

المحور السادس: آليات سير عملية التدقيق

لقيام المدقق بعمله على أكمل وجه يجب أن تكون لديه رؤية واضحة المعالم في كيفية سير عملية التدقيق، من قبول المهمة إلى تحرير التقرير، آخذا بعين الاعتبار في عملية التخطيط لعدم عرقلة مهامه في المؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق، معتمدا في ذلك على أدوات العمل المطلوبة لكي تساعد في القيام بمهامه وفق أساليب معينة تجتمع فيها الخبرة والكفاءة المهنية العالية.

1- خطوات عملية التدقيق: تجرى عملية التدقيق بناء على خطوات أساسية تحدد مهام مفصلة وفق معايير التدقيق، و غالبا ما تنحصر في الخطوات التالية:

1-1- قبول المهمة والمعرفة الشاملة للمؤسسة:

يعمل من المدقق خلال هذه المرحلة على جمع مؤشرات وحقائق تقنية وتجارية واجتماعية وضريبية حول المؤسسة محل التدقيق ومراحل ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها وتتضمن مجموعة من الخطوات هي:

أ- **الأشغال الأولية:** ويطلع المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية للمؤسسة يتعرف على محيطها القانوني والاقتصادي ويبحث في عناصر الشركة لهذه المؤسسة مع غيرها من المؤسسات ليتمكن من إجراءات المقارنات.

ب- **الاتصالات الأولى مع المؤسسة:** عن طريق التعرف على مسؤولي كل المصالح وإجراء حوارات ومحادثات معهم والقيام بزيارات ميدانية لموقع المؤسسة من أجل التعرف وأهم وحداتها.

ت- **إنطلاق الأشغال:** جمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا في الملف الدائم.

1-2- تقييم المخاطر وإجراءات التنفيذ ذات الصلة بتقييم المخاطر:

ويتم من خلال أداء المهام التالية وفقا لمعايير التدقيق:

- التعرف على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة (معيار 315)؛
- تقييم المخاطر مع مستوى قبول الأخطاء (معيار 320)؛
- تحديد خطة العمل المتبعة (معيار 300)؛
- التكيف مع سير عملية التدقيق (معيار 330)؛

- تقييم نظام الرقابة الداخلية (معيار 500)؛
- الرقابة المادية والإجراءات التحليلية (معيار 500 إلى 540).

1-3- أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير:

أ- أعمال نهاية المهمة: على المدقق قبل أن يصدر رأيه المدعم بالأدلة حول القوائم المالية والمعلومات المالية يتأكد من ما يلي:

- التأكد من إحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والثبات في استخدام الطرق المحاسبية؛
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية والتي قد يكون لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالقوائم المالية محل التدقيق أو أحداث مؤثرة على حياة ومستقبل المؤسسة؛
- إعداد ورقة تجميع تتضمن كل الاحداث الهامة في المهمة والعناصر المهمة في اتخاذ القرار النهائي والمشاكل التي واجهته أثناء تأدية المهمة وتأثير المشاكل التي لمتحل على تقريره النهائي ومجموع التسويات على المؤسسة؛
- التأكد من قيامه بجميع الاعمال المسطرة في برنامج العمل والتي تسمح له بإبداء الرأي حول القوائم المالية وذلك من خلال مراجعة أوراق عمله.

ب- تحرير التقرير النهائي:

بعد قيام المدقق بالفحوصات اللازمة لا بد أن يقدم تقرير مكتوبا يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية والذي يجب أن يكون تقريراً نظيفاً أو إيجابياً أو تقرير تحفظي، والتقرير السالب، تقرير عدم إبداء الرأي.

الجدول رقم 01: خطوات عملية التدقيق

المهام الأساسية وفق معايير التدقيق	خطوات العمل
- المعرفة الشاملة للأمر بالمهمة 142	قبول المهمة
التعرف على المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية 345 -تقييم المخاطر مع مستوى قبول الأخطاء 312 - خطة العمل المتبعة 322	تقييم المخاطر والتخطيط
- التكييف مع سير عملية التدقيق 332 - تقييم نظام الرقابة الداخلية بعد فحص عينات 522 - الرقابة المادية والإجراءات التحليلية 522 إلى 512	- إجراءات التنفيذ ذات الصلة بتقييم المخاطر
- الأحداث اللاحقة 562 - رسالة التأكيد 552 - مجلة توثيق التدقيق 132	أعمال نهاية المهمة
- تقرير شامل، تقرير خاص، تقرير لمجلس الإدارة. - تقرير عن نظام الرقابة الداخلية... (700، 705، 9505)	تحرير التقرير

2- برامج عملية التدقيق:

هي عبارة عن خطة العمل المتبعة في فحص الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات مهمة، كما ترسم هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات المتبعة في سبيل ذلك مع تحديد التوقيت المناسب لكل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها، ونشير أنه يوجد نوعين من البرامج:

