المؤسسة التعليمية:المركز الجامعي نور البشير البيض

معهد العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية.

التخصص: سنة ثالثة إدارة مالية وسنة ثالثة محاسبة ومراجعة

عنوان المقياس المدرس: التدقيق المالي

الفئة التعليمية المستهدفة: طلبة السنة الثالثة

نوع الدروس المقدمة: محاضرة، أعمال موجهة.

الأستاذة:مجدوبي شهرزاد

الدرجة العلمية: دكتوراه في العلوم الاقتصادية.

الدرجة المهنية: أستاذ محاضر "أ".

البريد الإلكتروني المهني:medjdoubi.medjdoubi@yahoo.fr

1/تقديم المقياس:

يقدم هذا المقياس مقاربة تجمع بين الأهداف والكفاءات تتعلق بممارسات التدقيق المحاسبي والمالي، أسسها، ومنهج العمل بها كما يسمح بعد توفير إدراك ملم للجانب المنهجي للتدقيق إلى التعرف على الممارسة العملية لهذه المهمة الرقابية على مستوى إدارات ومصالح المؤسسة، وكذلك على المستوى العام للمؤسسة ككل وكيفية إضافة قيمة من خلال تحقيق العمل الرقابي، ويعد هذا المقياس عبارة عن استكمال للموضوعات المعالجة في المحاسبة المالية راميا إلى تطوير مهارات الطلبة وقدرتهم في مستوى الليسانس

حيث أدى كبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها إلى زيادة الاهتمام بنظم الرقابة والتدقيق باعتبارها نظام يساعد الإدارة على الوفاء بأهدافها، فقد توسع مفهومها وتطورت أهدافها لتواكب التطورات في الحياة الاقتصادية للمؤسسة، حيث يعتبر التدقيق علم مترامي الأطراف يهدف إلى إعطاء الصبغة القانونية للمعلومة محل الاستعمال وهو بذلك وسيلة إثبات مدى صحة واعتمادية المعلومات محل التداول من حيث القانونية ،السلامة والصورة الوافية لها أي مدى تمثيله للحقيقة القائمة على أرض الواقع أحسن تمثيل. بالإضافة إلى أن هناك تطور مستمر في مهنة التدقيق والبيئة التي تطبق فيها.

المحاضرة الأولى: عموميات حول التدقيق

1/أساسيات علم التدقيق: شهد ظهور علم التدقيق عدة مراحل، وهو بذلك اكتسى طابع المهنية؛ حيث أصبحت له أهدافه ومبادئه وأنواعه المختلفة، وفيما يلي لمحة تاريخية حول نشأة هذا النشاط ومختلف الهيئات التي ساعدت على تطويره عبر الزمن.

أ-لمحة تاريخية عن التدقيق: تستمد كلمة "مراجعة" أو "تدقيق"،" Audit "من الكلمة اللاتينية" Audire " ومعناها يستمع ، ويرجع استخدامها إلى الطريقة المتبعة من طرف حكومات قدماء المصريين واليونان في متابعة الحسابات؛ حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها .وفي كتاب بعنوان"جذور التدقيق" يشير بعض الكتاب إلى أن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية، وتبع ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا مدققين لمراجعة الحسابات والتقرير عنها بواسطة الخدم .بعد ذلك تطورت مفاهيم علم تدقيق الحسابات بظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر؛ حيث اتسع نطاق التدقيق فشمل الوحدات الاستثمارية للقطاع الخاص من مشاريع ومنشآت مختلفة، ومع ظهور الثورة الصناعية ومع ما ترافق معه من ظهور لأشكال جديدة للشركات ذات الامتداد الإقليمي والوطني والدولي، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، مما سبب في صعوبة التسيير لأصحاب الشركات نتيجة لهذا التطور، وهو ما دفع بأصحاب الشركات إلى تفويض أشخاص أكفاء لإدارة أموالهم في إطار نظرية الوكالة مما ولد ظاهرة انفصال الملكية عن التسيير،

وبذلك ولد هذا الأمر ضرورة وجود طرف ثالث يضمن العلاقة التنظيمية القائمة بين الملاك والمسيرين، هذا الطرف يدعى المدقق. إن التطور التاريخي لمفهوم التدقيق خلال المراحل المختلفة من الزمن كان موازيا اقتصاديا واجتماعيا، وكل ذلك أثَر على مجال وهدف وأسلوب التدقيق.

إن السبق التاريخي لأول منظمة مهنية في ميدان المراجعة والتدقيق هو في مدينة فينيسيا بإيطاليا ثم تفاوتت الدول في إعداد شروط مزاولة مهنة التدقيق حتى وصلت إلى أنه لا يخلوا بلد اليوم من مهنة التدقيق. وتعد فترة الكساد العالمي سنة 1929 وما رافقها من إفلاسات للعديد من الشركات والتلاعب بالحسابات السنوية للشركات من أهم أسباب تضاعف وسائل التدقيق. فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوقّ المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى .وبالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرورة التدقيق في المؤسساتّ الاقتصادية.وبهذا أصبح لعلم التدقيق مساحته في العلوم الإدارية وأهميته في أرض الواقع، وبدأ يكتسي طابع المهنية بشكل تدريجي نتيجة للتراكم الحاصل في التقنيات المستعملة في التدقيق والخبرات الحاصلة في هذا المجال .

ب-تعريف التدقيق: فيما يلي مجموعة تعاريف لمنظمات مهنية وباحثين في هذا المجال :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها"عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" وعرف Germond « et » Banmoult "المراجعة المحاسبية على أنها: "اختبار تقني صارمّ في بناء أسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات فيّ كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة وفي تعريف آخر نجد أن: التدقيق هو الفحص المهني الذي يقوم به شخص ذو كفاءة واستقلالية من أجل إبداء الرأي معلل حول قانونية وسلامة القوائم المالية "ويقصد بمعيار القانونية: التطبيق للقوانين والإجراءات المعمول بها .معيار السلامة: وهو التطبيق بحسن النية لهاته القوانين .وفي تعريف آخر: " المراجعة هي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة "ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن التدقيق هو عبارة عن علم يعنى بعملية الفحص المهني المنظم إمكانية الحكم على سلامة القوائم المالية والتعبير المالي السليم لهاته القوائم وذلك لأنظمة الرقابة الداخلية و من خلال إبداء رأي فني محايد بالرجوع إلى معايير النوعية وهي • :معيار القانونية؛ •معيار السلامة؛ •معيار الصورة الوافية

يهدف هذا النشاط في النهاية إلى الرفع من اعتمادية المعلومة محل الفحص .ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن تلخيص مراحل التدقيق في المراحل التالية:

أ- الفحص: التأكد من صحة وسلامة تسجيلها وتحليلها وتبويبها ،القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة

ب- التحقيق: ويقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة عن فترة مالية معينة .وباعتبار أن وظيفتي الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان فمن خلالهما يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزه المالي .

