد هذه المستندات أدلة مفيدة يمكن للمراجع أن يستخدمها في التحقق من دقة سجلات العميل عن العمليات المالية للمبيعات، ويتم استخدام التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في كل عملية مراجعة، حيث إنه متاح بسهولة للمراجع بتكلفة منخفضة. وفي بعض الأحيان يكون هو الدليل المناسب الوحيد المتاح.

ويوجد نوعان من المستندات وهي:

1. **مستندات داخلية**

ويتمثل المستند الداخلي في المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى منظمة العميل ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية مثل فواتير البيع.

2. **مستندات خارجية**

يتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن منظمة العميل في عمليات مالية ويكون في حوزة العميل أو يمكن له أن يتوصل إليه. وفي بعض الحالات لا تنشأ المستندات الخارجية خارج منظمة العميل و تنتهي بها.

ويتمثل المحدد الرئيسي في رغبة المراجع لقبول المستند كدليل يعتمد عليه في ما إذا كان هذا المستند داخليا أم خارجيا، وإذا كان المستند داخليا، يجب التعرف على ما إذا كان المستند قد نشأ وتم تشغيله في ظل رقابة داخلية جيدة. حيث إن المستندات الداخلية التي تنشأ ويتم تشغيلها في ظل رقابة داخلية ضعيفة لا تشكل أدلة يمكن الاعتماد عليها.

ونظرا لأن المستندات الداخلية يتم تداولها بين العميل وأطراف خارجية عند إجراء العمليات المالية، سيوجد بعض المؤشرات التي تعبر عن اتفاق كلا الطرفين بشأن المعلومات والشروط الموجودة في المستند، ولذلك ينظر إلى المستندات الخارجية على أنها أدلة يمكن الاعتماد عليها بأكثر من المستندات الداخلية. وبعض المستندات الخارجية يمكن أن يعتمد عليها بدرجة كبيرة لكونها تعد بعناية فائقة، ويتم فحصها على نحو متكرر من المحامين أو خبراء محايدون. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 96،95،94)

الفرع الثاني: الملاحظة

يتم استخدام الملاحظة لتقييم أنشطة معينة، وتوجد طوال المراجعة فرص لممارسة المشاهدة والسمع واللمس والشم لتقييم الأمور على مدى واسع. وعلى سبيل المثال يمكن للمراجع أن يقوم بزيارة مصنع ليكون انطباعا معينا بوجه عام عن التجهيزات الخاصة للعميل، ويمكن للمراجع ملاحظة الصدأ على آلة معينة لتقييم ما إذا كان يجب تكهينها، وأيضا يمكن للمراجع أن يتابع تنفيذ بعض

المهام بمفردها. فمن الضروري أن يتبع الانطباع الأولي للحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمه ومع ذلك تعد الملاحظة أمرا مفيدا في معظم أجزاء المراجعة. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 96)

الفرع الثالث: المقابلات والاستفسار من العميل

يصادف المراجع الخارجي أثناء فحصه للدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات ومعلومات بعض المسائل أو النقاط التي تحتاج إلى إيضاح أو تفسير.

وقد لا يجد المراجع أية وسيلة لاستيضاح هذه المسائل إلا عن طريق الاستفسار عنها أثناء مناقشته مع الموظفين والمسئولين بالمنشأة. ومن الواضح أن هذه الوسيلة تكميلية للوسائل الأخرى التي يستخدمها المراجع للحصول على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية. وتقوم هذه الوسيلة على توجيه أسئلة والحصول على إجابات ومعلومات إما كتابية أو شفوية كمناقشات بين المراجع والعميل عن هذه الأسئلة، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، فلا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل، وبالتالي على المراجع ألا يقبل الإجابات المعطاة ويكتفي بها نهائيا، بل عليه أن يتأكد من صحة الإجابات بكافة الإجراءات الممكنة والمتاحة. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 96،97)

المطلب الثالث: إعادة التشغيل، الإجراءات التحليلية، والأحداث اللاحقة

الفرع الأول: إعادة التشغيل

يتم من خلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها. ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية لدى العميل. وتتضمن إجراءات مثل ترحيل فواتير البيع والمخزون، عمليات الجمع في دفاتر اليومية واليومية المساعدة، وفحص العمليات الحسابية لمصروف الاهتلاك والمصروفات المدفوعة مقدما. وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة. فمثلا يقوم المراجع عادة بأداء اختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 98،99)

الفرع الثاني: المراجعة التحليلية

تم تعريف الإجراءات التحليلية (الاختبارات التحليلية) في نشرة معايير المراجعة (SAS 56) على أنها: " تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع".

فتكمن أهمية هذه الوسيلة في استخدام المراجع الخارجي لأسلوب الإجراءات التحليلية أن يتم التوصل إلى معلومات هامة تساعده على التوصل إلى أدلة إثبات معينة تساعده في تكوين رأيه الفني و المحايد على القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ومن خلال الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع يتم التوصل إلى معلومات عن نشاط العميل ومجال عمله وتعد الإجراءات التحليلية أحد الأساليب التي تستخدم عادة للتوصل إلى مثل هذه المعلومات. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 100)

كما يتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة .ويوجد خمس أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية هي:

- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.
- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة.
- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل.
- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع.
- مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 103)

الفرع الثالث: الأحداث اللاحقة

يمكن تعريف الأحداث اللاحقة من زاوية التدقيق بأنها: " الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق ". (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 108)

وتشير الفقرة رقم (4) من المعيار الدولي للتدقيق رقم 560 بأنه يجب على المدقق عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ولغاية تاريخ التقرير، وتشمل هذه الإجراءات مايلي :

1. بالنسبة للأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع

- فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من الأحداث اللاحقة قد شخصت.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق واللجان التنفيذية المنعقدة بعد تاريخ الفترة، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك الوقت.
- قراءة أحداث البيانات المالية الفعلية المتوفرة للمنشأة، وكذلك الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة ذات العلاقة، بالقدر التي تعتبر فيه ضرورية ومناسبة.
- الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من محامي المنشأة عن الدعاوي والمطالبات.
- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

2. بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع وقبل إصدار البيانات المالية

عند اطلاع المراجع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل إصدار البيانات المالية على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف، وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف، وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة، ولا يؤرخ التقرير الجديد للمراجع بتاريخ يسبق تاريخ التوقيع والموافقة على البيانات المالية المعدلة، ووفقا لذلك فإنه يجب تمديد الإجراءات إلى التقرير الجديد للمدقق. أما إذا كان المراجع قد أرسل تقريره إلى المنشأة، يجب عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشاة بعدم إصدار البيانات المالية وتقريره المتعلق بها إلى الأطراف الثالثة، وفي حالة نشر البيانات لاحقا فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المراجع القانونية وعلى مسؤولياته الصادرة عن محاميه.

3. بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد إصدار البيانات المالية

في حالة اطلاع المراجع، وبعد إصدار البيانات المالية على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقريره والتي كانت تسبب قيامه إذا علم بها في ذلك التاريخ، ففي هذه الحالة يجب عليه دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.

وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، يجب على المراجع القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقا مع تقرير المراجع المرفق بها، والتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة، ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على البيانات المالية المعدلة.

وفي حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقا مع تقرير المراجع المرفق بها، وكذلك عدم قيامها بتعديل البيانات المالية في الظروف التي يعتقد المراجع بوجود الحاجة إلى تعديلها فإنه يجب على المراجع إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلا على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المراجع القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه. هذا وقد لا يكون من الضروري تعديل البيانات الحالية وإصدار المراجع تقريرا جديدا في حالة قرب صدور البيانات المالية للفترة التالية، بشرط أن تتضمن هذه البيانات إفصاحا مناسبا حول الموضوع. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 112،113،114)

المطلب الرابع: التقديرات المحاسبية، استمرارية المنشأة، و إقرارات الإدارة.

الفرع الاول: التقديرات المحاسبية

أ- تعريف التقديرات المحاسبية

يجب على إدارة المنشأة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المتعارف عليها ومنها التقديرات المحاسبية للمشروع حتى تكون القوائم المالية مستوفية لشروط ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات، وعندما لا توجد متطلبات معينة، فإن إدارة المنشأة يجب عليها تطوير السياسات المحاسبية للتأكد من أن القوائم المالية بوصفها مصدرا هاما وفعالا لتزويد المعلومات المالية فإنها:

1. مناسبة لمستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات الضرورية.
2. موثوق بها عن طريق:

- أنها معروضة بطريقة صادقة وعادلة للمركز المالي ونتائج الأعمال.
- أنها تعكس العمليات والأحداث الاقتصادية وليس الشكل القانوني فقط.
- أنها محايدة وبعيدة عن التحيز.
- أنها مكتملة من جميع النواحي الجوهرية والهامة.

إن إدارة المنشأة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية، وهذه التقديرات تعد غالبا في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث التي حدثت أو من المحتمل حدوثها والتي تتضمن استخدام الحكم الشخصي، ونتيجة لذلك فإن مخاطر الانحرافات المادية تتزايد عندما تتضمن القوائم المالية التقديرات المحاسبية.

وعليه فإن على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تعنى بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس المحاسبي المحكم وذلك كما تشير إليه الفقرة رقم (3) من معايير المراجعة الدولية رقم (540) ومن أمثلتها مايلي:

- مخصصات لتخفيض المخزون وحسابات تحت التحصيل إلى قيمتها التقديرية القابلة للتحقيق.
- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر.
- الإيراد المستحق.
- الضريبة المؤجلة.
- مخصص خسارة عن دعوى قضائية.
- خسائر لمقاولات إنشائية قيد الانجاز.

– مخصص لمقابلة مطالبات دعوى الضمان.

وعليه يعد مراجع الحسابات مسئولا عن الانحرافات المادية إذا لم يقم بتبني واحدا أو أكثر من الأساليب الآتية لمراجعة التقديرات المحاسبية:

1. فحص واختيار العمليات المستخدمة بواسطة الإدارة لإعداد التقدير، وعادة تشمل خطوات الفحص ما يأتي:
   - تقييم البيانات المالية وتفهم الفروض التي تبنى عليها التقدير.
   - اختبار العمليات الحاسبية التي يتضمنها التقدير.
   - مقارنة التقديرات المعدة في فترات سابقة مع النتائج الحقيقية لهذه الفترات.
   - دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات.
   - استخدام تقدير مستقل لمقارنته بالتقدير المعد من قبل إدارة المنشاة.
   - فحص الأحداث اللاحقة التي تؤيد عمل التقدير. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 117،118،119)

ب– الإجراءات المراجعة

على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا في الظروف المحيطة، وأن الإفصاح عنه عند الحاجة لذلك ، قد تم بشكل مناسب. وأن الأدلة المتوفرة لدعم التقدير المحاسبي غالبا ما تكون أكثر صعوبة للحصول عليها واقل حسما من الأدلة المتوفرة لدعم البنود الأخرى في البيانات المالية.

إن فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة، ومن ضمنها النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، لعمل التقديرات المحاسبية هي غالبا ذات أهمية للمراجع ليستطيع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

على المراجع تبني أحد الأساليب الآتية، أو مجموعة منها، عند مراجعة التقدير المحاسبي:

- فحص واختيار السياق الذي استخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير.
- استخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة.
- فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 122)

الفرع الثاني: استمرارية المنشأة

تشير المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات الدولية المحاسبية إلى أن المدقق أصبح مسئولا عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حيث إن إعداد القوائم المالية يجري عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه نفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم، ولذلك تشير الفقرة (2) من معيار

التدقيق الدولي رقم (570) بأنه يجب على المدقق عند تخطيط وإنجاز إجراءات التدقيق، وعند تقييم النتائج مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية والذي على أساسه تمت تهيئة البيانات المالية. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 122،123)

وعندما يثار شك يتعلق بملائمة فرض الاستمرارية، على المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة إزالة الشك المتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار في العمل في المستقبل المنظور، وبالشكل المقنع للمراجع.

خلال قيامه بعملية المراجعة، يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات المراجعة المصممة للحصول على أدلة إثبات لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه في البيانات المالية، وعندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية، فإن بعضا من هذه الإجراءات قد تأخذ أهمية إضافية أو قد يكون من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقا، ومن ضمن الإجراءات المناسبة بهذا الصدد ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة.
- فحص الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتواصل كمؤسسة مستمرة.
- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية دورية متوفرة.
- فحص شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي إخلال في تطبيقها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوي والمطالبات.
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية.
- مراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الزبائن القائمة. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 124،125)

الفرع الثالث: إقرارات الإدارة

لقد اهتمت لجنة معايير التدقيق الدولية بإصدار معيار التدقيق الدولي رقم (580) بخصوص إقرارات الإدارة كأداة تدقيق، وقد أكدت اللجنة على أنه يجب على المدقق توثيق إقرارات الإدارة والتأكد من توقيعها بواسطة من لهم المسؤولية الرئيسة في المنشأة، وفي حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات التي يراها المدقق ضرورية فإن هذا يمثل تحديدا على نطاق التدقيق وبالتالي فإن المدقق عليه أن يبدي رأيا مقيدا أو يمتنع عن إبداء الرأي.

1. اعتراف الإدارة بمسؤوليتها على البيانات المالية

على المراجع أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وأنها قد قامت بالموافقة على البيانات المالية.

2. إقرارات الإدارة كدليل إثبات

على المراجع أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للبيانات المالية في حالة عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة، وأن إمكانية حصول سوء فهم بين المراجع والإدارة سيقل عندما تؤكد الإدارة إقراراتها الشفوية كتابة ويتضمن نموذج كتاب التمثيل المرفق الأمور التي يمكن أن تتضمنها الرسالة الصادرة من الإدارة أو رسالة الإدارة التأكيدية.

خلال عملية المراجعة، تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المراجع، إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور جوهرية للبيانات المالية، فإن المراجع سوف يحتاج إلى:

- طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المنشأة.
- تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها، ومن ضمنها الإقرارات الأخرى.
- دراسة فيما إذا يتوقع إقرارات الإدارة بدلا من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات بأن يكونا ملمين بالأمور التفصيلية.

لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلة عن أدلة الإثبات الأخرى، والتي يتوقع المراجع اعتياديا أن يحصل عليها، وفي حالة عدم استطاعة المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بأمر ما، أو قد يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية، وإن مثل هذه الأدلة متوقع توفرها، فإن ذلك سيشكل تحديدا لنطاق المراجعة، حتى لو تم استلام اقرار من الإدارة حول هذا الأمر. وفي بعض الحالات قد يكون إقرار الإدارة هو دليل الإثبات الوحيد الذي يتوقع توفره بشكل معقول فمثلا لا يتوقع المراجع بالضرورة توفر أدلة إثبات أخرى لتعزيز نية الإدارة بامتلاك استثمارات معينة طويلة الأجل لارتفاع ثمنها.

على المراجع في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى، أن يستقصي أسباب ذلك وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى من الإدارة. (فرحان الزايغ، 2006، صفحة 129،130)

المبحث الثالث: إعداد تقرير عملية التدقيق

إن الناتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات هو كتابة مدقق الحسابات تقرير يحتوي على رأيه فيما يتعلق بالتقارير المالية بصورة واضحة ، تبين مدى فحصه الذي قام به، ومدى انتظام الدفاتر و السجلات، ودقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى صدق وعدالة الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

المطلب الأول: ماهية تقرير المدقق الخارجي

الفرع الأول: تعريف التقرير

"بأنه عبارة عن وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي". (محمد الوقاد و محمد وديان، 2019، صفحة 243)

عرف تقرير التدقيق على أنه: " خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي رآها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق". (عمري و ماضي، 2021، صفحة 473)

الفرع الثاني: أهمية التقرير

يمكن تحديد أهمية التقرير في العناصر التالية:

- يعتبر خلاصة ما توصل إليه المدقق في نهاية المهمة، فهو بمثابة كشف عن التصرفات والأعمال و النتائج، يقدم إلى الملاك والأطراف الأخرى.
- يعتبر وثيقة مكتوبة تحدد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية عن كل تقصير أو إهمال في إبداء الرأي.
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق باعتباره المنتج النهائي للتدقيق.
- يشكل أهمية خاصة للمدقق نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق والمؤشر على إنجازه لعمله وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأداة المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المؤسسة، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية التدقيق الخارجي ككل.

– يضفي على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال للمؤسسات الاستشارية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين، من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

– يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا للمنشأة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة والمعايير المحاسبية الدولية، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطتها.

– يعتبر بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته القانونية، وذلك في حالة مسائلته جزائيا أو مدنيا نتيجة لوجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد الآداب وسلوك المهنة. (عمري و ماضي، 2021، صفحة 474)

الفرع الثالث: شروط تقرير المدقق الخارجي

يتوفر التقرير على مجموعة من الشروط وهي أن يكون :

– مكتوبا، كونه وثيقة رسمية يعدها المدقق للجمعية العامة للمساهمين والملاك.
– حياديا، حيث يوجه إلى جميع الفئات المستعملة له وليس لفئة بحد ذاتها.
– رسمي، يتضمن توقيع المدقق وبياناته.
– مؤرخا، من اجل تحديد مسؤولية المدقق في الفترة التي دققها فقط.
– واضحا، صياغة التقرير واضحة وسهلة القراءة والفهم دون غموض في العبارات أو فتح باب للتأويل.
– متضمنا الفترة التي تمثلها القوائم المالية والتي تغطيها عملية التدقيق و إعداد التقرير. (عمري و ماضي، 2021، صفحة 475)

المطلب الثاني: خصائص التقرير

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقة ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق، ومعروضة بدقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير جيد ويتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي:

1. الإيجاز

يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم ، وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة، ولا يتضمن التفاصيل الكثيرة التي تفقده التركيز.

2. الوضوح

يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

3. الأهمية

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

4. الصحة والدقة

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى لا يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة منها.

5. الترابط

يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه. (عمري و ماضي، 2021، صفحة 475)

6. الصدق والأمانة

يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة. (عميروش، 2011-2010، صفحة 44)

المطلب الثالث: محتوى التقرير

العناصر الرئيسية الواجب توفرها في تقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي (ISA 700) وهي:

1. العنوان

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل، وذلك لتمييزه عن باقي التقارير الصادرة عن مختلف المهنيين أو موظفي المنشأة أو مجلس إدارتها.

2. الجهة المرسل إليها التقرير

نص المعيار على توجيه التقرير حسب متطلبات التعاقد أو الارتباط مع المنشأة، حيث يوجه في الغالب إلى المساهمين (الجمعية العامة للمساهمين) أو مجلس إدارة المنشأة محل التدقيق.

3. الفقرة التمهيدية (الافتتاحية)

تتضمن الفقرة التمهيدية على عدة عناصر وهي :

- تحديد المنشأة محل التدقيق
- تحديد القوائم المالية التي تم تدقيقها وعنوان كل منها، مع التطرق إلى تاريخها والفترة التي تغطيها .
- الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

4. مسؤولية الإدارة " المكلفين بالحوكمة "

يتطرق المدقق في هذا الجزء إلى مسؤولية الإدارة " المكلفين بالحوكمة" عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وتشمل هذه المسؤولية ما يلي :

- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ، وذلك بوضع إجراءات رقابة داخلية تضمن ذلك والسهر على تنفيذها.
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.
- عمل التقديرات المحاسبية في ظل الظروف المحيطة بالمؤسسة.

5. مسؤولية المدقق

يخصص المدقق هذا الجزء في تقريره لتحديد مسؤوليته المتمثلة في إبداء رأيه حول هذه القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.

6. فقرة النطاق

تتضمن هذه الفقرة على شرح لطبيعة عملية التدقيق المنجزة، حيث يصف المدقق ذلك بالتطرق إلى النقاط التالية:

- أنه تم التخطيط لعملية التدقيق وإنجازها، حسب الحالة ، وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير المحلية المناسبة لذلك، ممتثلا في ذلك لمتطلبات السلوك الأخلاقي من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.
- تم اتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة التدقيق.
- الإجراءات التي تم اختيارها تخضع لحكم المدقق في ظل إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالإعداد والعرض العادل للقوائم المالية.
- تقييم مدى ملائمة الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة، وكذا معقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة.
- يتضمن تقرير المدقق أن عملية التدقيق قد وفرت أدلة التدقيق الكافية والملائمة لتأسيس رأيه الفني.

7. فقرة الرأي

في هذا الجزء من التقرير، يجب أن ينص صراحة وبوضوح على رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية)، وكذا توافقها مع المتطلبات القانونية والمرجع المحاسبي المعمول به.

8. تاريخ تقرير المدقق

ينبغي أن يؤرخ التقرير بما يوافق تاريخ إكمال مهمة التدقيق، حيث لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة الإثبات، ويخبر تاريخ التقرير بأن المدقق أخذ بعين الاعتبار كل الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها والتي حصلت حتى هذا التاريخ، و احتراما لمسؤوليته في إبداء الرأي، فعليه عدم إصدار تقرير بتاريخ يسبق تاريخ المصادقة على القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة محل التدقيق.

9. عنوان المدقق

ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق العنوان الكامل للمكتب الذي يمارس فيه نشاطه.

10. توقيع المدقق

على المدقق أن يوقع على تقريره حتى يضفي عليه الطابع الرسمي، ويكون هذا التوقيع باستخدام اسم شركة التدقيق، أو اسم المدقق أو كلاهما معا، حسب الحالة. (عمري و ماضي، 2021، الصفحات 479,478,477)

المطلب الرابع: أنواع تقارير عملية التدقيق

يلجأ المدقق في إبداء رأيه المهني على مدى عدالة وصدق القوائم المالية إلى أربعة أنواع من التقارير والتي تتمثل:

1. **تقرير نظيف**

يشير هذا النوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات، أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل التدقيق.

ويمكن للمدقق إضافة فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير لموضوع معين. (عميروش، 2011-2010، صفحة 45)

والشكل الآتي يوضح هيكل التقرير النمطي في حالة الرأي النظيف.

الشكل رقم (2) هيكل التقرير النمطي – حالة الرأي النظيف –

اسم التقرير

الفقرة التمهيـــدية

فقرة النطـــــاق

فقرة إبداء الرأي

التاريخ : **التوقيع:**

المصدر: بوبكر عميروش، مرجع سابق:ص45.

2. **تقرير غير نظيف جزئيا**

هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات، و هو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة.

يعتبر الرأي بتحفظ من أصعب المهام التي تقع على عاتق المدقق، حيث يلجأ المدقق فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق، وقد ترجع هذه التحفظات إلى أحد العوامل التالية:

- أن عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم تتم طبقا لمعايير التدقيق.
- وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات التدقيق، من خلال عدم مساعدة المدقق في الحصول على المصادقات والشهادات من الغير.

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.
- عدم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية.
- وفي حالة ما إذا تبين للمدقق احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب.

وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي رقم 700 لا سيما الفقرات 41 و 42 و 43 و 44 على أن يكتب المدقق عبارات التحفظ بعد فقرة النطاق.

3. تقرير غير نظيف كليا

ويشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل للقوائم المالية للصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة وطبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وعند استخدام المدقق لهذا الرأي في تقريره لابد أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك في أسباب هذا الرأي.

وعند هذا النوع من رأي المدقق يجد أن التحفظ غير كاف للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب على مدقق الحسابات بيان أسباب إصداره للرأي السلبي كما جاء في الفقرة رقم (46) من المعيار الدولي للتدقيق رقم 700.

ومن الأسباب التي تؤدي إلى إعداد مثل هذا التقرير:

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية لدرجة لا يمكن الاعتماد عليه من قبل المدقق .
- وضع القيود والعقبات من طرف إدارة المؤسسة.
- استخدام المؤسسة لأسس تقييم للأصول بقيمة تختلف عن القيم الحقيقية، أو إحداث المؤسسة لتغييرات في السياسة المحاسبية التي تستخدمها من فترة إلى أخرى (عدم كفاية الإفصاح). (عميروش، 2011-2010، صفحة 46)

4. التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي

يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية.

وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال، ففي هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

ومن الممكن لمدقق الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:

- في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدتهم أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم.
- القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه، وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق.
- في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي رقم 700 أنه يجب على المدقق أن يكتب في تقريره أسباب امتناعه عن إبداء الرأي.

والشكل التالي يوضح هيكل تقرير المدقق بخلاف التقرير النظيف. (عميروش، 2011-2010، صفحة 47)

الشكل رقم (3): هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف.

اسم التقرير

الفقرة التمهيـــدية

فقرة النطـــــاق

أسباب الامتناع عن إبداء الرأي

التاريخ : **التوقيع:**

فقرة النطاق تحذف في حالة الامتناع عن إبداء الرأي

المصدر: بوبكر عميروش، مرجع سابق:ص47.

خلاصة الفصل

نستخلص من خلال الفصل الذي قنتا بدراسته أن أدلة الإثبات تتكون من أساليب فنية، إضافة إلى الملاحظة المباشرة و الخبرة الشخصية للمراجع. وهي تتعلق بتقصي الحقائق و إيجاد وسيلة اتصال بينه و بين سجلات و دفاتر و قوائم المنشأة, وتساعده في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي حول القوائم المالية.

ولا تعتبر أدلة الإثبات ذات دلالة إلا بعد تقييمها بواسطة المراجع الخارجي وهي بذلك تختلف عن الحقائق كونها تنطوي على شيء من الحكم الشخصي.

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية

تمهيد

شهدت الرقابة الداخلية كوظيفة إدارية تطورا ملموسا خاصة منذ مطلع القرن الحادي والعشرين وشهدت المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية وأهم أداة من أدوات الرقابة الداخلية تطورا مماثلا أيضا.

يحقق وجود نظام فعال وكفأ للرقابة الداخلية في أي شركة حماية لأصحاب المصلحة في الشركة وبصفة خاصة المساهمين والمستمرين وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة مثل البنوك والدائنون والعمال، ولا شك أن ازدياد حالات الإفلاس والإعسار والفشل المالي للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة أدت إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات.

حيث يتناول هذا الفصل معظم الجوانب النظرية للرقابة الداخلية، وذلك من خلال التطرق إلى تعريف، أهداف، أنواع الرقابة الداخلية، ومن هنا تم تقسيم الفصل الأول إلى دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية من خلال إعطاء نظرة دقيقة حول المقومات و العوامل التي ساعدت على تطور هذا النظام و كذلك تحديد مخاطر الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة لحماية مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة، حيث أنه هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

يوجد عدة تعريفات للرقابة الداخلية تختلف حسب الجهة التي وضعتها.

تم تعريف الرقابة على أنها: " عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة والأفراد الآخرين في الشركة ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بشأن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، إمكانية الاعتماد على عملية إعداد التقارير المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة " . (علي، 2015-2016، صفحة 16)

وعرفها (بدران، 2005) بأنها:" نشاط تقييمي تقوم به وحدة مستقلة للتدقيق الداخلي بالوحدة الحكومية، يتضمن فحص ومراجعة النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى، والتحقق من تطبيق القوانين واللوائح والنظم المالية دون حدوث عجز أو اختلاس أو تلاعب بالمال العام، بهدف خدمة إدارة الوحدة الحكومية". (الجوهر، عبدالله، ايهاب، و مسعود، 2012، الصفحات 42-43)

كما عرفت الرقابة الداخلية بأنها: " تعد خطة تنظيمية إدارية ومحاسبة للرقابة الداخلية عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المؤسسة وصولا إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية ومن هذا يمكننا حصر أهداف الرقابة الداخلية ". (نورالدين، 2017، صفحة 61)

وترى الباحثتان أنها مجموعة الوسائل والإجراءات المتبعة من قبل إدارة المؤسسة لحماية ممتلكاتها وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من إمكانية المؤسسة من تحقيق أهدافها.

الفرع الثاني: خصائص الرقابة الداخلية:

من التعاريف السابقة يمكن استنتاج خصائص الرقابة الداخلية، تتمثل في:

- ✓ سلامة ونزاهة وكمال المعلومات.
- ✓ حماية موجودات المؤسسة .
- ✓ احترام السياسات والمخططات والإجراءات والقوانين والتنظيمات .

- ✓ الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد.
- ✓ تنفيذ الأهداف والأغراض الممنوحة لكل نشاط أو برنامج.

المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تكمن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في:

1. صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة:

يجب تنفيذ العمليات بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر وأن تكون متناسقة مع المهام التي تقوم بها المنشأة. يوفر هذا الهدف سواء للمنشأة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المنشأة، وبالتالي تكون صائبة في معظمها.

2. الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة:

تعين عن المنشأة عن تتبع العديد من القوانين واللوائح، فالإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعية والتأكد دائما من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الالتزام يتحقق.

3. حماية الأصول والموجودات والممتلكات:

ويقصد بها تفادي خسارة الأصول بسبب الفاقد وسوء الاستغلال وسوء الإدارة والأخطاء والتلاعب والمخالفات ونجد في هذا المجال حمايتين:

- **حماية مادية:**

ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصا لذلك.

- **حماية محاسبية:**

و يقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مل استلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات.

وقيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات للمساهمة في هذه الخطة، يقوم المدققين بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.

4. الاكتمال:

والهدف العام هنا هو التأكد من أن جميع المعاملات الموثقة قد تم تسجيلها وأنه ليس هناك حذف لأي معاملات مثلا (يجب أن تكون مستندات متسلسلة الأرقام ويتم مطابقتها).

5. القياس:

ويشمل الآتي:

- ✓ **الدقة:** الهدف منها هو التأكد من الدقة الحسابية والمكتبية لقيم المعاملات التي يتم تسجيلها في الدفاتر.
- ✓ **التصنيف/ التبويب:** الهدف منها هو التأكد من التوجيه المحاسبي للعمليات وكذلك التأكد من التحميل على مركز التكلفة.
- ✓ **الفترة المحاسبية:** الهدف منها هو تسجيل جميع المعاملات التي تخص الفترة المحاسبية المختصة حتى يتم القياس المحاسبي على وجه سليم وكذلك مقابلة (مقارنة) الإيرادات بالمصروفات/ النفقات التي تخص نفس الفترة المحاسبية التي تعد عنها البيانات المالية. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الادرة عن IIA، 2014، صفحة 381)

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية

1. الرقابة المحاسبية

تتمثل في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها. (نصر و شحاتة، 2005-2006، الصفحات 58-59)

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسئولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها.

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

2. الرقابة الإدارية:

تتمثل في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كافة أداء العمليات

التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة.

ترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في الشركة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية.

ويركز مراجع الحسابات الخارجي على الرقابة المحاسبية لما لها من تأثير على صدق وسلامة القوائم المالية وحتى يستطيع أن يحدد درجة الاختبارات الجوهرية يجب أن يقوم بها.

3. الضبط الداخلي:

ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف. ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء. وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمنشأة والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المنشأة. (الحسبان، 2009، صفحة 54)

ويوضح الجدول التالي الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها وأهدافها.

جدول رقم (1): جدول الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام . - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة .
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية .

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق ص 22.

المطلب الرابع: أقسام وحدود الرقابة الداخلية

الفرع الأول: أقسام الرقابة الداخلية:

تقسم الرقابة الداخلية إلى أربعة أقسام:

1. رقابة المنع:

تهدف إلى منع الخطأ أو الغش قبل حدوثه، مثل إجراء فصل المهام والإشراف.

2. رقابة الاكتشاف:

تهدف إلى اكتشاف الخطأ بعد حدوثه، مثل التسوية البنكية التي يمكن لها اكتشاف أخطاء محددة في تسجيل القيود المتعلقة بالتقدير.

3. رقابة التصحيح:

تهدف إلى تصحيح الخطأ الذي اكتشف بواسطة رقابة الاكتشاف.

4. رقابة التوجيه:

تهدف إلى الحصول على نتائج ايجابية من برامج معينة وضعت لهذا الغرض. (الحسبان، 2009، صفحة 54)

الفرع الثاني: حدود الرقابة الداخلية:

من الملاحظ أنه مهما كانت الرقابة الداخلية مصممة ومطبقة بشكل مناسب، إلا أنها تعمل على تزويد المنشأة بتأكيد معقول وليس تأكيد مطلق يساعد في تحقيق أهدافها، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود بعض القيود التي تحد من فعالية هذه الرقابة مثل:

1. الأخطاء الحكمية: قد تتأثر فعالية الرقابة الداخلية بسبب اتخاذ الإدارة لقرارات حكمية لا تمثل الواقع، أو لأداء مهام روتينية نسبة لعدم اكتمال المعلومات أو لضيق الزمن، أو لأية ضغوط أخرى.

2. فهم الموظفين الخاطئ للمعلومات: قد ينهار نظام الرقابة الداخلية بسبب فهم الموظفين الخاطئ لتعليمات الإدارة،أو لارتكابهم أخطاء نتيجة الإهمال أو عدم التركيز أو الإعياء، أو بسبب التغيرات المؤقتة أو الدائمة التي قد تحدث للموظفين أو في النظم أو الإجراءات.

3. احتمال حدوث تواطؤ من بعض الموظفين لإبطال إجراءات الرقابة الداخلية سواء كان ذلك مع أطراف من داخل وخارج المنشأة، مما يؤثر على الرقابة الداخلية.

4. احتمال تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات، أو احتمال تقادم السياسات والإجراءات بشكل كاف نسبة لتغير الأصول، أو أن يتدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن، مما يؤثر على الرقابة الداخلية. (الشحنة، 2013)

المبحث الثاني: عموميات حول الرقابة الداخلية

يشمل نظام الرقابة الداخلي على مجموعة من المكونات والمقومات والإجراءات التي تساعد في تحقيق أهداف هذا النظام، وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة .

المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية

1/ بيئة الرقابة:

تمثل بيئة الرقابة الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، و يضع مجلس الإدارة و الإدارة المناخ العام بان مدى أهمية الرقابة الداخلية و معايير السلوك المتوقعة، وتوفر بيئة الرقابة الفلسفة و العملية و الهيكل .

1/1– نزاهة الإدارة و قيم الأخلاقية : ويتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على النزاهة و القيم الأخلاقية، مع التحقق من إتباع هذه اللائحة سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين للمنشاة بصفة دورية .

1/2– الالتزام بالكفاءة : يتم الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المنشاة مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفة مستمرة .

1/3– دور و مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة : تلعب لجنة المشاركة دور هام في تدعيم استقلال مراجع الحسابات الخارجي حيث تتكون هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكون أداة الاتصال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي وتمثل لجنة المراجعة ومجلس الإدارة جانبا هاما من بيئة الرقابة في أي منشاة .

1/4– فلسفة الإدارة و نمط التشغيل : تعتبر فلسفة الإدارة و نمط التشغيل جز هام من بيئة الرقابة . و يقد بفلسفة الإدارة مدى التزامها بتطبيق اللوائح و القوانين أو ما إذا كانت لديها الرغبة في القيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة أو لا .

1/5– الهيكل التنظيمي : يمثل الهيكل التنظيمي لأي شركة جزء هام من بيئة الرقابة لأي شركة لأنه يتم تخطيط و تنفيذ أعمال الشركة و الرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي مع ضرورة دراسة الهيكل التنظيمي للشركة لمعرفة مزاياه و عيوبه .

1/6– تحديد و توزيع السلطة و المسؤولية : تتأثر بيئة الرقابة في أي شركة بسلطات و مسؤوليات الأفراد و التي يتم تحديدها وفقا للهيكل التنظيمي المطبق في الشركة .

1/7– سياسات و ممارسات الأفراد و الموارد البشرية: وتتضمن تلك السياسات طريقة توظيف العاملين و تدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك تحديد كيفية تحديد مرتباتهم، وكيفية ترقيتهم وتوقيع الجزاءات عليهم.

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

2/ تقييم المخاطر:

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

2/1– تحديد الأهداف: يعتبر تحديد أهداف الشركة أول خطوة لتقييم المخاطر، وتعتبر أهداف أي شركة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة.

2/2– تحديد الخطر واحتمال حدوثه: تتعرض أي منشأة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها، وقد يحدث هذا الخطر بسبب عوامل داخلية وخارجية.

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

ومن أمثلة العوامل الخارجية للخطر ظروف المنافسة، وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطة الشركة وفي سياساتها وإستراتيجيتها أو حدوث تغير في احتياجات العملاء بصورة تؤثر على عمليات التشغيل وعلى طبيعة أنشطتها.

2/3– مواجهة الخطر الذي تواجهه الشركة: بعد التعرف على المخاطر الداخلية والخارجية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، ينبغي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها.

أي أنه لابد أن يفهم مراجع الحسابات جيدا للكيفية التي بها يتم تقييم إدارة الشركة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية. (شحاتة و عبد الوهاب، 2014، الصفحات 37-40)

3/ أنشطة الرقابة:

تمثل أنشطة الرقابة التصرفات التي تحددها السياسات والإجراءات للمساعدة في ضمان أن توجيهات الإدارة بشأن مواجهة المخاطر ذات الصلة بتحقيق الأهداف قد تم تنفيذها. ويتم أداء أنشطة الرقابة في كل مستويات الشركة وخلال المراحل المختلفة للأنشطة التجارية وفي ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

ويوجد ثلاثة مبادئ لأنشطة الرقابة وهي:

- تحدد وتطور الشركة أنشطة الرقابة التي تساهم في تدنيه المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة إلى مستويات مقبولة.
- تحدد وتطور الشركة أنشطة رقابية عامة على تكنولوجيا المعلومات لدعم تحقيق الأهداف.
- تنشر الشركة أنشطة الرقابة كما يظهر في السياسات التي تحدد المتوقع فعله والإجراءات ذات الصلة.

4/ المعلومات والاتصال:

تعد المعلومات مهمة للشركة لتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية الداعمة لتحقيق أهداف الشركة ويحدث الاتصال داخليا وخارجيا ويساعد الاتصال الأفراد في فهم مسؤولياتهم الرقابية ومدى أهميتها لتحقيق أهداف الشركة.

ويوجد ثلاثة مبادئ ذات صلة بالمعلومات والاتصال وهي:

- تحصل الشركة على – أو تنتج – وتستخدم المعلومات الملائمة مرتفعة الجودة لدعم أداء المكونات الأخرى للرقابة الداخلية.
- تقوم الشركة بتوصيل المعلومات داخليا متضمنة الأهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية والضرورية لدعم أداء مكونات الرقابة الداخلية الأخرى.
- تتواصل الشركة مع الأطراف الخارجية ذات العلاقة بشأن القضايا التي تؤثر في أداء المكونات الأخرى للرقابة الداخلية.

5/ المتابعة:

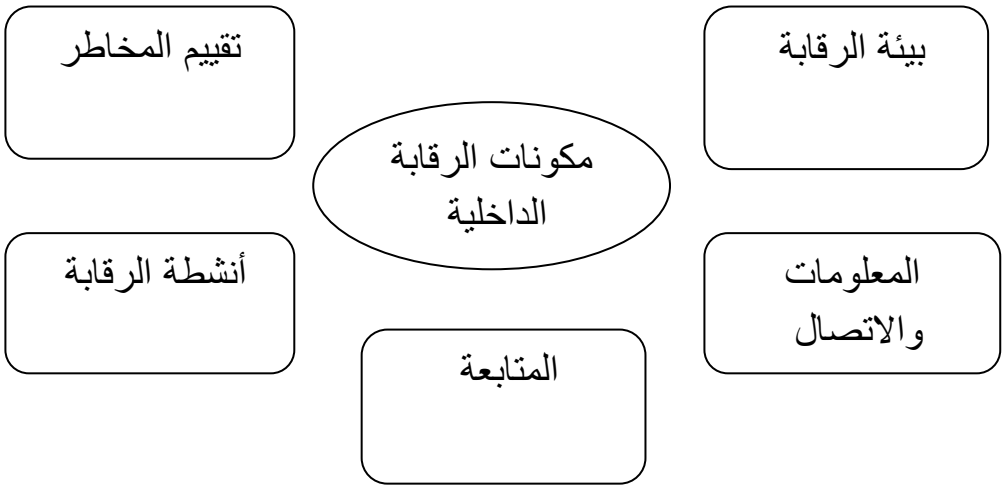
ويقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فاعلية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية.

ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة الشركة .

يوجد مبدآن لأنشطة المتابعة وهما:

- تحدد وتطور وتؤدي الشركة التقييمات المنفصلة و/ أو التقييمات المستمرة للتأكد من مدى وجود وعمل مكونات الرقابة الداخلية.
- تقيم الشركة وتقوم بتوصيل أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب للأطراف المسئولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك مجلس الإدارة والإدارة. (علي، 2015-2016، صفحة 16)

الشكل رقم(4): مكونات الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبتان.

المطلب الثاني: مقومات الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية التالية:

1. فصل المهام:

يشكل فصل المسؤوليات أو الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الأساسية التي تساعد على إنجاز العملية في مجملها. بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد، وتمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار أوامر الصرف، التنفيذ، الحماية، التسجيل، وكذلك عمليات تطوير الأنظمة والعمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب أن يكون التدقيق.

2. التنظيم:

يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق أن تتوفر فيها تصميم للتنظيم ليحدد المسؤوليات والصلاحيات، وكذلك إجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي، كما يجب تحديد وبوضوح تفويض الصلاحية كيفما كان نوعها لتفعيل محاسبة المسؤولية.

3. عمليات المراقبة:

ترتكز أساسا على حماية مكونات الأصول من خلال عدة إجراءات أمنية للتأكد أن الوصول إليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الأمر بالمنفذ المباشر أو غير المباشر. وتعد عمليات المراقبة هامة في حالة كون مكونات الأصول قابلة أو مرغوب فيها للحمل. وقد تطال أعمال المراقبة إلى التأكد من أن العمليات التي ستخضع للتسجيل والمعالجة قد تم إدراجها كلها، وتسجيلها، ومعالجتها على وجه صحيح. وتشمل هذه العمليات تحرى دقة التسجيلات الحسابية، والمقارنات.

ورقابة مادية على أصول وممتلكات المنشأة أو من خلال نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات المحاسبية ودليل للحساب.

4. الترخيص والتأشيرة:

تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا أو تأشيرة من طرف مسؤول متخصص، ويجب أن تكون حدود هذه التراخيص دقيقة.

5. الموظفون:

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين المؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، لأن السير الجيد لأي نظام يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام مراقبة.

6. التيسير:

يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الإداريون خارج أوقات سير العمل اليومي العادي، وتضم مراقبة الإشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الإداريون كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات، ومقاييس الأداء، وكل إجراء يهم الفحص.