أ- برامج تدقيق ثابتة (مرسوم مسبقا): هي عبارة عن برامج نموذجية ثابتة تحتوي على خطوات العمل التي يطلبها المدقق من مساعديه للتقيد بها، ولهذا النوع مزايا عديدة نذكر من أهمها:

- تعتبر تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب اتباعها؛

- ضرورة في المشاريع الكبيرة المتشعبة للتحكم في خطة العمل؛

- تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه حسب خبرته وكفاءته وتخصه؛
 - تطمن المدقق على عدم التكرار أو السهو عند اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات؛
 - تسهل العمل على المساعدين دون عناء أو ضياع الوقت في حالة غياب مساعد آخر؛
 - يعتمد عليها كدليل في حل النزاعات، كما يستخدم كأداة مراقبة عمل المساعدين.
- ب- برامج مراجعة متدرجة (تنجز أثناء التنفيذ):** يحتوي هذا النوع أولاً على تحديد الخطوات العريضة لعملية التدقيق، أما التفاصيل وحجم الاختبارات وما شابهها يتم برمجتها أثناء تنفيذ عملية التدقيق حسب الظروف الملائمة، من مزايا هذا النوع من البرامج انه يترك للمدقق ومساعديه مجال واسع الاستخدام خبراتهم ومهاراتهم الفنية، في اتباع ما يروونه أفضل ومناسب لعملهم من الخطوات والإجراءات العملية.
- أدوات عمل المدقق يملك المدقق أدوات عمل يحرص على استعمالها بشكل سليم مع مساعديه، لتحقيق الأهداف المرسومة مسبقاً وفق برامج عمل معينة تتلاءم مع كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق.
- ج- أوراق التدقيق:** عند جمع أدلة الإثبات المؤيدة لرأي المدقق يجب عليه أن يحتفظ بها في ملفات العمل بهدف الرجوع إليها عند الحاجة وهما نوعين:
- ج-1- الملف الدائم:** يحتوي على البيانات الثابتة عن المشروع محل التدقيق لها صفة الاستمرارية، ولا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة تتضمن ما يلي:
- اسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة، مصانعه وفروعه ووكلائه.
 - الطبيعة القانونية للشركة، طبيعة النشاط، الهيكل التنظيمي، القانون الداخلي، العقد التأسيسي، السجل التجاري.
 - الأنظمة المحاسبية المستغلة، السجلات والدفاتر، القوائم المالية للسنوات السابقة.
 - قرارات مجلس الإدارة، محاضر الجمعية العامة للمساهمين، العقود والصفقات.

ج-2- الملف الجاري: يحتوي على البيانات الجارية المتعلقة بعملية التدقيق تتعلق بالسنة المالية محل الفحص، تتضمن ما يلي:

- مراسلات المدقق، برامج العمل، نسخ من الوثائق الخاضعة للفحص؛

- الاستفسارات والحوارات مع المسؤولين والعمال، والمصادقات المرسله للغير؛

- محاضر الجرد، القوائم المالية للسنة محل الفحص؛

د- علامات التدقيق: على المدقق أن يستخدم علامات ورموز خاصة أثناء قيامه بعملية التدقيق، فعندما ينتهي من تدقيق خطوة ما، يؤشر عليها برمز خاص يفيد تدقيقها وعليه أن يحتفظ مع مساعديه بسرية هذه الرموز، كما نشير أنه لا توجد علامات معينة متفق عليها لا أنتفت عنها صفة بين جمهور المدققين وإلا انتفت عنها صفة السرية، بل نجد كل مدقق أو مكتب تدقيق له رموز خاصة موضوعة في قائمة موضح بها الرمز ودلالته ليظل مساعده يسيرون بنظام رمزي موحد يسهل معه على المدقق متابعة أعمالهم، ومن أمثلة علامات التدقيق: $\updownarrow \times \sqrt{\bullet} \circ \neq \approx = \Sigma$

ت- مذكرات التدقيق:

كثيرا ما تعترض المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق أمور تحتاج إلى استفسارات وايضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص الى غاية الفصل فيها، دون تركها مبهمه أو بدون حل مما يبحث عنها في مذكراته العديدة مثل: تقارير سابقة مشابهة للحالة، الدليل التوجيهي، اللجوء إلى القوانين والتفسيرات، أو الاتصال بالزملاء أو الخبراء المختصين في مجال معين.

ث- البطاقات الفنية للتدقيق: يستخدم المدقق عادة بطاقات فنية موزعة حسب مجالات العمل وكل بطاقة تتضمن خطوات عملية التدقيق والنتائج المتوصل إليها مع كتابة رقم مرجع أدلة الإثبات المحتفظ بها في أوراق التدقيق، كما نجد انها مقسمة إلى نوعان: بطاقات ملخصة وبطاقات مفصلة.