ت- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة أو خارجها وهو آخر خطوة في عمل المدقق

2/فروض التدقيق: تقوم عملية التدقيق على مجموعة من الفروض التجريبية يتم الرجوع إليها في عمليات الفحص، وفي هذا الإطار يعرف Kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل وترشيد السلوك، وفي هذا الصدد فقد شهدت الساحة البحثية محاولات لإيجاد إطار موحد للفروض لكن حتى الآن لا يوجد اتفاق بين الباحثين، وفيما يلي نموذج للفروض المقبولة عموما:

1-قابلية البيانات للفحص: يقوم نشاط التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية من أجل الحكم على مصداقية المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وعليه فإن عملية تقييم البيانات تقوم على المعايير التالية :

أ- ملائمة المعلومات: ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها

.ب- قابلية الفحص: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها

.ج- عدم التحيز في التسجيل : تسجل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية

.د- قابلية القياس الكمي: وهو يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية .

2-عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة :يقوم هذا الفرض على فرضية قيام استراتيجية تعاون بين المدقق والإدارة تسمح بتبادل المنافع بين الطرفين، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي تتم وبالمقابل يستفيد المدقق من تعاون الإدارة فيّ تدقيقها بدرجة كبيرة، مجال الحصول على المعلومات الضرورية تسمح بإبدائه لرأي فني محايد.

3- خلو القوائم المالية ومعلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية :أي هذا الفرض يبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء ، لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله من أجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال الكفاءة باعتبارها معيار من المعايير الشخصية للتدقيق

4-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن فرضية وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة من شأنه أن يضيق مجال الخطر القائم في المؤسسة، وعليه فإن المراجع يصبح أمام خيار المراجعة الكاملة الاختبارية بدل المراجعة الكاملة التفصيلية التي لا تستني جزئية ولو بسيطة من مخرجات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

5-التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية والبيانات المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والالتزام بها يعتبر مؤشرا على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال على مستوى المؤسسة.

6-العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يقوم هذا الفرض على قاعدة الاستمرارية في الأداء، فإذا اتضح إلى مراقب الحسابات أن المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وأن نظام الرقابة الداخلية سليم في الحاضر، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح

7-مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط : ويعني بذلك أن العلاقة القائمة بين المؤسسة والمدقق تحكمها ظوابط محددة في القوانين والمعايير الدولية للتدقيق، وعليه فما يجب أن يتحلى به المدقق هو الاستقلالية والحيادية في أدائه، وكذلك الحال بالنسبة للمدقق الداخلي باعتباره يحمل برانامجا سنويا يلتزم به أثناء تنفيذه لمهامه داخل المؤسسة .

3/أهداف التدقيق: لعب التطور الحاصل في مهنة التدقيق تأثيرا مهما في نوع الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها المدقق، حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهدافا عملية، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع الثلاثة

:أولا: الأهداف التقليدية: وهي كالآتي:

*التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته و تقرير مدى الاعتماد عليها .

*الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات

*إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش

* تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه .

*معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة

ثانيا: الأهداف الحديثة: وهي كالآتي:

*مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة

* تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها

* القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط

* تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع

* تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق

ثالثا: الأهداف العملية:: من التطور التاريخي للتدقيق ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة للممارسة العملية للتدقيق وما خلفه ذلك من مكتسبات نظرية من جهة أخرى سنورد الأهداف العملية للتدقيق باعتبارها مساقات ذهنية لشخص المدقق أثناء تنفيذه لعملية الفحص في أي نوع من أنواع التدقيق والمتمثلة فيما يلي

1-الشمولية أو الكمال: يفرض هذا الهدف على المدقق أن يتأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية يولد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية، بمعنى أن كل ما هو موجود في أرض الواقع من تدفقات مادية ومالية ومعنوية له صورة في المحاسبة ولو في وثيقة أولية تضمن التسجيل المحاسبي فيما بعد.

2-الوجود والتحقق: يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وذلك من خلال التحقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية والختامية موجود فعلا استخدام تقنية الملاحظة المادية، وهو بذلك عكس لمبدأ الشمولية؛ حيث يتأكد المدقق من أن كل ما هو موجود في المحاسبة له صورة على أرض الواقع، واجتماع هذين الهدفين يحقق خاصية الرقابة المتبادلة

3-الملكية والمديونية: يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة؛ أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية ولا تعتبر كالتزام خارج الميزانية والخصوم كذلك هي التزام عليها، والتي تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام سواء داخلية أو خارجية

4-التقييم والتخصيص: يهدف المدقق إلى التأكد من أن تقييم الأحداث المحاسبية يتم وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات و كذا تقييم المخزونات ثم التسجيل المحاسبي السليم لهذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .يؤدي الالتزام الصارم بهذا البند إلى تحقيق ما يلي | تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش | .الالتزام بالمبادئ المحاسبية | .ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى .

5- العرض والإفصاح: يتأكد المدقق من خلال هذا الهدف من أن كل العمليات المحاسبية قد تجميعها وتبويبها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من فترة إلى أخرى، وأن عملية التسجيل قد تم إدراج فيها ما يجب، وهو ما يحقق هدف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية التي تسعى إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة

6-إبداء رأي فني محايد: يتحقق المدقق في إطار إبداء الرأي حول القوائم المالية من العناصر الآتيةّ لإبداء رأي فني محايد

التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛ ♣

مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛ ♣

التأكد من التسجيل السليم للعمليات وكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛ ♣

محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛ ♣

تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛

♣تقييم الأهداف والخطط، والهيكل التنظيمي .بعد استيفاء المدقق لهذه الأهداف العملية أثناء تنفيذه لعملية الفحص يمكن له أن يبدي رأيه بكل ارتياحية حسب نوع التدقيق الذي يمارسه.

-التسجيل المحاسبي: يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغالمتمثلة لأصل معين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات والقوائم المالية إذ يتأكد المدقق من المبالغ المسجلة في اليومية والارصدة في دفتر الأستاذ كما أن هذا الهدغ له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي والمادي وتتضمن الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من الدقة المحاسبية ما يلي:

-إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي لمختلف موجودات المؤسسة

-استلام المصادقات من العملاء ومطابقتها مع السجلات والمستندات التي تؤدي إليها

-يقوم المدقق بالتحقق من العمليات الحسابية ويتأكد من دقتها

-التحقق من صحة الحسابات الخاصة بأقساط إهتلاك التثبيتات حتى يضمن المدقق التوزيع السليم لتكلفة التثبيت على مدى حياة هذا الأخير.

المحاضرة الثانية:أنواع التدقيق

وفيما يلي سوف نتطرق إلى أنواع التدقيق .

2/أنواع التدقيق: إن نشاط التدقيق يختلف في جوانبه بحسب الهدف الذي يرمي إلى تحقيقه المدقق والإطار القانوني الذي يمارس فيه هذا النشاط، وعليه فيتم التمييز بين أنواع التدقيق من خلال الزاوية المنظور من خلالها إلى التدقيق وكذا زاوية القائم بها، ونجد ما يلي:

أولا: من زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين، هما :1-التدقيق الخارجي: وهي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارتها، وتحدده علاقة تنظيمية يحميها القانون، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى مصداقية معلومة محل الفحص.