7. الإشراف على العمل:

يجب أن يحتوي كل نظام مراقبة داخلية اعتماد وسيلة الإشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها وذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد، كان يراجع رئيس القسم على أعمال وموظفين القسم، أو من خلال الإشراف المباشر من شخص مؤهل يراجع الأعمال أول بأول.

8. المراجعة الداخلية (المراقب المالي):

يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له رد أو الاعتراض على الصرف المستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفق إجراءات العمل المعتمد أو وفق الأنظمة والتعليمات المصرح بها في العمل .

ويؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة إلى منع واكتشاف الغش والتلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من أساليب ووسائل. (الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 148-149-150)

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية

1. إجراءات وقائية، تصحيحية وتدقيقية:

- الإجراءات الوقائية تمنع المشكلة قبل حدوثها، فمثلا اختيار المحاسبين المؤهلين ذوي الكفاءة، وفصل المهام بين الموظفين، وتحديد المسئولية، تعتبر من أهم الإجراءات الرقابية التي تعمل على الوقاية من الوقوع في الأخطاء وضمان تحقيق الأهداف.

- الإجراءات التدقيقية تعتبر ضرورية لاكتشاف الأخطاء الرقابية حالما تحدث، فمثلا إعادة الحسابات، وإعداد المطابقة البنكية وإعداد موازين المراجعة تعتبر من الطرق التدقيقية المتبعة في اكتشاف الأخطاء الرقابية

- الإجراءات التصحيحية تمثل العلاج الذي يجب إتباعه لتصحيح الأخطاء الرقابية المكتفة، وتتضمن عدة إجراءات قبل اكتشاف أسباب الخطأ، ومن ثم تصحيح تلك الأخطاء، ومن ثم تعديل النظام، بحيث يضمن عدم تكرار مثل هذه الأخطاء أو على الأقل تقليلها.

2. إجراءات عامة وتطبيقية:

- الإجراءات العامة تصمم بهدف ضمان أن بيئة المنظمة الرقابية ثابتة وتدار بشكل فعال، لضمان فاعلية تطبيق أنظمة الرقابة وسياساتها.

- الإجراءات التطبيقية تستخدم لكشف ومنع وتصحيح الأخطاء في العمليات أثناء حدوثها. وتهدف الإجراءات التطبيقية بشكل عام إلى ضمان دقة المدخلات التطبيقية كالملفات والبرامج، وليس فقط الرقابة على البرامج الحاسوبية وتطبيقها.

3. إجراءات إدارية وحسابية:

الإجراءات الإدارية تساعد على ضمان الفاعلية التشغيلية، والالتزام بالسياسات الإدارية

الإجراءات الحسابية تساعد على حماية أصول المؤسسة، وضمان مصداقية وصحة السجلات المحاسبية.

4. الإجراءات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات:

يمكن تصنيف الرقابة حسب المكان الذي تطبق فيه ضمن دائرة معالجة البيانات كالأتي:

- إجراءات الرقابة على المدخلات: تصمم لضمان دقة هذه البيانات، وصلاحيتها وإدخال المصرح بها فقط للنظام.

- إجراءات الرقابة أثناء معالجة البيانات: تصمم لضمان معالجة البيانات بشكل دقيق وتام وضمان أن السجلات والملفات تم تعديلها وتحديثها آنيا.

- إجراءات الرقابة على المخرجات: وتمم لضمان أن مخرجات النظام مراقبة بدقة وإحكام لمنع أي تسرب للمعلومات المهمة التي تمت معالجتها.

5. القوانين والضوابط الحكومية:

تهدف مثل هذه القوانين إلى ضمان صحة ودقة السجلات والملفات الإدارية والمحاسبية عن طريق وضع القوانين والإجراءات والسياسات التي تمنع التلاعب والتزوير بتلك الملفات والسجلات.

وتعتبر لجان التفتيش الحكومية إحدى تلك السياسات التي تهدف إلى كشف مثل تلك الأعمال غير الشرعية والمخالفة للقوانين واللوائح الحكومية، كما أن إلزام الشركات والمؤسسات بتقديم تقاريرها المالية السنوية المدققة يعتبر أحد العوامل التي تعمل

على ضبط وضمان دقة وصحة تلك السجلات والملفات، بالإضافة إلى العديد من السياسات والقوانين الأخرى. (الجوهر، عبدالله، ايهاب، و مسعود، 2012، الصفحات 42-43)

شكل رقم (5): إجراءات الرقابة الداخلية

المصدر: إعداد الطالبتان.

المطلب الرابع: المسؤوليات تجاه الرقابة الداخلية

يقوم الموظفون داخل المنشأة بتشغيل الضوابط الرقابية الداخلية وذلك بأفعالهم وأقوالهم وبالتالي تتأثر الرقابة الداخلية بالموظفين الذين يجب أن يكونوا على علم بأدوارهم ومسؤولياتهم وحدود صلاحياتهم.

1. مسؤولية الإدارة تجاه أنظمة الرقابة الداخلية:

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية (الضبط الداخلي) والمحافظة عليه حيث تبين هيئة البورصة الأمريكية " بأن تعميم وتنفيذ وتقويم نظام الرقابة الداخلية هو التزام هام يقع على عاتق الإدارة والغاية من ذلك هو تزويد المساهمين بتأكيد معقول ومنطقي بأن المنشأة تقوم بمراقبة الرقابة الداخلية للتأكد من أنه يحقق الأهداف المرجوة وكذلك تعديل بعض الإجراءات الرقابية المستخدمة وفقا لاختلاف الظروف حتى تستطيع مراقبة نشاط المنشأة " وحسب رأي الكتاب أن الرقابة الداخلية جزء من العمل الإداري في المنشأة ويعمل بشكل مستقل عن التدقيق الداخلي وعليه لا يمكن أن تحل الرقابة الداخلية محل التدقيق الداخلي.

2. مسؤولية المدقق الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها. لقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها.

3. مسؤولية المدقق الخارجي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية:

إن نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي هي تقويم كفاية وفعالية الرقابة الداخلية وهو الأساس الذي يبني عليه برنامج التدقيق في تحديد نسبة الاختبارات والعينات وعليه كلما كان نظام الرقابة الداخلية متينا ومتماسكا كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوبه في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وعلى حجم العينة المختارة، وكلما كان ضعيف كلما سعى المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة، لأنه هدفه بصورة رئيسية تقديم رأي البيانات المالية بصورة عامة، كما أن فحوص اختباراته تتجه إلى تحقيق هذه الغاية. (الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الادرة عن IIA، 2014، صفحة 381)

المبحث الثالث: طرق، مراحل، معايير تفعيل، مسؤوليات تجاه الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية وذلك للسعي على فهم ذلك النظام داخل المؤسسة، وكذلك من أجل التحقق من صحة عمل النظام .

المطلب الأول: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية

لا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي منشأة على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة على كراريس أو منشورات بل يتعداها إلى دراستها كما هي الفترة ومن الوسائل التي يستخدمها المدققين للتعرف على النظام المطبق ما يلي:

1. الاستبيان:

وهو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. وتقدم هذه القائمة إلى موظفي المنشأة المختصة للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعة النظام المستعمل.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة ب (لا) على أنظمة ضعيفة.

مزايا الاستبيان:

- سهولة التطبيق
- مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام.
- توفير الوقت حيث يستغني المدقق عن إنشاء برنامج جديد بكل عملية تدقيق منفردة.

2. الملخص التذكيري:

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم وطرق تحديد أسئلة واستفسارات حيث تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد بالوقت ولكن تأخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي ومتروك الأمر لكل مدقق بأن يضع الأسس الذي يراها مناسبة.

3. التقرير الوصفي:

يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المنشأة لكل عملية في العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها

فقد يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول في الأنظمة وكذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية.

4. دراسة الخرائط التنظيمية:

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل الدورة المستندية المختلة للعمليات / المبيعات، الرواتب فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن إظهار الإجراءات غير العادية.

5. فحص النظام المحاسبي:

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسئولين عن إنائها وتدقيقها وقائمة أخرى تحتوي على مستندات والدورة المستندية ومن خلالها نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية حيث تركز على الظهور الخاصة لكل منشأة . (الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 148-149-150)

المطلب الثاني: مراحل تقييم الرقابة الداخلية

1. وصف الأنظمة :

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع امرا حتميا ، من اجل السماح له بالحول على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات .

ولابد على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة تطبق بطريقة مستمرة و بفعالية.

و في مرحلة وصف الأنظمة فان المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة ، على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق ، و في حالة قيام المراجع بالاستجوابات داخل المؤسسة من اجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فالبدا عليه ان يحترم مجموعة من القواعد أهمها :

- احترام السلم التنظيمي فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية إلى في حالات خاصة.
- حصر أجوبة الموظف إلا في مجال عمله فقط.

2. التحقق من فهم النظام:

بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو الاستبيان ، فانه يتحقق من استيعابه للنظام من اجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية المناسبة ، فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على مايلي:

- كيف تتم عملية الاختبارات .
- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها
- ما هي الأهمية التي يجب إعطاءها لهذا الاختبار .

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة و توقيت و نطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية ، وإنما يعتمد على أسلوب العيينات الإحصائية .

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئين لنقاط القوة و نقاط الضعف ، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها " بنعم " أو "لا" ، و يكون الجواب بنعم هو جواب ايجابي و جواب بلا هو جواب سلبي و عليه يستطيع المراجع فنهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه و ذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .

4. 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 و بصفة مستمرة و دائمة .

إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطابقة باستمرار و لا تحمل خلل .

يحدد عجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار محتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها ، كما يعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة و في كل مكان .فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعة.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمك المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سو 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 .بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة و نقاط الضعف)، يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبين أثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ،تمثل وثيقة الحوصلة هذه عادة تقرير المرجع حول المراقبة الداخلية، يقدمه المراجع للإدارة، كما يمثل احد الجوانب الايجابية لمهمته .

إن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته و تحرياته المباشرة ، و أن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك .

يتميز النظام الجيد لرقابة الداخلية بتنظيم جيد، و يظهر بوضوح:

- وضيفة و مسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا و مفهوم من طرف الجميع
- نظام الرخص اللازمة و يراقب كل العمليات في شكل إجراءات و طرق العمل التي ينبغي إتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة .

فالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية

إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تصميم هيكل فعال للرقابة الداخلية وتشغيله بصورة يساعدها على إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها .

1- معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية:

يجب أن تكون إدارة الشركة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها. حي أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية يضمن لها إعداد ونشر قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها وذلك لأن إعداد القوائم المالية هي مسؤولية إدارة الشركة.

2- معيار تكامل مكونات أو أجزاء هيكل الرقابة الداخلية:

سبق أن وضحنا أن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من خمسة مكونات أو أجزاء وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات والمتابعة، وتكون إدارة الشركة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بأجزائه أو مكوناته الخمس بصورة متكاملة.

3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية:

سنوضح في هذا الجزء لمعايير فعالية كل جزء من مكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمسة، وذلك على النحو التالي:

- معيار فعالية بيئة الرقابة:

يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربع الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على السياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للشركة، وذلك لأن تلك السياسات ستنعكس على سلوك جميع العاملين بالشركة

- معيار فعالية تقييم المخاطر:

يجب أن تقوم إدارة الشركة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها الشركة، حي أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال في ظروف معينة وغير فعالة في ظروف أخرى.

ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.

ومن العوامل التي تؤدي إلى زيادة الخطر عد كفاءة العاملين بالشركة وزيادة درجة تعقيد نشاط الشركة، وزيادة درجة اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات، ودخول منافسين جدد في سوق المنتجات التي تقوم الشركة بتصنيعها.

– معيار فعالية أنشطة الرقابة:

لكي يكون هيكل الرقابة الداخلية فعالا لا بد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

– معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات:

يجب أن يكون لدى الشركة نظاما فعالا وملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي لشركة لضمان تحقيق أهدافها، ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف عمليات الشركة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية إلى أسفل أو إلى الأعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها.

– معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات الرقابة الداخلية:

تؤدي المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة الداخلية، لأن التقييم والمتابعة المستمرة وبفعالية لمكونات الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم السابق إعداده أم لا؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزائه لتتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.

4- معيار كفاءة وفعالية إدارة التدقيق الداخلي:

لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بمؤسسة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية بالشركة خاصة إذا كانت الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للشركة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتلعب إدارة التدقيق الداخلي التي تعمل بفعالية دورا كبيرا في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة .

5- معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها:

لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من استخدام والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات ،ومن أمثلة وسائل الاستفادة من هذه التكنولوجيا عند تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات آليا ، والتحقق من دقة التشغيل آليا وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة الانترنت . (سرايا، شحاتة، و محمد، 2013، الصفحات 46-47-48)

خلاصة الفصل

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والطرق المتبعة في المشروع، حيث يؤدي وجودها إلى تركيز الإدارة على سعي الشركة نحو تحقيق أهدافها المالية والتشغيلية في ضوء القوانين ذات الصلة، ومما يؤدي إلى تدني الأحداث المفاجئة التي قد تواجهها. وتمكن الرقابة الداخلية من تعامل الشركة بفعالية أكبر مع البيئة الاقتصادية والتنافسية المتغيرة باستمرار وكذلك مع القيادة والأولويات ونماذج الأعمال ذات الصلة، حيث تعزز الرقابة الداخلية من كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية ودعم عملية إعداد التقارير التي يمكن الاعتماد عليها والالتزام بالقوانين واللوائح.

الفصل الثالث

دراسة حالة لتقرير محافظ

الحسابات لمديرية الصيانة

سوناطراك –بسكرة– لسنة 2019

تمهيد

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى إجراء دراسة ميدانية تطبيقا لما تم دراسته نظريا من خلال دراسة تقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة، وحصوله على أدلة وبراهين كافية ومقنعة، تساعده على إبداء رأيه الفني المحايد في عدالة القوائم المالية، ويتم ذلك عن طريق الفحص، المعاينة، المقابلة، الاستفسارات...

تطرقنا في الجزء النظري للدراسة المتمثل في أهمية أدلة الإثبات في تحسين نظام الرقابة الداخلية، ففي هذا الفصل يمكننا محاولة تحديد نوع أدلة الإثبات التي استعملها محافظ الحسابات للتأكد من صحة المعلومات المقدمة إليه.

قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة بسكرة.

المبحث الثاني: دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة بسكرة لسنة 2019.

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك

المطلب الأول: نشأة مؤسسة سوناطراك (شركة الأم)

الفرع الأول: تعريف مؤسسة سوناطراك

المؤسسة الوطنية للنقل وتسويق المواد الهيدروكربونية (سوناطراك) هي الشركة الأول في الجزائر وفي إفريقيا تشارك في الاستكشاف، الإنتاج، النقل بالأنابيب، تحويل وتسويق المواد الهيدروكربونية ومشتقاتها، حيث تعتمد على إستراتيجية التنويع كما تطور في توليد الكهرباء الجديدة، كذلك في تحليه مياه البحر وبحوث استغلال الطاقة المعدنية وأنشطة التعدين.

وللسعي لتحقيق إستراتيجيتها للتدويل تعمل سوناطراك في حيز كبير ومناطق عدة من العالم، بنحو رقم أعمال 33.2 مليار دولار أنجزت في عام 2017 واحتلت المرتبة الأولى في إفريقيا وتأتي في المرتبة 11بين شركات النفط العالمية،وثاني أكبر دولة مصدرة للغاز الطبيعي المسال وغاز البترول المسال وثالث مصدر للغاز الطبيعي، إنتاجها الإجمالي 196.5 مليون طن من النفط في عام 2017، أما بالنسبة للغاز مقدر 135 مليار متر مكعب في 2017، وهي المرة الأولى التي تعقد فيها الشركة مؤتمرا صحفيا للإفصاح عن بيانات الإنتاج، أنشطته تشكل حوالي 5.3 ٪ من الناتج القومي الإجمالي للجزائر.

الفرع الثاني: عرض تاريخي لمؤسسة سوناطراك

تأسست بموجب القانون رقم 63-394 من 31 ديسمبر 1963 من الجريدة الرسمية في 10 جانفي 1964 تحت اسم الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات سوناطراك SONATRACH عن طريق هذه المؤسسة الجزائر أرادت أن تصل إلى سياسة بترولية مستقلة عن الاتحاد البترولي والشركات البترولية مثل ايزو ESSO). شال(SHELL). سينكلار (SINCLAIR). موبيل(MOBIL). الف (ELF)...الخ.

1- في 1963 اتسع نشاط الشركة لتشمل العديد من النشاطات البترولية كالبحث والإنتاج والتحويل بمساعدة الشركات الأجنبية.

2- في 24 فيفري 1971 يوم تاريخي يعني تأميم المحروقات من طرف الجزائر 51 %في البترول 100 %غاز.

3- بعد إعادة الهيكلة في 1981 وانفصالها عن بعض الفروع البترولية مثل البتروكيمياء، التوزيع، أشغال الآبار البترولية، ليقتصر نشاطها على ميادين البحث،الإنتاج،النقل بالإضافة إلى معالجة الغاز وتسويق المحروقات.

4- في 1986 تبني قانون متعلق بأشغال التنقيب، البحث والاستغلال، يحث على المشاركة الخارجية في مجال الاستكشاف.

5- في 1991 إحداث تعديلات على قانون سنة 1986 لتشجيع وتطوير سبل الشراكة بين سوناطراك وكبريات الشركات البترولية الأجنبية.

6- في 1992 انطلاق عملية تحديث وتطوير شركة سوناطراك وبموجبها أصبحت مجموعة بترولية دولية.

7- في 23 ديسمبر1996 تم إمضاء شركة سوناطراك على 35 عقد شراكة مع عدة شركات دولية من بينها" برتش بتروليوم"، يوجب هذا العقد الاستغلال، التطوير والتسويق في السوق الأوروبية لكميات من الغاز المنتج على مستوى آبار عين صالح.

8- في 1998 تقوية وتطوير شبكة النقل وانطلاق مشروع قناة جديدة لنقل البترول("34)OZ2.

وهي في تطور مستمر إلى يومنا هذا، إذ أنها تحتل مراتب ريادية عالميا.

9- من 2007 حتى 2015 شرعت سوناطراك في مشروع استثماري في الخارج بالبير وبمشروع كاسيا، وفازت برخصة استغلال في حقول غدامس بليبيا في منافسة دولية دخلتها الشركة الجزائرية لأول مرة بمفردها. كما لها عدة مشاريع في دول الجوار كموريتانيا ومشروع نومهيد بتونس مشروع قناة جديدة لنقل البترول.

10- في 2016 قامت سوناطراك بتصريح أنها تجري عدد من الصفقات مع 14 شركة عالمية بخصوص مشروع مشترك لتجارة منتجات النفط والغاز بعد الاتفاق على شراء عدد من مصافيها في الخارج ومن أهمها ايطاليا.

11- في 2019 الجزائر ستستكمل صفقتها مع إكسون موبيلو ستؤسس مشروعاً تجارياً مشتركاً مع شركة عالمية خلال النصف الأول من 2019 بمجال الغاز الصخري مع الشركة الأمريكية العملاقة.

الفرع الثالث: مهام ووظائف سوناطراك

إن المهمة الأساسية التي أسندت لسوناطراك عند تأسيسها تمثلت في التكفل بنقل وتسويق المحروقات ومنها مهمة تسيير الممتلكات وتحقيق الأهداف المحددة من أجل مستقبل الجزائر. اليوم سوناطراك حددت المهام الإستراتيجية من خلال إعلان القانونين لسنة 1986 و1991 الذين مكنا لهذه الأخيرة من جلب الشركاء وشركات أجنبية من أجل الاستغلال والاستكشاف لحقول الغاز والبترول ومن بين أهدافها:

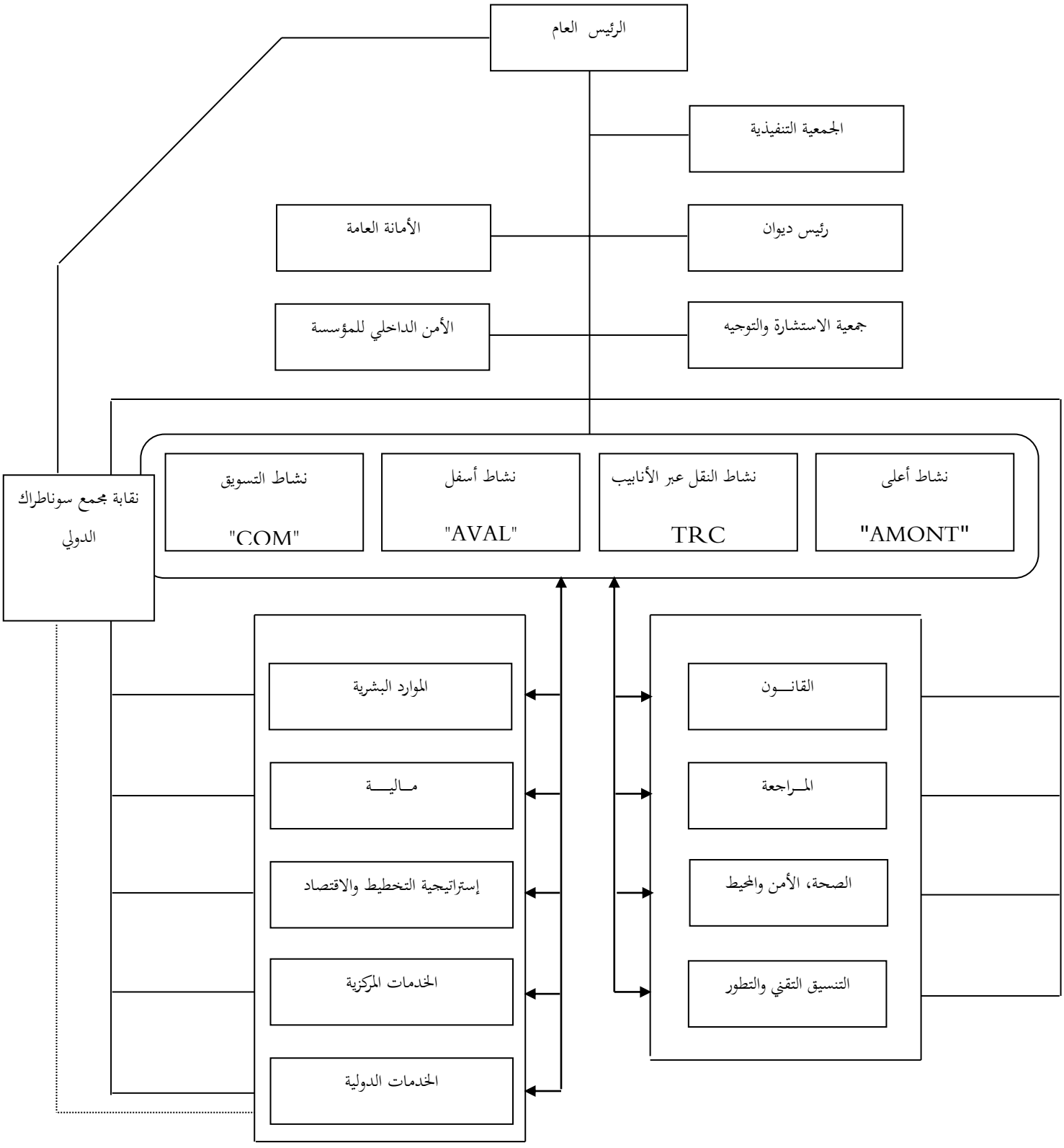
- تمويل البلاد بالمحروقات بصفة دائمة.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة وغير مباشرة بصناعة المحروقات.
- الاستكشاف البحث والتنقيب والاستغلال.
- التطوير والاستغلال وتسيير شبكات النقل والتخزين.
- تمييع الغاز الطبيعي، معالجة وتقويم الهيدروكربون الغازي.
- تحويل و تكرير وتوزيع الهيدروكربون.
- تطوير وتحسين النشاطات المتصلة في الجزائر وخارج الجزائر مع مؤسسات جزائرية وأجنبية.
- تموين الدول بالهيدروكربون في أجل متوسط وطويل المدى.
- تسويق المحروقات الغازية والسائلة.

الفرع الرابع: مكانة ومركز سوناطراك الحالي

بفضل الموقع الجغرافي المميز للدولة مقارنة بأسواق المستهلكين الكبرى ركزت سوناطراك أسهمها التجارية نحو أوروبا الغربية والولايات المتحدة الأمريكية.

العدد بتروليوم انتيليجانس ويكلي (PIW'S TOP 50) لـ 26 سبتمبر 2005 رتبت سوناطراك في المركز الثاني عشر عالميا والأولى إفريقيا،كما حافظت سوناطراك كذلك على مكانتها إفريقيا بالإضافة إلى احتلالها المرتبة الحادية عشر من بين أكبر 50 شركة عالمية كما احتلت المرتبة الثالثة من بين أكبر مصدري الغاز الطبيعي في العالم،الثانية عشر GPL et GNL، هذا الترتيب مكن سوناطراك من احتلالها الصدارة في ميدان المحروقات البترولية.

الفرع الخامس: المخطط التنظيمي لسوناطراك الأم



الشكل رقم (06) : المخطط التنظيمي لسوناطراك الأم

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل التربص وهيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

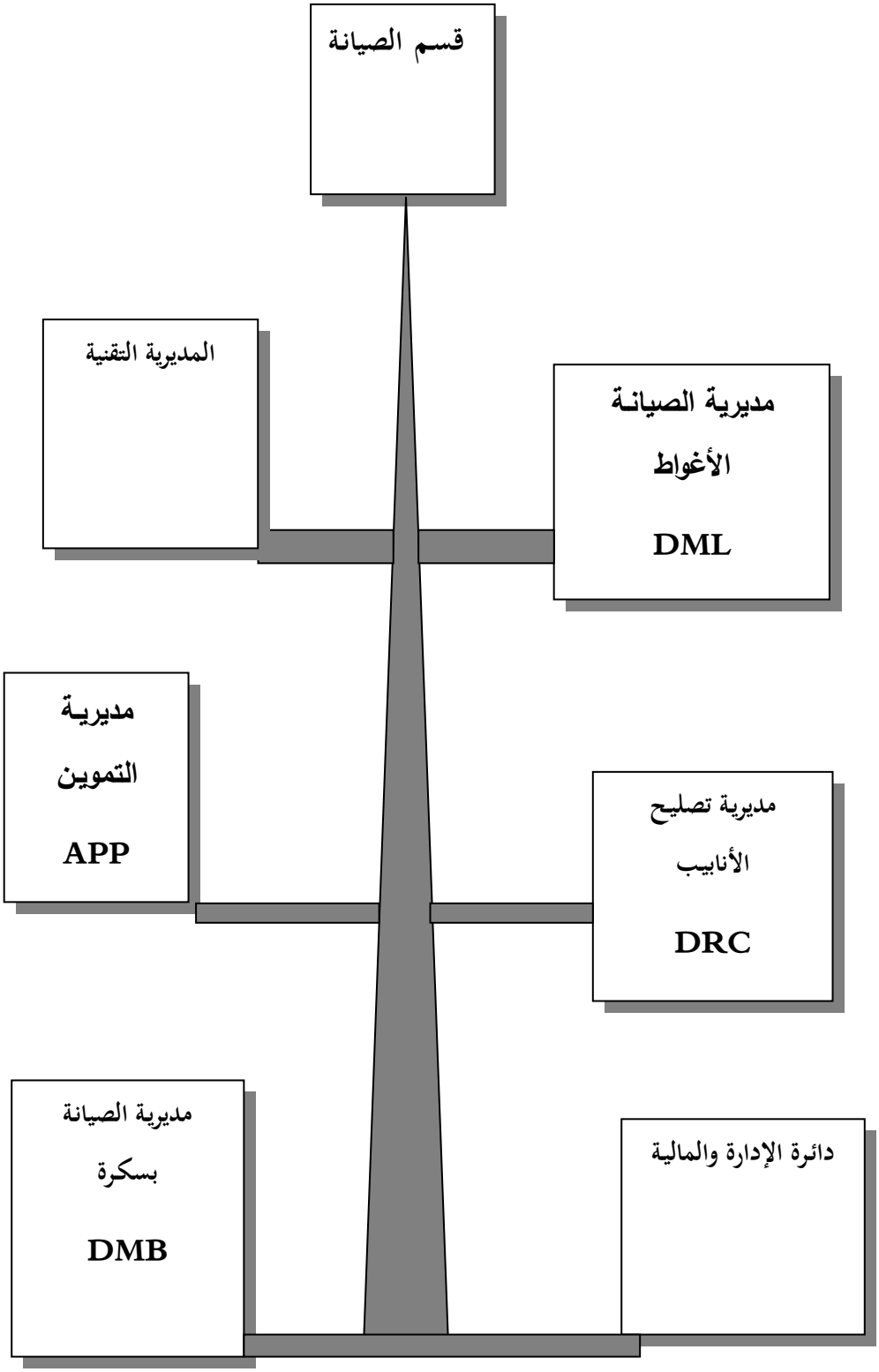
تعد المؤسسة الوطنية سوناطراك إحدى أهم المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، ومن أنجح المؤسسات الوطنية، فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني، لذلك سنحاول التعرف على مؤسسة سوناطراك وعلى الخصوص مديرية الصيانة بسكرة وعلى نشاطها الاقتصادي.