ث-1- البطاقات الملخصة: نموذج عن تدقيق دائرة المبيعات المؤسسة:

الجدول رقم 02: البطاقات الملخصة

المؤسسة: 1- تدقيق دورة المبيعات بطاقة ملخصة رقم:.....		
الدليل العملي	ختام العمل	التاريخ والتوقيع
تذكير بأهداف الرقابة 10- تدقيق قسم المبيعات (التوزيع). 11- تدقيق وصولات الطلب والتسليم. 12- تدقيق فواتير البيع. 13- تدقيق المعالجة المحاسبية للمبيعات. 14- تدقيق تحصيل ديون الزبائن...		

أما البطاقات المفصلة تكون وفق النموذج التالي:

ث-2- البطاقات المفصلة: نموذج عن تدقيق قسم المبيعات المؤسسة

الجدول رقم 03: البطاقات المفصلة

المؤسسة:..... 10- تدقيق قسم المبيعات بطاقة مفصلة رقم:			
مرجع الملف	رقابة مرضية		الدليل العملي - برامج فحص التدقيق
	لا	نعم	
			100- معرفة وضعية القسم في الهيكل التنظيمي والسلطة الهرمية التابع لها. 101- الاطلاع على الصلاحيات والمسؤوليات المخولة لرئيس القسم. 102- معرفة السياسة المتبعة في التعامل مع المبيعات العاجلة والآجلة. 103- تقييم النظام المستندي المستخدم في القسم من حيث الكم والكيف. 104- التأكد من توكيل الصفقات الكبرى للجان مختصة وفق مبدأ التسقيف.

3- الفحوصات المشتركة في عملية التدقيق:

بعد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حسب كل قسم بهدف تحديد حجم العينات الخاضعة للفحص، يقوم المدقق بعدة فحوصات أساسية نستخلصها فيما يلي:

- الفحص المستندي لمختلف وثائق الإثبات والمستندات والدفاتر للتأكد من صحة ملكية الأصل.
- الفحص الحسابي للتأكد من صحة الحسابات المسجلة في الدفاتر والسجلات من حيث المجاميع و الأرصدة والترحيل.
- الفحص الكتابي للتأكد من التسجيل السليم في مختلف الوثائق والمستندات من طرف الموظفين ومراقبة مسؤوليهم، أي التأكد من فعالية الرقابة التلقائية (الذاتية).
- الفحص الفني المتمثل في الجرد المادي (المعاينة الميدانية) لعناصر الأصول الأكثر عرضة للمخاطر للتأكد من الوجود الفعلي للموجودات.
- الفحص المحاسبي للتأكد من سلامة المعالجة والتسوية المحاسبية وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها في البلد.

4- الدليل العملي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

قام المجلس الوطني للمحاسبة بتكليف لجنة مراقبة الجودة التابعة لها، أن تقوم بإصدار نماذج لملفات العمل المتعلقة بمحافظي الحسابات لتكون مرجع مستندي لأداء مهامهم، المقسمة إلى محاور أساسية في شكل بطاقات فنية تحدد طبيعة كل مهمة، والمرجع الذي يعتمد عليه محافظ الحسابات غالبا ما تكون من معايير التدقيق الجزائرية، النظام المحاسبي المالي، والقانون التجاري، وغيرها، أما الدليل العملي مقدم في شكل بطاقات فنية تتضمن عدة مجالات وهي:

- **الملف الدائم (عموميات):** يمثل هذا الملف الدائم عموميات حول الشركة الخاضعة للتدقيق، قد يختلف حسب خصوصية الشركة المراقبة والتنظيم الداخلي لمكتب محافظ الحسابات، ويحتوي الملف على عموميات على المؤسسة محل التدقيق من النواحي القانونية، الجبائية الاجتماعية، والمحاسبية.

- **الملفات الدائمة (التنظيم):** يتعلق هذا الملف الدائم من ناحية التنظيم بخصوصيات معينة، على مستوى إجراءات التدقيق وتمثل في:
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية والبيئة المحيطة بها مع الاطلاع على دليل الإجراءات والأنظمة المعلوماتية، تحديد مختلف الأنشطة الممارسة.
- **الملف السنوي للتدقيق:** يتعلق هذا الملف بفحص نقاط القوة للإجراءات المتبعة، ومعرفة مدى تأثيرها على تغطية المخاطر المحتملة، ويتأكد من المراقبة الفعالة للفترة الخاضعة للفحص لاستخدام تقييم الرقابة الداخلية من حيث: القوائم المالية، ميزان المراجعة، الدفتر العام لمختلف الحسابات المسجلة من المبيعات والمشتريات والمستخدمين.
- **ملف محافظ الحسابات:** يقدم ملف يمثل مختلف المراسلات والاستفسارات المحررة من طرفه والمثلة غالبا في تقديم الاستفسارات، الاتصالات الكتابية، رسالة قبول المهمة، خطة العمل، أعمال نهاية المهمة، استفسارات التحضير للتقرير، التقرير النهائي، تحين الملف الدائم