2- التدقيق الداخلي: وهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالخارجية. وهي نشاط فحص مهني داخلي مستقل يخدم مجلس الإدارة ويعمل على تقويم النظم التسييرية القائمة في المؤسسة وينتهي بإبداء الرأي في مسألتين أساسيتين :دقة وفعالية الإجراءات التسييرية القائمة؛ أ- أنظمة الرقابة الداخلية ب - فعالية الخطط والبرامج القائمة والمعتمدة من طرف مجلس الإدارة .

ثانيا: من حيث الإلزام تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1-المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي تتم بقوة القانون (القانون التجاري، قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)؛ حيث تنتهي بتقرير حول مدى قانونية وسلامة القوائم المالية والصورة الوافية لها، ويتم التعيين بحسب الحالة التي تتموضع فيها المؤسسة (إما من طرف المؤسسين، أو الجمعية العامة للمساهمين في الحالة العادية، أو بقرار من المحكمة في حالة النزاع بين الملاك)، ويدعى المدقق في الجزائر ب" محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات لدى الشركة ."

2-المراجعة غير الإلزامية (الاختيارية): وهي تخدم مجلس الإدارة، وفي بعض الحالات الاستثنائية تخدم الجمعية العامة للمساهمين في تنفيذ بعض المهام حسب التطور الحاصل في الأهداف الحديثة للتدقيق، وتنتهي بتقرير حول مدى كفاءة العمليات التسييرية القائمة في المؤسسة، وهذا بالرجوع إلى معايير الاقتصادية والكفاءة والفعالية، وتتم من خلال رسالة المهمة التي تحدد نطاق الفحص والهدف من المهمة ضمانا لأن لا ينسب أي تقصير لشخص المدقق أثناء تنفيذه لمهامه

.**ثالثا: من حيث مجال أو نطاق المراجعة**: تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين- 1 :: 1-المراجعة الكاملة: هي التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولكنّ يخضع ذلك لمعايير أو مستويات المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على كل مراجع في نهاية الأمر إبداء رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل ، وهو بذلك يكون في إطار التدقيق القانوني (محافظ الحسابات)، وقد شهد هذا

النوع تطورا من خلال شكل الفحص؛ حيث انتقل من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختباري يبنى على أساس عينات، وساعد في هذه النقلة ظهور نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لحجم الخطر القائم في المؤسسة .

2-المراجعة الجزئية: ويقتصر عمل المدقق في هذا النوع على بعض العمليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر من خلال رسالة المهمة . و يتعين على المدقق في هذه الحالة أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات، وينتهي عادة هذا التقرير برأي حول فعالية الأداء التسييري لوظيفة ما أو عملية ما داخل المؤسسة .

رابعا : من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى نوعين :

1-المراجعة الشاملة أو التفصيلية : تعني أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص ، وهذا النوع يصلح للمؤسسة صغيرة الحجم، حيث إنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتها باستمرار.

2-التدقيق الإختبارى: هو التدقيق الذي يتم من خلال اختيار عينات يتم اختبارها من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ولا يتم ذلك إلا بناء على تقييم مسبق لنظام الرقابة الداخلية ، و يعتبر التدقيق الإختبارى الآن هو الأساس السائد للعمل الميداني في المؤسسات الكبيرة الحجم نظرا لعاملي الوقت والكلفة .ما يجدر الإشارة إليه هو ضرورة التفريق بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلى من ناحية والتدقيق الجزئى والتدقيق الاختيارى من جهة أخرى وذلك تجنبا للخلط بين هذه الأنواع ؛ حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم ، في حينّ فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستنداتّ من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات وكذلك الحالّ فحص جزء معين أنها تكون اختباريه إذا تمّ فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء بالنسبة للتدقيق الجزئى إذ قد تكون تفصيلية إذا تمت من مجموع مفردات هذا الجزء . اختبار على محل التدقيق، وقد تكون اختيارية إذا تم

خامسا : من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات :نميز نوعين في هذا الجانب :تتم ، إذ يعين التدقيق في ظل هذا النوع بعدّ

1 -المراجعة النهائية: بعد انتهاء السنة المالية الانتهاء من إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي تتميز بقلة عدد العمليات. وللتدقيق النهائى مزايا ونجد :تسوية واقفالّ مراجعتها (ِ تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم الحسابات (أما أوجه النقد التي توجه إلى المراجعة النهائية فنجد

أ – قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة؛ ب — أن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه .جـ- تأثر نوعية عمل المدقق في حالة نقص المدققين المساعدين وقصر مدة العمل وكبر حجم الفحص المطلوب.

2 -المراجعة المستمرة: ووفقا لهذا النوع فإن على مدار عملية الفحص والإجراءات الاختيارية تتم السنة المالية للمؤسسة، وبطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، وهذا النوع عادة ما يتم في المؤسسات الكبيرة الحجم .وللمراجعة المستمرة مزايا وعيوب ونذكرها فيما يلي

- :مزايا المراجعة المستمرة :أ- طول الفترة الزمنية التي تتم مما يسمح للمدقق بتنفيذ جميع فحوصاتهّ فيها عملية المراجعة اللازمة .ب- قصر المدة المطلوبة لإعداده للتقرير المفصل والخاص من طرف محافظ الحسابات .جـ- السرعة في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات إن وجدت؛ د- حيلولة الموظفين من الاستمرار في ارتكاب الأخطاء أو ممارسة الغش نتيجة لتواجد المدقق ومساعديه في المؤسسة باستمرار أو في فترات منتظمة خلال السنة المالية . هـ- التنظيم الجيد للعمل في مكتب المراجعة دون ضغط أو إرهاق موسمي

.أما عيوب المراجعة المستمرة فنجد :أ- احتمالية ارتكاب أخطاء في عمليات بقصد أو بغير قصد من طرف الموظفين بعد فحصها من طرف المدقق باعتباره لن يقوم بفحصها مرة أخرى؛ ب- قد يؤدي طول فترة المراجعة إلى حدوث ملل في تنفيذ عملية الفحص، كما قد يوطد العلاقة الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة مما يؤثر على عامل الاستقلالية لدى المدقق في إبدائه لرأيه

.**سادسا: من حيث ملكية المؤسسة موضوع التدقيق** :في هذا الإطار نميز بين المؤسسة الخاصة والمؤسسة العمومية والمؤسسة المختلطة، وعليه فإن التدقيق في هذا الإطار يأخذ الأشكال التالية :

أ- المراجعة العمومية أو التدقيق في المؤسسات العمومية: وحسب هذا النوع فإن المراجعة تخضع للقواعد الحكومية الموضوعة هذا باعتبار أن المال المستغل تملكه الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها وهي إلزامية وفقا للقانون، وفي الجزائر مثلا، نجد أن المفتشية العامة للمالية) IGF) التابعة لوزارة المالية هي الجهاز الرقابي الوحيد المخول بممارسة التدقيق على أموال المؤسسات العمومية، في حين أن هناك تعديلات في القوانين تلت ذلك خولت لمكاتب الخبرة المحاسبية ممارسة نشاط التدقيق في المؤسسات العمومية وفق مراسيم تنظيمية

ب- المراجعة الخاصة أو التدقيق الخاص: وهي مراجعة المؤسسات التي رأسمالها يعود للأفراد مهما كان الشكل القانوني لهذه المؤسسات (شركات أموال، أشخاص، ..)