تعمل مؤسسة سوناطراك في مجال المحروقات، وتنقسم إلى عدة أنشطة :

- نشاط الإنتاج.
- نشاط التوزيع.
- نشاط النقل بالأنابيب.

ويضمن نشاط النقل عبر الأنابيب نقل المحروقات بواسطة شبكة للبترول والغاز على امتداد 16000كم وهذه الشبكة تستخدم تجهيزات مهمة ومتطورة، وتعتبر الصيانة إحدى الوظائف التي تضمن استغلال هذه الشبكة بدون أخطار، ومكلف بها حاليا قسم خاص هو قسم الصيانة بالنسبة للعمليات المهمة وقسم الاستغلال للعمليات العادية والبسيطة.

وينقسم قسم الصيانة إلى عدة مديريات، كما هو موضح في الشكل التالي:



شكل – 07– مخطط يوضح الهيكل التنظيمي لفرع نشاط النقل عبر الأنابيب

يلاحظ من الشكل السابق أن إحدى المديريات التابعة لقسم الصيانة هي مديرية الصيانة بسكرة، وتقع هذه المديرية في المنطقة الصناعية بسكرة، وقد مرت في تطورها بالمراحل التالية :

- أنشئت سنة 1977، حيث بدأ بناؤها في أكتوبر 1977، وكان الاستلام النهائي لها في مارس 1980، وكانت آنذاك المديرية الجهوية بسكيكدة مكلفة ببنائها ضمن مشروع يهدف إلى صيانة الآلات الموجهة للصناعة البترولية.
- من1979- 1989: تم إنشاء قسم ببسكرة سنة 1982 بهدف صيانة تجهيزات المنشآت التابعة للمديرية الجهوية سكيكدة، وكذا التمويل بقطع الغيار.
- سنة 1989: تم إنشاء مديرية الصيانة الأغواط (DMN) التي تقوم بتسيير ثلاث قواعد وهي: قاعدة الأغواط، قاعدة حوض الحمراء وقاعدة بسكرة.
- من1990- 2002: قاعدة الصيانة بسكرة كان هدفها مركزا على تنفيذ عمليات الصيانة.
- جوان 2002: تم إنشاء مديرية الصيانة بسكرة (DMB) Direction Maintenance Biskra، حيث أصبحت مؤسسة مستقلة بانفصالها عن مديرية الصيانة الأغواط، وذلك بالقرار رقم 206/DG، مرجع 589 –A المؤرخ في: 2002/06/12.

وتقع مديرية الصيانة بسكرة على مساحة إجمالية قدرها 8793 م^2، في شكل مباني موزعة كمايلي:

- ورشات تقنية.
- مخزن.
- ثلاث مباني إدارية.
- مبنى إداري تقني.
- مبنى للحماية.
- مستودع.

وقد تحصلت مديرية الصيانة بسكرة على شهادة الجودة العالمية(ISO 9001)، وهذا لمواكبة التطورات التي تحدث في الاقتصاد الجزائري، حيث بدأت في مشروع الحصول على شهادة الجودة في: 15 ماي 2004، و تحصلت عليها في جويلية 2005، و أصبحت تتحصل عليها كل سنة.

وتعتمد المديرية في تسييرها على شبكة داخلية وعلى الإعلام الآلي وعلى برنامج متخصص في التسيير، من أجل تسيير أكثر عقلانية.

ويقدر عمال مديرية الصيانة بسكرة ب205 عامل دائم، منهم تقنيين وإداريين، بالإضافة إلى العمال المؤقتين، وهم موزعين على النحو التالي:

الجدول رقم (02): توزيع عدد العمال حسب التخصصات في مديرية الصيانة – بسكرة –2022/04/23

البيان	العـدد	النسبـة
الإطارات العليا	10	04.88 %
الإطارات	95	46.34 %
أعوان التحكم	59	28.78 %
أعوان التنفيذ	17	08.29 %
المتعاقدين	24	11.71 %
المجموع	**205**	**100%**

المصدر وثائق الوحدة: Rapport D'effectif Globale De L'entreprise Arrête Au 23/04/2022

ونلاحظ من الجدول أن الإطارات وأعوان التحكم هم الأغلبية، وهذا لكون المهندسين والتقنيين هم أساس نشاط المديرية، ما يفسر كون المديرية مديرية صيانة قاعدتها الأساسية هي اليد العاملة.

الفرع الثاني: النشاط الاقتصادي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

إن النشاط الأساسي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة هي صيانة الهياكل التالية:

- GK1 /GK2/40 : حاسي الرمل / سكيكدة.
- OK1/34 : حوض الحمراء / سكيكدة.
- GO1/GO2/48: حاسي الرمل / واد الصفصاف/ تبسة نحو ايطاليا.

وهذا ما يعطيها وضعية إستراتيجية للقيام بالعمليات المختلفة للصيانة (مراجعات دورية، تدخلات ميدانية، تصليح الأجهزة والآلات التقنية) في مختلف المنشآت وعلى الخطوط التالية:

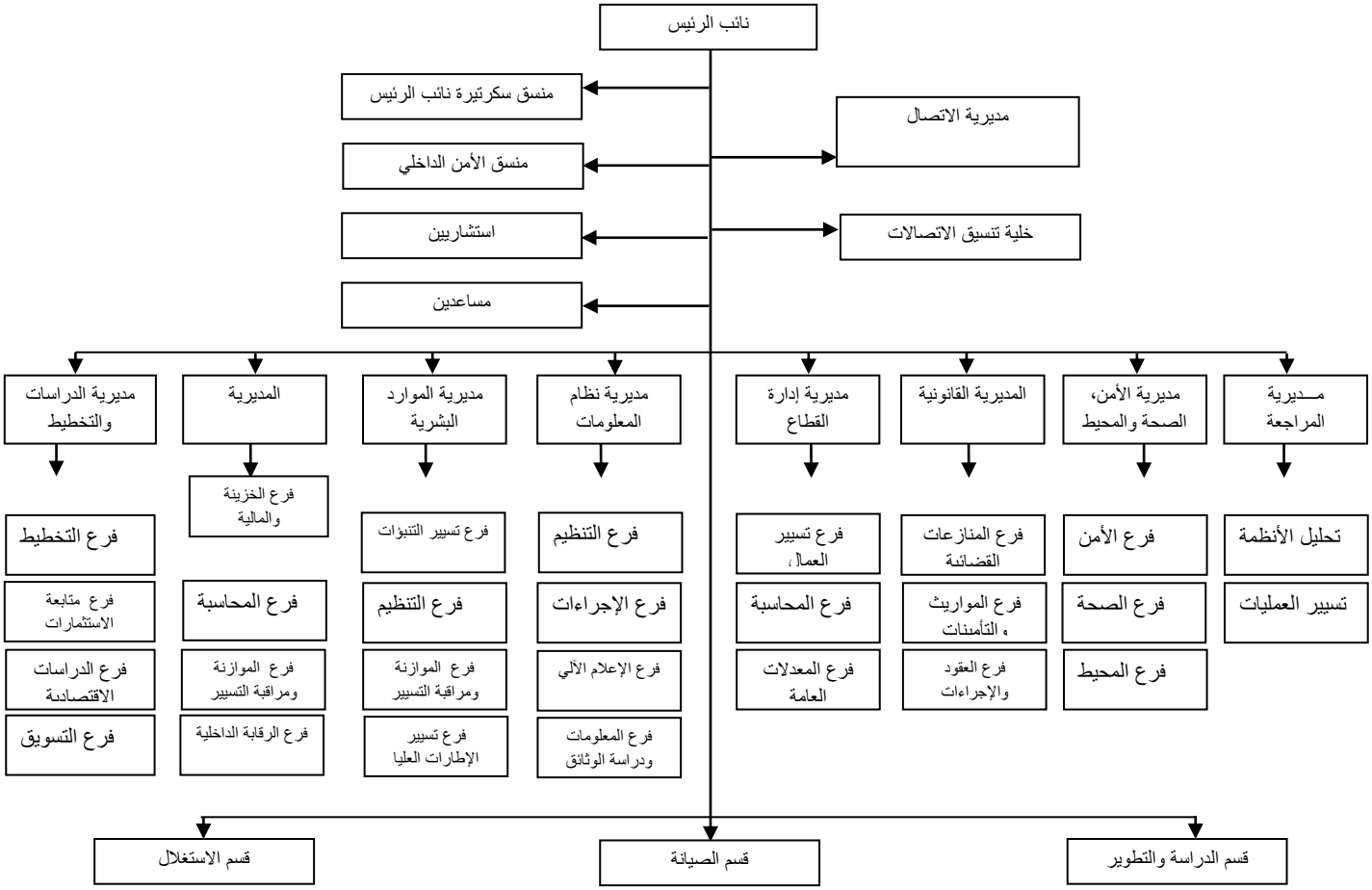
- نشاط النقل بالأنابيب.
- أنشطة المحروقات (إنتاج، توزيع).

كما يوجد للمديرية مهام فرعية أخرى نذكر منها:

- تشخيص وصيانة قطع الغيار، تحديد الهياكل الأساسية للآلات.
- صنع قطع الغيار لاحتياجات نشاط النقل بالأنابيب.
- المساهمة في التجديد المستمر لتجهيزات مختلف هياكل النشاط.
- إعداد ووضع حيز التنفيذ نظام وإجراءات الصيانة ومعايير الآلات والتجهيزات المرتبطة بالنشاط.

المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

إن الهيكل التنظيمي ما هو إلا عبارة عن البناء الذي يبين مختلف المستويات الإدارية والوحدات التنظيمية الرئيسية والفرعية والوظائف، ويبين أشكال الاتصالات وشبكات العلاقات القائمة داخل المديرية وهذا ما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم(08):الهيكل التنظيمي لقسم الصيانة سوناطراك فرع النقل بالأنابيب

وتتبع مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة في تنظيمها أسلوب المديريات، حيث يتدرج الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

1. **مدير الصيانة:**

هو المشرف على مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة، والمسؤول على:

- إعداد وتحديث سياسة وأهداف المؤسسة.
- التخطيط الاستراتيجي ورقابة أهداف المؤسسة.
- توزيع الموارد والوسائل بالمؤسسة.
- وضع حيز التنفيذ نظام اتصال داخل المؤسسة، تحسين نظام إدارة الجودة بالمؤسسة.

2. الأمانة:

تهتم بتسجيل الرسائل الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة، والتي لها علاقة مباشرة بمديرية الصيانة، كما تهتم بالصادر والوارد من مدير المؤسسة إلى مختلف الدوائر التابعة للمؤسسة.

3. دائرة التموين والنقل: وهي المسؤولة عن : (les activités de la Direction Maintenance Biskra)

- تموين المؤسسة بالموارد الأولية، قطع الغيار، الآلات، والتجهيزات الضرورية للنشاط مع احترام الجودة والوقت.
- تسيير المخزون والجرد المادي في المؤسسة، مع احترام الإجراءات والقوانين المطبقة.
- تسيير وصيانة مستودع النقل: السيارات، الآلات، الشاحنات.
- خدمات النقل الضرورية لمختلف هياكل المؤسسة.
- ضمان تحسين عمليات التموين.

4. دائرة الإدارة و الاتصال: هي المسؤولة عن:

- تقييم احتياجات المؤسسة للعمال وإعداد خطط التعيين والتكوين في إطار الموازنات المعتمدة.
- تسيير ملفات العمال في المؤسسة.
- تضمن الخدمات الاجتماعية، طب العمل، التنشيط الاجتماعي والرياضي..
- تسيير ومتابعة النشاطات المرتبطة بـ: الفندقة، الإطعام، صيانة التجهيزات..
- تسيير وسائل الاتصالات بالمؤسسة(هاتف، فاكس، تلكس..).
- التكلف بمهام النقل والإطعام والمبيت للعمال في إطار المهام التي يقومون بها خارج المؤسسة، وكذلك إجراءات الحصول على تأشيرات السفر للعمال الذين يقومون بمهام أو تكوين خارج الوطن.
- تحسين إجراءات الاتصال بالمؤسسة.
- تحسين العمليات المتعلقة بالموارد البشرية.
- تطبيق سياسة المؤسسة فيما يتعلق بمعالجة المشاكل.

5. دائرة المالية والشؤون القانونية: هي المسؤولة عن:

- التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة في الإطار الموازنات المعتمدة واحترام الإجراءات والنصوص القانونية حيز التنفيذ.
- إعداد المخطط السنوي وعلى المدى المتوسط للمؤسسة مع احترام مختلف هياكل المؤسسة ومتابعة تنفيذها.
- تسجيل جميع العمليات اليومية مع الغير كالزبائن والموردين.
- إعداد الميزانيات المالية والمحاسبية للمؤسسة.
- إعداد العقود والاتصال مع الإدارة القانونية المركزية.
- تسيير تأمينات المؤسسة والاتصال مع الإدارة القانونية المركزية.
- إعداد ومتابعة الملفات القانونية للمؤسسة مع الاتصال بالإدارة القانونية المركزية.

- تسيير ومتابعة ممتلكات المؤسسة.
- متابعة الاحترام القانوني لكل العقود المبرمة على مستوى المؤسسة.

6. **دائرة الكهرباء و الآلية:** هي المسؤولة عن:

- القيام بالصيانة فيما يخص فرعي الكهرباء والآلية.
- الإشراف على عمليات الصيانة للآلات الدوارة.
- المساعدة في عمليات تحديث التجهيزات.
- القيام بأعمال حول نظام الحماية.
- القيام بأعمال الكهرباء الصناعية والالكترونية.
- المشاركة في إعداد دفاتر الشروط المرتبطة بالتجهيزات.
- تحسين عمليات الصيانة في الورشات والخدمات المقدمة للزبائن.

