

## الفصل الخامس: منهجية ومسار المدقق

### تمهيد

يحترم المدققون منهجية معينة، حيث تتضمن هذه الأخيرة مجموعة من مراحل العمل، وكذا ثلة من التقنيات التي تطبق في كل مرحلة من هذه المراحل. يمر عموما المدقق في أداء مهمته عبر أربعة مراحل أساسية: المرحلة التمهيديّة، تقييم الرقابة الداخلية، المراقبة المباشرة للحسابات، وأعمال نهاية المهمة وتقرير التدقيق.

### 1. عرض مسار المدقق

يمكن تمثيل المراحل الأربع الأساسية، والتي تمثل مسار المدقق في إنجاز مهمته، وفق الشكل الموالي:

شكل رقم (2): المراحل الأساسية لإنجاز مهمة التدقيق المحاسبي والمالي

المراحل الانتقالية	التعرف على المؤسسة موضوع التدقيق (جمع وتحيين المعلومة)	المرحلة الأولى
	تقييم الرقابة الداخلية وخطر الرقابة اختبار تشغيل الرقابة	المرحلة الثانية
المراحل النهائية	انجاز المراقبات الأساسية	المرحلة الثالثة
	أعمال نهاية المهمة	المرحلة الرابعة

## 2. المراحل الأساسية لإنجاز مهمة التدقيق

سنحاول فيما يلي عرض أهداف كل مرحلة من المراحل الأساسية لإنجاز مهمة التدقيق، وذلك طبقاً لما يقتضيه (م.د.ت 200)<sup>(1)</sup>.

- تهدف المرحلة الأولى إلى الإحاطة بكل المعلومات التي لها علاقة بالمحيط الداخلي للمؤسسة موضوع التدقيق (شكلها القانوني، طبيعة النشاط...)، وكذا محيطها الخارجي (قطاع النشاط والمتغيرات المتحركة فيه سواء على المستوى المحلي أو الدولي). إن الإحاطة بالمعلومات المهمة حول المؤسسة ومحيط نشاطها، من شأنه إعطاء صورة أولية لدى المدقق، حول الأخطار التي يمكن أن يكون لها تأثيراً معتبراً على استغلال المؤسسة ومستقبلها في النسيج الاقتصادي. إن تحديد الأخطار المحدقة بالمؤسسة ومحيط نشاطها، يمثل تمهيداً للمرحلة الثانية.
- تهدف المرحلة الثانية إلى تقييم الرقابة الداخلية الموضوعية من طرف الإدارة، بغرض تحديد الأخطار المحدقة بالمؤسسة. إن تقييم الرقابة الداخلية، كفيل بتحديد نوع الإجراءات التي سيقوم بها المدقق وفقاً لإستراتيجية معينة، وكذا نطاق امتدادها.
- تهدف المرحلة الثالثة إلى تنفيذ المراقبات الأساسية- وفقاً لما تم التخطيط له - وفق الإستراتيجية الموضوعية في المرحلة السابقة. وتغطي عموماً المراقبات الأساسية العناصر التالية:

➤ اختبار مراقبة اشتغال المراقبة الداخلية؛

➤ اختبار المصادقة على الحسابات؛

➤ إجراءات المراجعة التحليلية.

على ضوء هذه المرحلة، يمكن القول أن المدقق يمتلك كل الملاحظات، النتائج والتوصيات التي تسمح له بما يلي:

<sup>1</sup> م.د.ت 200: الأهداف والمبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية.

- ✓ إبداء رأيه حول جودة الصورة التي تعكسها الحسابات و القوائم المالية؛
- ✓ تحرير خلاصة النتائج، و من ثم تقريره النهائي و الذي يمثل جوهر المرحلة الرابعة.

تسمى هذه المقاربة التي تنطلق من العام نحو الخاص بمقاربة « TOP DOWN ».

### 3. الامتداد الزمني لمراحل إنجاز مهمة التدقيق

إن الامتداد الزمني لمهمة التدقيق يقودنا إلى تمييز نوعين من المراحل:

#### 1.3 المراحل الانتقالية (Phases préliminaires/intérim)

تغطي المراحل التمهيدية أو الانتقالية مجموعة من الأهداف: الوقوف على المؤسسة موضوع التدقيق و محيط نشاطها، تقييم الرقابة الداخلية و اختبار اشتغال مختلف أنواع الرقابة الموضوعية حيز التنفيذ.

غالبا ما يتم إنجاز المرحلة التمهيدية أو الانتقالية في وقت مبكر عن تاريخ إقفال الحسابات، لكن بشرط أن لا يكون مبكرا جدا، بغرض استخلاص النتائج الخاصة بما تم إجراؤه خلال السنة، و لاسيما عند تاريخ إقفال الحسابات. علما أن الفسحة الزمنية المتوفرة لدى المدقق، قد تسمح له بإجراء التعديلات و التصحيحات التي يراها ضرورية لإضفاء الصورة الصادقة على القوائم المالية، التي سيتم إنجازها في نهاية السنة.

على المدقق أن يتدخل عند تاريخ إقفال الحسابات، بغرض إنجاز بعض الأعمال الخاصة بنهاية الدورة المالية (أعمال التسوية و الجرد، تأكيد أرصدة حسابات الغير...).