سابعا: المراجعة حسب الهدف: وهنا نجد أن مادة المراجعة تختلف من نوع لآخر ولا نجدها متداخلة فيما بينها، ونجد:

أ-التدقيق المالي :وهي تركز على رقابة صراحة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذلك التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عنها، وهو مفهوم واسع خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث كل له هدفه .

ب-التدقيق العملياتي: ظهر هذا النوع بعد التدقيق المالي والمحاسبي، وهو يعنى بتدقيق جميع الوظائف التشغيلية، وسمي هذا النوع كذلك بالتدقيق التشغيلي، ويهدف إلى مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعة، ويتضمن التقرير عنه مدى الكفائة والفعالية .

ث- التدقيق الجبائي: وهي عبارة عن عملية فحص انتقادي منظم للحالة الجبائية للمؤسسة، ويتم من طرفين، الأول من قبل مجلس الإدارة بتعاقده مع خبير جبائي أو بتوكيل جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية) بالتعاون مع مستشار جبائي تعتمد عليه وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة، والثاني من طرف مصلحة الضرائب وهو يشمل جميع عمليات المؤسسة أو السجلات الخاصة بكل أربع سنوات إلا أنه قد تم جعل هذا النوع من المراجعة سنويا .

ج- التدقيق الاجتماعي: وهي تهتم بالجانب الاجتماعي كمراجعة أجور العمال، والتأمينات لمختلف الأشخاص، والتصريحات الاجتماعية كما يمكن أن يشمل التأكد من تحقيق المؤسسة للأهداف العامة اتجاه المحيط الذي تعيش فيه

ح- تدقيق الإعلام الآليهذا النوع من الفحص يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية وبالأخص مراجعة الإعلام الآلي وحجم الاستفادة التي تستفيذ منها المؤسسة، ومستوى استغلال برامج الخبرة وبرامج دعم القرار

خ- التدقيق الاستراتيجي وهو يدرس الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والغامض، ويدعى في بعض الأحيان تدقيق المديرية حيث يسلط الضوء على مدى تجانس السياسات والاستراتيجيات المعتمدة من طرف مجلس الإدارة مع المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة.

د- تدقيق الجودة:ويهتم بفحص نتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاط تم إنجازها بصفة فعالة، أما مراجع الجودة هو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة وهذا وفق معيار ISO 10011 ،ويعمل على مراجعة إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفقا لمعيار ISO. 9000

ذ- التدقيق البيئي:ويعنى بمراجعة النشاطات القائمة في المؤسسة ومدى تأثيرها على البيئة، ومحاولة الكف من الأثر السلبي .

ر- التدقيق الإداري :ويهدف إلى تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، حيث يتأكد المدقق من أن أموال المؤسسة يتصرف فيها بشكل اقتصادي، بحيث يحصل على أعلى منفعة لأقل تكلفة ممكنة، ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة وهو من أصعب أنواع التدقيق حيث يتحاشاه المدققون باعتباره يفتح المواجهة مع مجلس الإدارة، حيث يقيم المدقق الإجراءات التي تم المرور بها من طرف مجلس الإدارة في سن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

المحاضرة رقم 03: مبادئ التدقيق ومعايير تدقيق الحسابات

وهي تعبر عن الصفات التي يجب أن يتحلى بها شخص المدقق أثناء ممارسته لنشاط التدقيق بمراحله الثلاث (الفحص، التحقيق والتقرير) إلا أن مرحلتي الفحص والتحقيق تتسمان بنفس المبادئ، أما مرحلة التقرير فلها خصوصيتها، وفيما يلي المبادئ المتعلقة بكل مرحلة :

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص

أ- مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثرها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى

ب-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير

.ج -مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيدً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا ، وتلك التي رأى المدقق وتدعمه خصوصا يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها

.د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

أ- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

ب- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف ِ للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، إن وجدت- في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر. وابراز جوانب الضعف والسجلات

ت- مبدأ الإنصاف: ويشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية

ث- مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية .

معايير تدقيق الحسابات:

يمكن اعتبار معايير التدقيق كمقياس للجودة من حيث أداء التدقيق للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر نموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المدقق تمتاز بعدم التغيير والثبات النسبي ويمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعة فيما يلي:

- إرشاد المدقق أثناء قيامه بعمله،
- كيفية تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المدقق،
- تحديد مسؤولية المدقق نتيجة قيامه بالفحص.

وسنقوم بالتعرض إلى معايير التدقيق والتي تم الموافقة عليها من طرف معهد المحاسبين الأمريكي والتي تنقسم إلى معايير عامة والتي سنتطرق إليها في العنصر الأول، ومعايير العمل الميداني في العنصر الثاني والمعايير الخاصة بإعداد التقرير في العنصر الثالث.

1. المعايير العامة:

وتتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية التدقيق، بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية التدقيق يجب أن يكونوا مهنيين ولهم علم بإجراءات التدقيق لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية وتتكون هذه الأخيرة من:

- عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص لهم تأهيل علمي وكذلك عملي وكذلك عملي أي خبرة فنية كافية للقيام بعملية التدقيق.
- احتفاظ المدقق بالاستقلال الذهني أي رأي محايد وملم بكل العمليات التي يقوم بالتدقيق فيها.
- يجب على المدقق أن يتحلى بالعناية المهنية الملائمة وإلتزامه بقواعد السلوك المهني في إعداده للتقارير.

1.1. معيار تأهيل المدقق:

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، والخبرة كمدقق فبالرغم من أن هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا أنه لم يتناس التأهيل العلمي فالتأهيل العلمي يعطي الثقة لمن طلب خدمات المدقق لتقديم رأيه حول القوائم المالية وحالة المستندات المحاسبية وكذلك استقلالية المدقق عند إبداء رأيه.

1.1.1 معيار التأهيل العلمي:

على المدقق أن يكتسب تأهيلا علميا حتى يكون قادرا على القيام بالمهام التي سيكلف بها في مجال المحاسبة والتدقيق، بحيث يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة والتكوين في مختلف المعاهد والجامعات والكليات المختصة والتي تقوم بتكوين مدقق المستقبل وتحصنه بمختل المواد والمقاييس التي يطلبها تكوينه وحتى بعد إنهاء دراسته، فعلى المدقق أن يبقى دائما بإتصال بعمليات التكوين وبصفة مستمرة، ذلك حسب حاجته عن طريق حضور الملتقيات والندوات ففي الجزائر ومنذ سنة 1972، فإنه على كل شخص يطمح إلى الحصول على شهادة خبير محاسب أن يكوم متحصل على شهادة ليسانس في العلوم المالية أو ما يساويها.