7. **دائرة المنهجية والاعتماد:** هي المسؤولة عن:

- إعداد مخطط العمل السنوي والأكثر من سنوي بمساعدة المديريات الجهوية لسوناطراك لضمان صيانة الآلات الدوارة.
- استقبال طلبات العمل وبرمجتها وتقسيمها على هياكل المؤسسة المسؤولة عن التنفيذ.
- تسيير وتحديث برامج وإجراءات الصيانة.
- تنظيم مجموعات من العمال لإعداد فرق عمليات للصيانة.
- إعداد وتحليل نسب الصيانة.
- تحليل وتحديث تكاليف الصيانة.
- إجراء دراسات خاصة على الصيانة.
- تسيير الوثائق التقنية للتجهيزات الصناعية.
- تحسين العملية التجارية والخدمات المقدمة للزبائن.
- قياس ومتابعة رضا الزبائن، والمعالجة الفعالة لاحتياجاتهم.

8. **دائرة الميكانيك الصناعي:** وهي المسؤولة عن:

- القيام والإشراف على عمليات الآلات الواردة.
- الصيانة في الورشات لآلات الضغط (المضخات، المحركات، الآلات الضاغطة...).
- المساهمة في عمليات تحديث التجهيزات.
- صنع قطع الغيار المرتبطة باحتياجات نشاط النقل بالأنابيب.
- تصليح القطع الخاصة بالآلات الدوارة.
- مراقبة مطابقة القطع المصنعة.
- القيام بالتشخيص، تحليل، قياس وخبرة القطع الثمينة (Pièces nobles).

- تحسين التدخلات الميدانية والخدمات المقدمة للزبائن.

9. **مركز الإعلام الآلي:** هو المسؤول عن:

- تسيير وإدارة وصيانة أنظمة الإعلام الآلي في المؤسسة.
- الصيانة القبلية والبعدية لأنظمة الإعلام الآلي.
- تسيير وإدارة واستغلال المراسلات الآلية في المؤسسة.
- تسيير وإدارة واستغلال قواعد معطيات البرامج.
- تسيير وإدارة واستغلال شبكة الإعلام الآلي.
- مساعدة وتكوين مستعملي أدوات الإعلام الآلي.
- الاستغلال الأمثل لوسائل الإعلام الآلي على مستوى المؤسسة.
- تحسين عمليات تسيير أنظمة الإعلام الآلي.

10. **مصلحة الحماية والمحيط:** وهي المسؤولة عن:

- تطبيق سياسة الحماية والمحيط والأمن لمجمع سوناطراك.
- توضيح وظيفة الحماية والمحيط والأمن في المؤسسة من خلال التوعية والتكوين.
- حماية الممتلكات البشرية والمادية من خلال برامج وقائية.
- الوقاية من الحوادث والحرائق من خلال مراقبة الشروط التقنية، وتصرفات العمال وطرق العمل الخطيرة والتوصيات الضرورية.
- مراقبة ومتابعة برامج نشاط النقل بالأنابيب لحماية المحيط.

المبحث الثاني: دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة لسنة 2019

اعتمدنا في عملية الدراسة الميدانية على دراسة تقرير محافظ الحسابات لاستخراج أدلة الإثبات المستعملة في التقرير وإجراء مقابلة مع رئيس المصلحة المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة لمعرفة دور الرقابة الداخلية .

المطلب الأول: حسابات الأصول الثابتة

1.3 الجرد المادي

❖ **المشكلة:**

يظهر المخزون المادي لعام 2019 المتاح لنا فرقا سلبيا قدره 47 عنصرا بقيمة إجمالية قدرها 1304991.13دج . 81 % من هذه العناصر لها قيمة أقل من 30000دج .

❖ **الدليل:**

اكتشف مراجع الحسابات هذه المشكلة من خلال **الفحص المستندي** و **فحص فعلي**، وللاستفسار والإيضاح أكثر قام بإجراء **مقابلة** مع المسؤولين بالمؤسسة.

❖ **الخطر:**

أصل مبالغ فيه لكنه خطر غير جوهري ، لا يؤثر في علاقات المؤسسة مع الأطراف الخارجية.

❖ **التوصية:**

أوصى المراجع بالشروع في إجراء الإصلاح لمسح التناقضات من الأصول.

2.3 تسيير التثبيتات

❖ **المشكلة:**

وجد المراجع أن هناك أصول قيمتها أقل من 30000دج لم يتم خفضها حسب توجيهات الإدارة العليا ولا تزال مستمرة ليتم الاعتراف بها على هذا النحو.

❖ **الدليل:**

اكتشف المراجع هذه من خلال **الفحص المستندي** و **الفحص الفعلي**.

❖ **الخطر:**

عدم تنفيذ قرار من الإدارة العامة

❖ **التوصية:**

أوصى المراجع بمحاسبة الأصول ذات القيمة أقل من 30000دج كأصول استهلاكية .

المطلب الثاني: حسابات الغير

1.4 الموردين الذي من المفروض أن يكونوا مدينون

❖ **المشكلة 1:**

أبلغ المراجع عن فاتورة مزدوجة مدفوعة مقابل 36000دج كانت منذ عام 2015.

❖ **الدليل:**

نوع دليل الذي استعمله المراجع هو **فحص مستندي** .

❖ **الخطر:**

خلاف استغرق مدة طويلة من الزمن مع شركة اتصالات الجزائر.

❖ **التوصية:**

على شركة اتصالات الجزائر باسترجاع المبلغ أو تقوم شركة سوناطراك برفع دعوة قضائية للعدالة.

❖ **المشكلة 2:**

تم تسديد مبلغ 874297.58دج للمورد ABB بفرنسا .

❖ **الدليل:**

كشف المراجع هذه المشكلة من خلال **الفحص المستندي**.

❖ **الخطر:**

خلاف استغرق مدة طويلة من الزمن مع المورد

❖ **التوصية:**

على المورد إصلاح ما تم استرجاعه من طرف الشركة أو إرسال قطع غيار آخر للشركة أو تقوم هاته الأخيرة باستعمال كفالة حسن الأداء.

2.4 فواتير الموردين لم يتم استلامها بعد

❖ **المشكلة:**

لاحظ المراجع الخارجي أن هناك ديون بقيمة 328422733.12دج. بما في ذلك 58% . أو 190315328.43دج من الفواتير التي لم يتم استلامها تخص موردين اثنين هما:

- NUOVO PIGNONE ITALY: 56097866.52دج.
- ALGESCO BLIDA: 46137621.00دج.

❖ **الدليل:**

نوع الدليل الذي استخدمه المراجع هو **الفحص المستندي** وللاستفسار أكثر قام بإجراء **مقابلة** مع الموظفين.

❖ **المخاطرة:**

مصدر نزاع طويل المدى.

❖ **التوصية:**

على المورد تصليح الآلة أو تقوم الشركة باستعمال كفالة حسن الأداء. أو المؤسسة الأم تقوم بإرسال لجنة تحقق في القضية.

المطلب الثالث: مقابلة مع رئيس المصلحة المحاسبية لمؤسسة سوناطراك فرع بسكرة

س1) لماذا ظهر الفرق السالب ؟ ومتى تتم معالجته ؟

ج1) ظهر الفرق السالب بعد عملية الجرد المادي للتثبيتات.

- تتم معالجته بعد صدور قرار من لجنة خاصة بمعالجة الجرد معينة من طرف شركة سوناطراك الأم وذلك بعد التأكد من انتهاء البحث عليها، ولحد الآن لم يتم إعطاء أي قرار بخصوص الفرق السالب.

تحليل1) بعد قيام المراجع الخارجي بعملية الفحص الفعلي و المستندي لاحظ أن هناك فروقات سلبية لبعض التثبيتات وهذا قد يكون ناتج عن تلف أو سرقة أو إهمال الموظفين لبعض من التثبيتات خلال قيامهم بعمل داخل أو خارج الشركة، ولحد الآن لم يتم حل هذه المشكلة .

س2) في ظل عدم وجود نظام رقابة داخلية كيف يتم استرجاع المصروف المضاعف؟

ج2) مؤسسة سوناطراك بسكرة تقوم برفع دعوة قضائية ضد اتصالات الجزائر. لأن عملية الحل بالتراضي لم تفي بالغرض.

تحليل2) الرقابة الداخلية نشاط تقييمي تقوم به وحدة مستقلة للتدقيق الداخلي بوحدة سوناطراك الأم تقوم بفحص ومراجعة النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى، والتحقق من تطبيق القوانين واللوائح والنظم المالية دون عجز أو اختلاس أو تلاعب بالمال العام. فهنا عند وجود نظام رقابة داخلية تقوم بالحرص على استرجاع المصروف المضاعف الموجود خارج الشركة، لأنه في حقيقة الأمر هذا المصروف المضاعف هو مال عام .

س3) هل تتطلب العملية تكوين مؤونة ؟

ج3) أكيد تتطلب العملية تكوين مؤونة لأن المدة فاقت السنة.

تحليل3) بما أنه عملية الحل بالتراضي بين شركة سوناطراك بسكرة واتصالات الجزائر لم تفي بالغرض، وتطلب الأمر إلى رفع قضية ضدهم ، ولهذا قامت المؤسسة بتكوين مؤونة ، إضافة إلى ذلك مصاريف المحامي.

س4) في حالة وجود عطب أو خلل في بضاعة مستوردة كيف يتم التعامل مع الموردين الموجودين في الخارج ؟

ج4) في البداية يتم إعلامه بعدم مطابقة البضاعة المستوردة أو كونها تالفة ، إذا قام تعويضها يتم إدخالها إلى المخزن، إذا لم يتم التفاهم تبقى في حساب خارج المخزون واستعمال **ح/4091: الموردون: تسبيقات ومدفوعات مسددة مسبقا على الطلبيات**

تحليل4) المؤسسة أعلمت المورد أن هناك خلل في بعض قطع الغيار، وفي حالة رفض المورد القيام بتصليحه على المؤسسة محل الدراسة بإعلام المؤسسة الأم بالمشكلة، وترسل هاته الأخيرة مراقبين من أجل التحقيق في الأمر وتوجيه مؤسسة سوناطراك فرع بسكرة لإيجاد حلول مناسبة، وفي حالة ما إذا المورد رفض تصليح الخلل وانتهت فترة العقد المتفقة بينهما، مؤسسة سوناطراك الأم تعطي الحق لسوناطراك بسكرة باستعمال كفالة حسن الأداء.

س5) هل استفاد نظام الرقابة الداخلية من توجيهات المدقق الخارجي ؟

ج5) في السابق كان المدقق الخارجي يستعمل تقرير المدقق الداخلي ، كان عمل متكامل، حيث كان المدقق الداخلي يحرص على تصحيح الأخطاء وسوء التسيير الذي يكتشفه المدقق الخارجي.

تحليل5) نجد أن هناك علاقة قوية بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي حيث أنه تنشأ أهمية التعاون والتنسيق بينهما لأن موضوع المراجعة واحد وهو المستندات والسجلات والدفاتر وعلى سبيل المثال نجد أن المراجع الداخلي يزود المراجع الخارجي بنسخة من خطة وبرنامج المراجعة.

س6) هل تثق في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟

ج6) نعم.

تحليل6) نرى أن رئيس المصلحة المالية للشركة يثق في نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف الشركة بفعالية وكفاءة، وإصدار تقارير مالية موثوق بها، والامتثال للقوانين واللوائح والسياسات المعمول بها.

س7) هل أنت راض على الأداء المهني للمدقق الداخلي ؟

ج7) نعم.

تحليل7) رئيس المصلحة المالية للشركة راض على الأداء المهني للمدقق الداخلي لأنه يراه حريص على الإتقان في عمله والدقة في فحص المعلومات لتفادي الوقوع في الأخطاء، ولتسهيل عملية المراجع للمدقق الخارجي.

س8) هل النظام الرقابي للشركة يفي بغرض حماية أصول الشركة ؟

ج8) النظام الرقابي للشركة لا يستطيع حماية كل أصول الشركة.

تحليل8) النظام الرقابي لا يحمي كل أصول الشركة لأن المراجع الداخلي يقوم بكتابة ملاحظته في التقرير، ويرسل هذا الأخير إلى مدير الشركة الذي تخول له السلطة في اتخاذ القرار المناسب.

س9) ما هي الملاحظات التي استفاد منها نظام الرقابة الداخلية ؟

ج9) ليست ملاحظات بل يقوم بتوجيه المؤسسة في عملية تصحيح أو حل مشاكل التي يكتشفها المدقق الخارجي.

تحليل9) المراجع الخارجي يقدم توجيهات للمؤسسة، ويقوم المراجع الداخلية بالحرص على أنها تم تصحيحها من طرف المؤسسة قبل رجوع المدقق الخارجي.

س10) هل عدم وجود نظام رقابة داخلية للمؤسسة يعيق عمل المراجع الخارجي في جمع أدلة الإثبات ؟

ج10) عدم وجود نظام رقابة داخلية في المؤسسة يعيق عمل المراجع الخارجي .

تحليل10) إن فاعلية المراجع الداخلي تقلل من مخاطر المراجعة وتسهل مهام مراجع الحسابات الخارجي ، إذن الرقابة الداخلية هي العمود الفقري في الشركة فهي لا تؤدي المؤسسة للوقوع في أخطاء جوهرية تؤثر في سمعتها أو في علاقتها مع الغير.

المطلب الرابع: تقويم مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة

من خلال دراستنا لتقرير محافظ الحسابات لسنة 2019 لمديرية الصيانة سوناطراك فرع بسكرة وبعدما قام بمراجعة جميع حسابات الميزانية والتسيير، تم اكتشاف 4 مشاكل تخص التثبيتات وحسابات الغير، و يراها المراجع الخارجي بأنها قابلة للتعديل، هذا أكبر دليل على أن المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي بطريقة صحيحة، و مخرجات نظامها ذات درجة عالية من المصداقية في قوائمها المالية.

كما أن المؤسسة تطبق المبادئ والقواعد والقوانين المحاسبية، ودليل ذلك أن المراجع الخارجي جبر المؤسسة محل الدراسة أن تجعل الأصول التي قيمتها أقل من 30000دج أصول استهلاكية.