2.1.1. معيار التأهيل العملي(الكفاءة المهنية):

يتمثل هذا التأهيل في نسبة الخبرة الميدانية التي يجب أن يتمتع بها كل مدقق، بحيث يجب أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشر سنوات خبرة مهنية فعلية في ميدان التخصيص.

كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المدقق بالكفاءة المهنية المطلوبة،لذلك ينبغي تنظيم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المدقق من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العملي والكفاءة المهنية.

3.1.1. التعليم المستمر:

على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو إختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات والتكوينات بإختلافها، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفته العلمية والعملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة أخر مستجدات المهنة.

1.2. معيار الإستقلالية:تكون مهنة المدقق منظمة باتفاقمع الإدارة العليا وهي مركزة على معايير وضوابط باستعمال مجموعة من المعلومات ذات المصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية ،ويمكن تحديد هذه المعلومات على أساس مدى استقلالية المدقق ،لذا ينبغي على المدقق أن تتوفر فيه الميزتين التاليتين لتحديد مدى استقلاليته:

1.3. عدم وجود مصالح مادية للمدقق: انطلاقا من هذه الفكرة يجب الإشارة إلى فصل جميع المصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم المدققبتدقيقها سواء تعلقت به أو بأحد أقربائه،لأن وجود مثل هذه المصالح قد يؤثر على استقلالية المدقق في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية

1.4. وجود استقلال ذاتي:في ظل هذه الفكرة يجب عدم تدخل السلطة العليا للمؤسسة أو العميل في الدور الذي يقوم به المدقق بفحص البيانات والسجلات المحاسبية ،بمعنى عدم تعرض المدقق لضغوط تعرقل تحقيق الهدف الرئيسي للمدقق.

تفسيرا لما سبق يمكن تحديد الأبعاد الدالة لاستقلال المدقق في النقاط التالية:

4.1.1 الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق: يقوم المدقق يتحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل وحجم العمل من خلال الوثائق الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد تدقيقها من نظام المعلومات المحاسبية ككل،لذلك فإن البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في تغيير أو استبدال او تعديل ما تم أخذه من طرف المدقق في البرنامج الذي حدده هذا الاخير.

أ-الاستقلال في مجال الفحص:يتمتع المدقق بكل استقلالية والحرية في اختيار حجم الوثائق المحاسبية المراد فحصها المنتقاة من مجموعة الوثائق المحاسبية ،للتقرير بعدها على صحة ومصداقية المعلومات المقدمة لها.

ب-الاستقلال في إعداد التقرير :للمدقق الاستقلالية الكاملة في كتابة تقريره الذي يفسر فيه عملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية ،ويظهر أيضا كافة الحقائق التي وصل إليها أثناء عملية الفحص مع إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية

ج-معيار الغاية المهنية: يقوم المدقق بمراعاة العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية التدقيق إلى غاية الإنتهاء منها بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رايه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية لذلك يجب تحديد شروط عامة للتدقيق بغية الوصول للعناية المهنية المطلوبة والتي تتعدد كما يلي:

-محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة

-الاخذ بعين الإعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من اجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها

-التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث اخطاء.

-العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالوثائق ذات الأهمية في إبداء الرأي.

-العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية

المحاضرة الرابعة:تابع لمعايير تدقيق الحسابات

1/معايير العمل الميداني: إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات الت يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعملية التدقيق وتنفيذه لها كما تجدر الإشارة إلى أنَ هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للتدقيق ،فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية والتي يمكن ذكرها كالتالي:

-وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين

-تقييم مدى إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية

-عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

1/1-التخطيط السليم لعملية التدقيق:إن برنامج التدقيق المستعمل لتنفيذ إجراءاتها وعملياتها يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة كما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 المتضمن إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها وكذلك الوقت المحدد لذلك مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الاساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج التدقيق وتنفيذه بالكامل.

هدف التخطيط حسب المعيار الجزائري 300:يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة وعرض برناج عمل يفيد التخطي الملائم تدقيق الكشوف المالية حيث يساعد المدقق في هذا النحو على:

-الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق

-التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في القت المناسب

-التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة

فالاعتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة وتوسع استعمال طرق المعاينة في عملية التدقيق واستخدام أسلوب التدقيق المستمر وكذلك تطور تشغيل البيانات زاد من أهمية تخطيط برنامج التدقيق وجعلها مرحلة مهمة لتنفيذ عملياتها. ولتحقيق هذا المعيار يجب انجاز الأنشطة اثلاثة التالية:

*وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشافبيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق

*تخصص المساعدين على مهام الفحص

-الإشراف على عمل المساعدين

فوضع خطة سليمة هي بمثابةخطوة تلي اكتشاف المدقق للبيئة التي سيقوم يتدقيقها،فبيئة المدقق الداخلية والخارجية تؤثر على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

فالبيئة الداخلية هي العوامل المؤثرة والخاصة بمكتب التدقيق(مثل طاقة العمل المتاحة،الوقت،التكلفة ،العائد ،...) أما البيئة الخارجية فهي الظروف الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها عملية التدقيق(مثل الهيكل التنظيمي،نوع النظام المحاسبي المطبق،...)،كلا البيئتين تؤثر وتفرض على المدقق قيود أثناء عملية التخطيط والتنفيذ.فتخطيط عملية التدقيق يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية الداخلية والخارجية كما يمكن إضافة المعلومات عن المؤسسة لأنها تزيد من جودة الخطة الموضوعة من طرفه.أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص فيعني تخصيص المدقق لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة التدقيق وتحديد احتياجات العملية من العنصر البشري.أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص وتقييم ادائهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.فمما سبق يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط ووضع برنامج التدقيق هو أنها تبين مجال الفحص والاختبارت المراد القيام بها وكذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات والفحص وخطوات الفحص الضرورية والتوقيت كذلك.وبصفة عامة يمكن ذكر بعض العناصر المساعدة على نجاح مهمة التدقيق والتي هي كما يلي:

-حصول المدقق على معلوات أولية حول المؤسسة

-تخطيط المهمة في الوقت المناسب

-تخطيط المهمة باشراك إدارة المؤسسة التي هي محل التدقيق

-اشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل

-تجديد الخطة الموضوعة من طرف المدقق كلما استوجب الامر وذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بالتدقيق.

2/1 –معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر هذا المعيار الإطار الذي يحدد المدقق من خلاله نطاق الفحص،نوع الإجراءات التي يجب اتباعها،مدى أدلة التدقيق الواجب جمعها.

وحتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي يجب مراعاة مايلي:

–افتراض وجود نظام الرقابة الداخلية مثالي،ويضع المدقق برنامجا مبدئيا والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ثم يقوم يتعديل هذا الأخي من خلال النتائج المتوصل إليها

–في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين

–تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق حتى يتوصل إلى تقارير

المحاضرة رقم 5 الإثبات في التدقيق:

أولا: مفهوم أدلة الإثبات :أدلة الإثبات في التدقيق هي كل ما يستطيع المدقق أن يجمعه من أدلة وقرائن محاسبية و غيرها تكون الأساس في مساعدة المدقق على تكوين رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية للمنشأة وفي تأييد ما يتضمنه تقريره في الوقت نفسه

.ثانيا– أنواع أدلة الإثبات :

أ –الوجود الفعلي أو المادي: هو من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في التأكد من صحة الرصيد الدفتري لحسابات الأصول (جرد المخزون، الصندوق)...

ب– المستندات: تمثل قرائن وأدلة يستند إليها المدقق عند فحصه للدفاتر و السجلات الموجودة في المؤسسة و مثل هذه المستندات فواتير الشراء، فواتير البيع، الشيكات، الكمبيالات .....

ج –المصادقات أو رسائل التأكيد التي يحصل عليها المدقق من الموردين والمدينين والبنوك ودائنين آخرين كمصادقات على الحسابات والكشوفات الموجودة لهم داخل المؤسسة .

د –الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: هناك بعض الأمور لا يستطيع المدقق الحكم عليها لهذا السبب يلجأ إلى الإدارة من أجل استشارتهم فيما يتعلق بالمؤسسة من أمور غامضة يؤكدها المسئولون عن الإدارة بواسطة إقرارات مكتوبة للوصول إلى معلومات سهلة وواضحة .هـ– وجو د نظام سليم للرقابة الداخلية الذي يساعد على ضبط العاملين على التقيد بالنظام والتعليمات والخطط المرسومة من قبل الإداريين في المؤسسة و نتائج تتبع الأحداث اللاحقة

هـ–صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: أي صحتها من حيث الجمع والطرح والضرب والقسمة

ثالثا– كفاية أدلة الإثبات :تتوقف كفاية أدلة الإثبات على مدى توافرها على شرطين رئيسيين أولهما كفاية كمية الأدلة اللازمة لإثبات والثاني حجة الأدلة التي تعزز قدرتها على الإثبات أو الإقناع وفيما يأتي شرحا لهذين الشرطين:

أ –كفاية كمية أدلة الإثبات: هناك عوامل عديدة تؤثر في كمية الأدلة اللازمة الإثبات منها:

*ممكن أن يكون دليل واحد يحقق الهدف أو أن يكون غير كافي عندها على المدقق جمع أدلة إضافية والرقابة الداخلية تساعده على الحصول عليها بسهولة

*مدى ملائمة الأدلة أو الدليل لطبيعة الفقرة المدققة

*كلما زادت أهمية الفقرة المدققة كلما زاد المدقق اهتمامه في جمع أدلة أكثر.

*كلما زادت درجة التلاعب في الدفاتر والسجلات للفقرة المدققة كلما عمل المدقق على جمع أدلة إثبات أكثر وعلى توسيع العينات الإحصائية التي يمكن أن يتم فيها التلاعب أكثر

* تكلفة الحصول على أدلة الإثبات .

ب– حجة أدلة الإثبات: تتوقف مدى قدرة الأدلة في الإثبات والإقناع على عدة عوامل منها:

*أسلوب الحصول على الأدلة: الوجود الفعلي أي الجرد الفعلي والإقرارات والمصادقات من الداخل والخارج

*مصدر الدليل: هل هي داخلية أم خارجية

*طبيعة الدليل: منها الأدلة الإيجابية مثل الوجود الفعلي أو رسائل التأكيد من الغير، الأدلة الذاتية هي التي تعتمد على الإجتهاد الشخصي للمدقق

*كيفية الحصول على الدليل: الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه هي أقوى من أي حجة أخرى يحصل عليها بواسطة الغير

* التوقيت المناسب للحصول على الدليل أي أن تتوافر الأدلة في الوقت الذي تكون فيه أنفع

* توافر الثقة والمعرفة في الأطراف الخارجية مصدر الأدلة

*سلوك المدقق نفسه في جمع الأدلة .

رابعا– صعوبات تجميع الأدلة: عدم صحة وكفاءة النظم المحاسبية المستعملة في بعض المؤسسات.

*عدم التعاون من قبل موظفي المؤسسة

*الإضطرار إلى زيادة الاختبارات لضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات

* تعقيد بعض عمليات المؤسسات التي يقوم المدقق بتدقيقها .

خامسا– وسائل الحصول على أدلة الإثبات:

1-الجرد الفعلي: التأكد من الوجود المادي لعناصر الأصول من خلال حضور المدقق في أثناء عمليات الجرد.

2-التدقيق الحسابي: هي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع ومراجعة نقل المبالغ من صفحة لأخرى أوترحيلها من اليومية إلى دفتر الأستاذ

3-التدقيق المستندي: يتأكد المدقق من قانونية المستند فيما إذا تتوافر فيه الشروط الآتية:

* أن تكون مطبوعة على وثيقة معدة لذلك الغرض أن تكون واضحة دون شطب ومقروءة ومحتوية على التفاصيل اللازمة .

*أن تكون موقعة من قبل الشخص المسئول (المخول له التوقيع)

* أن يحتوي على تاريخ الإعداد وتاريخ الإصدار

4-نظام المصادقات :توجد طريقتين لطلب المصادقات المصادقة الموجبة والمصادقة السالبة. المصادقة الموجبة هي عبارة عن طلب من المؤسسة موضع التدقيق بان تطلب من الأطراف الخارجية الذين تتعامل معهم أن يرسلوا إلى مدققها موافقتهم على دقة حسابهم الظاهر في حساباتها أو رساله إلى يرسل المدقق خطابا غير مطبوع يظهر الرصيد وما على الموجه إليه إلا توقيعه أو المدقق، أما المصادقة السالبة فلا تتطلب ردا من الموجه إليه إلا في حالة عدم موافقته على الرصيد الظاهر بها. ويعاب على المصادقة السابقة انه إذا لم ترد المصادقة هناك احتمالين إما الأول هو تأكيد الرصيد أو الثاني أن الموجه إليه قد أهمل الرسالة لذلك لن يكون للمدقق دليلا قاطعا على أن الرصيد هو كما يظهر في الحسابات. لذلك يفضل البعض أن يتم توجيه المصادقات إلى المتعاملين مع المؤسسة أصحاب الأرصدة صغيرة القيمة على سبيل الاختيار. أو أن توجه المصادقات الموجبة إلى أصحاب الأرصدة كبيرة القيمة الذين قد يمثلون عدد صغير من العدد الإجمالي وترسل المصادقات السالبة إلى أصحاب الأرصدة صغيرة القيمة نسبيا الذين قد يمثلون عددا كبيرا من العدد الإجمالي لأصحاب الأرصدة وذلك ليستطيع المدقق توفير الوقت والاطمئنان على اكبر عدد من الأرصدة