تطبق المؤسسة المعايير الدولية بمصداقية وموثوقية مما سمح لها أن تقوم بمعاملات تجارية مع دول أجنبية.

نستنتج أن العمل الذي قام به المراقب الداخلي خلال السنة المالية ساهم بدرجة كبيرة لوصول المؤسسة إلى مستوى جيد في مصداقية وموثوقية معلوماتها المالية، مما كان له الدور في تسهيل عمل المراجع الخارجي.

وفي الأخير يمكننا القول أن تقرير المؤسسة محل الدراسة نظيف، أي عدم وجود تحفظات وأن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية، لأن المراجع الخارجي أعطى للمؤسسة محل الدراسة الوقت الكافي لمعالجة هذه الأخطاء، أما حجم فواتير الموردين بالنسبة للمؤسسة ليس بالحجم الكبير الذي يؤثر على علاقات المؤسسة مع الأطراف الخارجية، أي خطأ غير جوهري.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية لتقرير محافظ الحسابات لسنة 2019 حول الوضعية المالية لمؤسسة سوناطراك فرع بسكرة، وبعد دراسة التقرير تم توضيح أدلة الإثبات المستعملة من طرف محافظ الحسابات، وتبين أن أهم أدلة الإثبات التي دار حولها نقاش التدقيق كانت الفحص المستندي ، الجرد الفعلي، المقابلة المرتبطة بنشاط المؤسسة.

ومن خلال إجراء مقابلة مع رئيس المصلحة المحاسبة حول نظام الرقابة الداخلية اكتشفنا الدور الكبير الذي قام به المراقب الداخلي (رئيس مصلحة المحاسبة) في اكتشاف الأخطاء لتسهيل عملية المراجعة لمحافظ الحسابات.

خاتمة

من خلال ما تناوله موضوع أهمية أدلة الإثبات في تحسين نظام الرقابة الداخلية، ومحاولة الوقوف على الدور الذي تؤديه أدلة الإثبات لتحسين الرقابة الداخلية، تم إبراز أهم الجوانب التي ساهمت في تحسين الرقابة الداخلية الذي يعتبر أدلة الإثبات جزء ووسيلة رئيسية منها، وكان ذلك انطلاقا من الإشكالية المتمثلة في: **ما أهمية أدلة الإثبات في تحسين الرقابة الداخلية ؟** وبدراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات، ومحاولة استخراج جميع أدلة الإثبات المستعملة في تدقيق حسابات المؤسسة، حيث يمكن القول لأدلة الإثبات كبير في فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وقد تم التوصل في النهاية إلى جملة من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي:

نتائج الدراسة:

- أدلة الإثبات تساهم في درجة كفاءة الرقابة الداخلية حيث كلما قل حجم كمية أدلة الإثبات دليل على وجود نظام رقابي فعال.

- تعد أدلة الإثبات أداة المراجع الخارجي لمعالجة صحة و مصداقية القوائم المالية المقدمة له حيث تهيئ له مدى القناعة التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد.

- للرقابة الداخلية دور كبير في المؤسسة فهي تسهل عمل المراجع الخارجي من خلال اكتشافها للأخطاء والغش قبل أن يكتشفها المراجع الخارجي.

- القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك بسكرة مطبقة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وخالية من الأخطاء الجوهرية.

- تقرير المؤسسة نظيف ، والمراجع غير متحفظ برأيه.

اختبار الفرضيات:

1- الفرضية الأولى: أدلة الإثبات تعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المراجع الخارجي من معلومات تساعده في تدعيم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، تعتبر **فرضية صحيحة** كون أن معايير العمل تنص على أنه لابد من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص.

2- **الفرضية الثانية: يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال ضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها،** تعتبر **فرضية صحيحة** نظرا لأن نظام الرقابة الداخلية يتضمن الخطة التنظيمية ومختلف الأساليب والإجراءات التي تطبقها الإدارة للتحكم في عملياتها، حيث يساعد النظام الرقابي الفعال على حفاظ المال العام.

3- الفرضية الثالثة: تساهم أدلة الإثبات من خلال فحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، هي **فرضية صحيحة** حيث تعتبر أدلة الإثبات أداة مهمة لتسهيل عملية مراجعة الحسابات فهي الأداة التي تقوم بتقوية نظام الرقابة الداخلية وتفعيله.

التوصيات والاقتراحات:

- إعطاء أهمية كبيرة لمراجع الحسابات الخارجي وتأييده بالقوانين للحصول على المستندات والوثائق اللازمة التي تساعد على السير الحسن والصحيح لعملية المراجعة.
- الاهتمام بتدريب المراجعين الداخليين تماشيا مع التطورات الحاصلة في المهنة.
- بناء هيكل سليم للرقابة الداخلية يسهل عملية الحصول على أدلة إثبات ملائمة.
- قيام المؤسسة بوضع لجنة الضبط الداخلي التي تهدف إلى حماية الأصول من السرقة، الضياع، أو التلف.
- إيجاد حلول مع الموردين الموجودين في الخارج.

آفاق الدراسة: من خلال دراستنا لأهمية أدلة الإثبات في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وبعد استخلاصنا للنتائج نرى أنه مازالت بعض النقاط يمكن التطرق إليها وتكون أساسا لبحوث لاحقة وتتمثل في الآتي:

- أثر أدلة الإثبات في اتخاذ القرار .
- دور أدلة الإثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.
- أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
الملخص	
قائمة الجداول	I
قائمة الأشكال	II
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: أدلة الإثبات	4
تمهيد	5
المبحث الأول: ماهية أدلة الإثبات	6
المطلب الأول: تعريف أدلة الإثبات وأهميتها	6
المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات	7
المطلب الثالث: غرض وحجية أدلة الإثبات	10
المطلب الرابع: العوامل التي تؤثر على كمية أدلة الإثبات	11
المبحث الثاني: أنواع أدلة الإثبات	12
المطلب الأول: الفحص الفعلي، العينات الإحصائية و المصادقات	12
المطلب الثاني: التوثيق، الملاحظة، المقابلات والاستفسار من العميل	17
المطلب الثالث: إعادة التشغيل، الإجراءات التحليلية، والأحداث اللاحقة	18
المطلب الرابع: التقديرات المحاسبية، استمرارية المنشأة، و إقرارات الإدارة.	21
المبحث الثالث: إعداد تقرير عملية التدقيق	25
المطلب الأول: ماهية تقرير المدقق الخارجي	25
المطلب الثاني: خصائص التقرير	26
المطلب الثالث: محتوى التقرير	27
المطلب الرابع: أنواع تقارير عملية التدقيق	29
خلاصة الفصل	32
الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية	33
تمهيد	34
المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية	35

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية	35
المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية	36
المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية	37
المطلب الرابع: أقسام وحدود الرقابة الداخلية	39
المبحث الثاني: عموميات حول الرقابة الداخلية	40
المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية	40
المطلب الثاني: مقومات الرقابة الداخلية	43
المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية	44
المطلب الرابع: المسؤوليات تجاه الرقابة الداخلية	46
المبحث الثالث: طرق، مراحل،معايير تفعيل، مسؤوليات تجاه الرقابة الداخلية	48
المطلب الأول: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية	48
المطلب الثاني: مراحل تقييم الرقابة الداخلية	49
المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية	51
خلاصة الفصل	53
الفصل الثالث: دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة سوناطراك –بسكرة–	54
تمهيد	55
المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة سوناطراك	56
المطلب الأول: نشأة مؤسسة سوناطراك (شركة الأم)	56
المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل التربص وهيكلها التنظيمي	59
المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة سوناطراك بسكرة	63
المبحث الثاني: دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمديرية الصيانة بسكرة سنة 2019	67
المطلب الأول: حسابات الأصول الثابتة	67
المطلب الثاني: حسابات الغير	68
المطلب الثالث: تحليل المقابلة مع رئيس دائرة المالية لمؤسسة سوناطراك فرع بسكرة	69
المطلب الرابع: تقويم مديرية الصيانة سوناطراك بسكرة	71
خلاصة الفصل	72
خاتمة	74

قائمة المحتويات	
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

- **أحمد قايد نورالدين. (2017). *التدقيق المحاسبي*. عمان– الأردن: دار الأعصار العلمي.**
- **السيد شحاتة شحاتة، و نصر علي عبد الوهاب. (2014). *دراسة متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.**
- **خلف عبد الله الوردات. (2006). *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق*. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.**
- **خلف عبد الله الوردات. (2014). *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الادرة عن IIA*. عمان– الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.**
- **رزق أبو زيد الشحنة. (2013). *تدقيق الحسابات*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.**
- **سامي محمد الوقاد، و لؤي محمد وديان. (2019). *تدقيق الحسابات (1)*. عمان: مكتبة المجتمع العربي.**
- **سعود كايد. (2012). *تدقيق الحسابات*. المملكة الأردنيةالهاشمية: دائرة المكتبة الوطنية.**
- **عبد الوهاب نصر علي. (2015–2016). *معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.**
- **عبد الوهاب نصر، و السيد شحاتة شحاتة. (2005–2006). *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة*. الاسكندرية: الدار الجامعية.**
- **كريمة علي الجوهر، عزت بركات عبدالله، نظمي ايهاب، و صديقي مسعود. (2012). *التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات*. القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.**
- **محمد السيد سرايا، السيد شحاتة شحاتة، و ابراهيم راشد محمد. (2013). *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.**
- **محمود السيد الناغي. (2000). *المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق*. المنصورة: المكتبة العصرية.**

مذكرات:

- **بوبكر عميروش. (2011–2010). دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة. سطيف ، قسم العلوم التجارية: جامعة فرحات عباس.**
- **جمال جنينة، و عبد الرحيم بكوش. (2020–2019). مساهمة أدلة الإثبات في جودة المعلومات المحاسبية. بسكرة، العلوم التجارية.**
- **صدام كاطع هاشم. (بلا تاريخ). دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبدار الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية. بغداد، اقتصاديات الأعمال، العراق.**
- **هاني فرحان الزايغ. (2006). دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية. غزة، التجارة.**

المجلات:

- **أحمد عمري، و زين العابدين ماضي. (2021). تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي. *مجلة العلوم الانسانية* .**

المصادر:

- ***les activités de la Direction Maintenance Biskra*** **. (s.d.).**

ملاحق

3. Immobilisations

3. 1 : Inventaire physique

Constat :
⇨ L'inventaire physique 2019 mis à notre dispostion fait état d'un écart négatif de 47 articles pour une valeur totale de 1 304 991,13 DA. 81 % de ces éléments ont une valeur inferieure à 30.000 DA et constituent des écarts anciens (Remontant parfois jusqu'à 2006) dont les recherches se sont avérées infructueuses, donc assimilables à des écarts irreductibles.
Référence :
⇨ Article 10 du code de commerce ; ⇨ Procédure de clôture des comptes 2019 DCP/FIN notamment ses points 1.15 et 2.2.1.1 B.
Risque :
⇨ Actif surévalué.
Recommandation
⇨ Enclencher la procédure de réforme à l'effet d'expurger ces écarts de l'actif.
Notation du risque
⇨ **Modéré.**
Réponse de la Structure Auditée:
Commentaire de l'auditeur

S. OUZZANI Expert Comptable Commissaire Aux Comptes

3. 2 : gestion des immobilisations :

Constat :
⇨ Les immobilisations dont la valeur est inférieure à 30.000 DA n'ont pas fait l'objet d'un déclassement conformément aux instructions de la Direction Générale et continuent toujours d'etre comptabilisées en tant que telles.
Référence :
⇨ Procédure de clôture pour 2019 (point 1.15) ⇨ Article 05 de la loi de finance complémentaire pour 2019 ; ⇨ Article 141 du code des impôts directs ; ⇨ Instruction N° 228/DCP-FIN/DCF/2017 ;
Risque :
⇨ Non application d'une décision de la Direction Générale.
Recommandation
⇨ Comptabiliser les immobilisations dont la valeur est inférieure à 30.000 DA comme consommables de l'exercice, conformément à la procédure de clôture pour 2019.
Notation du risque
⇨ **Modéré.**
Réponse de la Structure Auditée:
Commentaire de l'auditeur

S. OUZZANI Expert Comptable Commissaire Aux Comptes

4. Comptes de tiers

4-1 : Fournisseurs anormalement débiteurs :

Constat :
⇨ Il est fait état d'une facture **mobilis** payée en double pour un montant de 36 000 DA et ce depuis 2015, et de Trois articles payés au fournisseur ABB France mais non livrés pour un montant de 874 297,58 DA datant de 2018. Celles-ci sont assimilables à des créances qu'il ya lieu de recouvrer.
Référence :
⇨ Point 4-1 de la procédure de clôture des comptes de l'entreprise pour 2019 stipulant que : la justification ne peut à elle seule authentifier une créance. Certaines données non connues par la comptabilité peuvent en faire une créance aléatoire.
Risque :
⇨ Litige latent.
Recommandation
⇨ Appliquer le point 4-1 de la procédure de contrôle des comptes de l'entreprise pour l'exercice clos 2019, relatif à l'assainissement des créances ; ⇨ Relancer les fournisseurs ayant reçu un double paiement.
Notation du risque
⇨ **Modéré.**
Réponse de la Structure Auditée:
Commentaire de l'auditeur

S. OUZZANI Expert Comptable Commissaire Aux Comptes

4-2 : Fournisseurs - factures non parvenues :

Constat :
⇨ Le montant des dettes de DMB s'éleve a **328 422 733,12 DA** dont 58 %, soit **190 315 328,43 DA,** de factures non parvenues. A titre d'illustration, 54 % des factures non parvenues concernent deux fournisseurs : o NUOVO PIGNONE ITATY : **56 097 866,52 DA ;** o ALGESCO BLIDA : **46 137 621,00 DA.**
Reférence :
⇨ Paragraphe 3 du point 4-2 de la procédure de clôture des comptes de l'entreprise pour 2019.
Risque :
⇨ Source d'un conflit latent.
Recommandation
⇨ Appliquer le paragraphe 3 du point 4-2 de la procédure de clôture des comptes de l'entreprise pour l'exercice 2019. La nature et l'importance des relations commerciales avec les fournisseurs concernés doivent être prises en considération.
Notation du risque
⇨ **Modéré.**
Réponse de la Structure Auditée:
Commentaire de l'auditeur

S. OUZZANI Expert Comptable Commissaire Aux Comptes