5-الإجراءات التحليلية :تتكون الإجراءات التحليلية من تحليل المؤشرات والاتجاهات الهامة التي تتضمن فحص التقلبات والعالقات التي تتسم بأنها غير متسقة مع المعلومات الملائمة الأخرى أو تنحرف عن القيم القابلة للتنبؤ بها. وبعبارة أخرى فإن الإجراءات التحليلية تشتمل على استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحساب والبيانات الأخرى تبدو معقولة أم لا ؟ تلك الإجراءات تتيح للمدقق أن يتطلع في نظرة عامة إلى أمور وأشياء أو إجابة على سؤال هل لأرقام مغزى ومعنى ؟

المحاضرة رقم 6 إستخدام أساليب المعاينة في التدقيق

نظرا إلى تعدد و ضخامة عمليات المنشأة نادرا ما يقوم المدقق بتدقيق كافة العمليات، لذلك يستعين بأسلوب المعاينة ولا سيما في حالة التدقيق العام أو الكلي، إذ يقوم باختيار عينة ممثلة من كل نوع من العمليات ويختبرها من أجل تعميم النتائج المتوصل إليها على المجتمع ككل (الذي اختيرت منه العينة التي يفترض أنها تمثل المجتمع أحسن تمثيل .) إن إمكانية لجوء المدقق إلى أسلوب المعاينة يتوقف أساسا على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، فلا يتبع المدقق

أسلوب المعاينة إلا بعد تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الذي يتحدد على أساسه نطاق التدقيق، إذاكانت العينة المختارة جيدة ونظام الرقابة سليم وقوي وغالبا ما تكون صفات العينة التي أظهرها الاختبار هي الصفات نفسها التي يتميز بها المجتمع ككل .ومن فوائد استخدام أسلوب العينات في التدقيق ما يأتي:

– يتمكن المدقق من اختصار الوقت والجهد اللازمين لإتمام الأعمال التدقيقية ومن بينهم أنه يثمن الاقتصاد في التكاليف.

– يتمكن المدقق من تحضير أوراق العمل مقدما

– يقوم المدقق بتجميع أدلة الإثبات والقرائن المتعلقة بعناصر أو مفردات العينة فقط

أولا: أساليب المعاينة في التدقيق :هناك نوعين من أساليب المعاينة:المعاينة الإحصائية والمعاينة غير إحصائية والتي تعتمد على الحكم الشخصي للمدقق :

أ–مدخل الحكم الشخصي للمدقق :يستعمل هنا المدقق خبرته وحكمه الشخصي في تقدير حجم العينة وفي اختيار مفرداتها وتحليل وتلخيص النتائج، وفي ما يأتي أمثلة عن هذه الطرق:

*أن يأخذ معلومات الشهر الأول والشهر الأخير ويدققها أو عدد من الأشهر مختارة بصفة عشوائية، إلا أنه ما يعاب على هذه الطريقة هو أن هناك احتمال أن تكون في المعلومات الخاصة بالأشهر الأخرى غير المدققة أخطاء أكبر وذات أهمية كبيرة لذلك من الأفضل أن يقوم المدقق بمراجعة تمهيدية (أولية) لكافة الأشهر ثم يختار الأشهر التي سيدققها بناءا على ذلك .

*أن يدقق عينة تمثل نسبة من المعاملات (نسبة من عدد الفواتير مثال) إلا أن ما يؤخذ على هذه الطريقة هو أن العدد والنسبة لا يمثل و لا يشير إلى المبالغ الإجمالية للفواتير إذ يمكن أن تكون مثال نسبة 11 %من عدد الفواتير تمثل 28 % فقط من المبلغ الإجمالي للمبيعات لذلك يفضل أن تكون العينة نسبة مئوية من مجموع مبالغ الفواتير

* أن يقوم بفحص بعض عناصر الفقرة موضع التدقيق التي يتجاوز مبلغها حد معين يحدده المدقق بحسب خبرته وطبيعة معاملات المنشأة ويدقق كل المعطيات الخاصة به والباقي يأخذ عينة منه (نسبة) ويدققها

– أن تؤخذ عينة المصادقات بحيث يطلب المدقق عدد مصادقات بحسب أهمية المبلغ، أي أن عدد المصادقات المطلوبة يزيد بحسب أهمية أرصدة الحسابات المعنية فبالنسبة للعملاء مثال قد يطلب المدقق مصادقات بنسبة 90 % من العملاء الذين مجموع أرصدتهم بين 10000دج و20000 دينار والعملاء الذين مجموع أرصدتهم بين5000 و10000 يطلب 80 % من عدد المصادقات .

ب– مدخل العينات الإحصائية :يتبع هنا المدقق القواعد الإحصائية في تحديد حجم العينة وفي اختبارها، ويجب الأخذ بعين الاعتبار نقاط من بينها الأولى: ماهي الدقة المطلوبة ؟

والثانية ما هو مستوى الثقة المطلوب ؟

مستوى الثقة يعبر عنه بنسبة مئوية تشير إلى مدى قدرة العينة على تمثيل المجتمع الذي أخذت منه ومدى إمكانية تعميم نتائج اختبار العينة أما مستوى الثقة فهو متمم لخطر المعاينة. ويقوم المدقق بتحديد حجم معين للعينة ويحدد مستوى الثقة المطلوب وخطر إذا تعدت الأخطار ذلك المستوى يزيد المدقق من حجم العينة المعاينة أو وتتمثل خطوات المعاينة الإحصائية بما يأتي:

–تحديد الغرض من اختيار العينة الإحصائية.

–تحديد وتعريف المجتمع الذي ستؤخذ منه العينة والذي يجب أن تكون مفرداته متجانسة (مصادقات مثلا)

– وحدة العينة (مصادقات،فاتورة قيد،...)

–تقدير وتحديد حجم العينة الذي يعتمد على القواعد الإحصائية. ويشترط في تقدير وتحديد حجم العينة أن تكون تمثل المجتمع الذي أخذت منه أحسن تمثيل وأن تكون واسعة بالشكل المعقول وأن يتم اختيار مفرداتها بطريقة عشوائية بحيث يكون لكافة مفردات المجتمع حظ متساوي لتكون ضمن العينة

–تنفيذ إجراءات التدقيق على مفردات العينة

- تقييم وتلخيص نتائج اختبار العينة وتعميمها

ثالثا– مصادر الخطر عند استخدام أسلوب العينات في التدقيق: إن التدقيق باستخدام أسلوب العينات يعني تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100 %من مفردات الفقرة موضع التدقيق لذلك نتائج تدقيق العينة عرضة للخطأ المتمثل باحتمال أن تكون النتائج المتوصل إليها لا يمكن تعميمها على كافة مفردات الفقرة موضع التدقيق (المجتمع ككل) أي اختلاف نتائج تدقيق العينة عن نتائج تدقيق مفردات المجتمع ككل .إلا أن المدقق يقبل نسبة معينة من الخطر نظرا إلى ما يتطلبه التدقيق الشامل من وقت وكلفة والذي هو أيضا بدوره عرضة للخطأ .وتنقسم مخاطر استخدام أسلوب العينات في التدقيق بحسب مصادرها إلى ثلاث أنواع وهي:

أ- مخاطر التدقيق بشكل عام: وتتمثل بما يأتي:

*الخطر الكامن: هو قابلية حساب معين لتعرضه إلى الظهور بقيمة غير صحيحة بافتراض أنه لا توجد سياسات أو اجراءات متعلقة بهيكل الرقابة الداخلية

-خطر الرقابة: هو ذلك الخطر الناتج من ضعف أنظمة الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى أن تلك الأنظمة لاتقوم بمنع أو تلافي الأخطاء المالية الناتجة من عدم الإظهار الصحيح للقيم في القوائم المالية

-خطر الإكتشاف: هو ذلك الخطر الناتج من عدم إمكانية المدقق من اكتشاف الأخطاء المادية الناتجة من عدم الإظهار الصحيح للقيم في القوائم المالية .

ب- مخاطر المعاينة: ترتبط مخاطر المعاينة باحتمال أن العينة قد لا تمثل المجتمع الذي أخذت منه تمثيلا سليما. مكن أن يقلل منه المدقق عن طريق الزيادة في حجم العينة والعمل على أن تكون طريقة اختيار مفرداتها عشوائية، ويتحكم المدقق أكثر في خطر المعاينة باستخدامه للعينات الإحصائية ويشمل خطر المعاينة خطر القبول غير الصحيح وخطر الرفض غير الصحيح

-خطر القبول غير صحيح :وينتج في حالة قبول القوائم المالية على أنها صحيحة في حين أنها في الحقيقة تتضمن أخطار جوهرية

- خطر الرفض غير الصحيح :وهو حالة رفض القوائم المالية على أنها غير صحيحة في حين أنها معدة ومعروضة بشكل صحيح .

ج - الخطر الناتج من مصادر أخرى :وهو الخطر الناتج من مصادر أخرى غير المذكورة سابقا وهذا النوع من الخطر يواجهه أيضا التدقيق الشامل وتتمثل مصادره بما يأتي:

-الأخطاء البشرية

-تصميم المدقق لإجراءات تدقيق لا تتناسب مع هدف التدقيق

- التفسير الخاطئ لنتائج تدقيق العينة

- استخدام مستندات غير ملائمة.

-الاعتماد على بعض المعلومات الخاطئة التي قد يحصل عليها المدقق من طرف ثالث خارجي(المصادقات)

-التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات الإحصائية .

المحاضرة رقم 7 الأخطاء والغش :الخطأ هو أي تغيير أو حذف في أي عملية من عمليات المنشأة ونظرا إلى تعدد العمليات التي تقوم بها المنشأة يوميا و التي تتم معالجتها المحاسبية على عدة مراحل ابتداء من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ إلى الترحيل إلى ميزان المراجعة إلى ظهورها في القوائم المالية فان احتمال ارتكاب الأخطاء في أثناء هذه المراحل أمر وارد .

أولا:أسباب ارتكاب الأخطاء:

أ – الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب اتباعها من تسجيل و ترحيل وتلخيص وتبويب واستخراج نتائج أعمال المنشأة .ب – السهو و الإهمال من موظفي الحسابات .

ج – الرغبة في اختلاس بعض أصول المنشأة

د – محاولة تغطية عجز في الخزينة .

هـ – التهرب من الضرائب

.ثانيا– أنواع االخطاء

:أ –االأخطاء التي لا تؤثر في توازن ميزان المراجعة:

*أخطاء فنية: يرتكب هذا النوع من الأخطاء في أثناء المعالجة المحاسبية للعمليات أي في أثناء تقييد العملية. كأن يحمل مبلغ متعلق بمصاريف الإيجار على حساب مصاريف النقل أو أن تسجل العملية بقيد عكسي للقيد الصحيح قد تم فيه عكس طرفي العملية،

و إضافة إلى الأخطاء المتعلقة بتسجيل عمليات خاصة بالفترة المالية السابقة في هذا أو دفاتر السنة الحالية،أو عدم تقييد عملية كان الواجب تسجيلها،أو ارتكاب أخطاء حسابية في أثناء حساب أقساط الاهتلاك. تكوين المؤونة أو تقويم كلفة البضاعة المباعة ..... وان هذا النوع من الأخطاء كافة ترجع أسباب ارتكابها عادة إلى السهو أو إلى جهل موظفي الحسابات بالمبادئ المحاسبية الواجب أتباعها

2–أخطاء متكافئة أو معوضة: هي عبارة عن الخطأ الذي يرتكب نتيجة السهو في جانب معين للعملية و يقابله خطأ آخر بنفس القيمة في الجانب الآخرر .

ب – أخطاء تؤثر في توازن ميزان المراجعة: هي الأخطاء الكتابية التي تنتج عادة عن الأخطاء المرتكبة في العمليات الحسابية من جمع وطرح وقسمة أوفي الترحيل منهما:خطأ في جمع المبالغ التي ترحل إلى حسابات دفتر الأستاذ أو الأخطاء في أثناء الترحيل إلى ميزان المراجعة نتيجة عدم نقل رصيد معين أو نقله مرتين أو قلب الأرقام

ثالثا–الغش وأنواعه :الغش هو خطأ يتعمد موظفي الحسابات في ارتكابه قصد التلاعب في الدفاتر والسجلات حيث تتمثل الغاية منه تحقيق أحد الأهداف الآتية:

أ – التلاعب في الدفتر والسجلات بقصد إخفاء عجز أو اختلاس:

–إثبات مدفوعات وهمية بالدفتر

–عدم إثبات بضائع واردة في سجلات المخازن والاختلاس هذه البضائع

– إثبات أذون صرف وهمية لبضائع من المخازن

– عدم إثبات نقدية واردة من العميل .

ب – التلاعب في الدفاتر والسجلات بتوجيه من الهيئة الإدارية لتحقيق أحد الأهداف الآتية: إظهار أرباح اكثر من الأرباح الحقيقية للمشروع يهدف التأثير على هيئة المساهمين العادة انتخابهم كأعضاء مجلس الإدارة من جديد أو لزيادة نصيبهم من الأرباح .

*إخفاء المركز المالي الحقيقي للمنشأة للحصول على قروض .

*إظهار أرباح أقل بهدف تخفيض مبلغ الضريبة أي التهرب الضريبي

رابعا– مدى مسئولية المدقق عند اكتشاف الخطأ و الغش: المدقق غير مسئول عن اكتشاف الأخطاء والغش إذا حدث وإن اكتشفت أخطاء في أثناء قيامه بأعماله التدقيقية يجب أن يعلم بها الإدارة العليا بواسطة تقرير يبين فيه القيود التي يقترحها اللازمة للتصحيح (ذلك بحسب نوعية وأهمية الأخطاء التي يكتشفها) وإن مثل هذه الأمور تمكن المدقق وتساعده في أداء دوره المتمثل بالعمل على منع حدوث الأخطاءّ هذه الأمور والغش وذلك باكتشافه لمواطن وأسباب ارتكاب الأخطاء فيما إذا كانت نتيجة عدم تنفيذ خطوة من خطوات الضبط الداخلي أو نتيجة وجود ثغرات في نظام الضبط الداخلي نفسه

مع تمنياتي بالتوفيق

أستاذة المقياس مجدوبي .ش.