#### 2.3 المراحل النهائية (Phases finales)

تقع المراحل النهائية عموما بعد إنجاز القوائم المالية، بعبارة أخرى في بداية الدورة المالية  $n+1$  التي تلي نهاية الدورة  $n$  المعنية بمهمة التدقيق. حيث تكون القوائم المالية قد قدمت للمدقق بغرض تقييم المعلومة المالية المتضمنة فيها.

إلا أن احترام هذه الرزمة لا يسري على جميع أنواع مهام التدقيق، لاسيما في الحالات التالية:

- وجود تداخل و تقاطع للمراحل فيما بينها؛
- وجود أعمال مراقبة لا يمكن انجازها بصفة قبلية، بل تفرض على المدقق انجازها في تاريخ لاحق.

سنحاول فيما يلي عرض كل مرحلة من المراحل الأربعة السابق ذكرها بشيء من التفصيل.

#### 4. تحليل المراحل الأساسية لإنجاز مهمة التدقيق

##### 1.4 التعرف على المؤسسة موضوع التدقيق والأعمال التمهيدية لمهمة التدقيق

لقد تضمنت المعايير الدولية للتدقيق ونصت بالتفصيل على هذه المرحلة وأهميتها، لاسيما ضمن المعيارين (م.د.ت 300)<sup>(1)</sup> و (م.د.ت 310)<sup>(2)</sup>. إن الوقوف على المؤسسة (شكلها القانوني، طبيعة نشاطها ونمط تسييرها...) من شأنه فهم وتخطيط مهمة التدقيق، ومن ثم التوصل إلى النتائج المرجوة من هذه المهمة، سواء من طرف المدقق أو الإدارة التي عينته.

تتكون المرحلة الأولى من مهمة التدقيق من ثلاثة مراحل فرعية تتمثل فيما يلي:

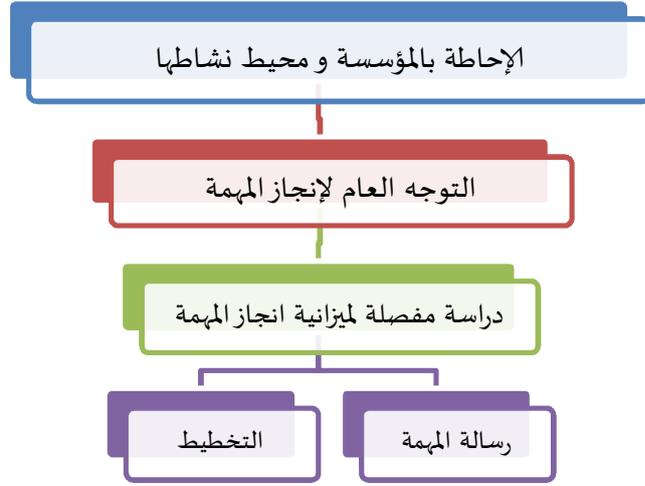
- مرحلة قبول المهمة وشروطها؛
- مرحلة التعرف على المؤسسة موضوع التدقيق؛
- تجميع مختلف المعلومات وتخطيط مهمة التدقيق.

ويمكن تمثيل هذه المرحلة التمهيدية وفق الشكل الموالي:

<sup>1</sup> م.د.ت 300: التخطيط.

<sup>2</sup> م.د.ت 310: معرفة عمل المنشأة.

شكل رقم (3): تخطيط مرحلة التعرف على المؤسسة والأمور التمهيدية لمهمة التدقيق



#### 1.1.4 مرحلة قبول المهمة (الأعمال التمهيدية)

ترتكز عملية قبول مهمة التدقيق من طرف المدقق المالي على خمسة عناصر أساسية:

- قبوله للمهمة لا يؤثر على استقلاليتته. أما عكس ذلك فيحدث حالة توفر أسباب، ظروف أو عدم توفر شروط تجعل من المدقق غير مناسباً للمهمة، أو تمنعه من تدقيق مؤسسة بعينها؛
  - تمتعه بالكفاءة اللازمة للقيام بهذه المهام؛
  - توفره على الموارد البشرية اللازمة والوقت الكافي لإنجاز المهمة؛
  - تقييمه للأخطار المحدقة بالمؤسسة موضوع التدقيق (تعارض المصالح والنزاعات الاجتماعية، ضعف أو غياب الرقابة الداخلية، مستوى ضعيف لأداء قسم المحاسبة والمالية، عدم انتقال المعلومة بسلاسة...):
  - تواصله مع المدقق السابق، للاستفسار حول الأسباب التي جعلته لا يجدد عقده.
- وفق هذه المرحلة، سيسعى المدقق إلى جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات في أقل وقت ممكن، بغرض بلورة حكم أولي حول إمكانية إنجاز هذه المهمة من عدمه. وإن كان هناك

أمل في انجاز هذه المهمة، يمكن للمدقق وضع رسالة مهمة أولية، يعرض فيها (مواطن الأخطار، الصعوبات التي سيتم مواجهتها...)، كما سيحاول تحديد الإجراءات التي سيقوم بها، ومن ثم الامتداد الزمني للمهمة وتقييم مجموع أعباءه.

#### 2.1.4 الوقوف على المؤسسة موضوع التدقيق

تأخذ هذه المرحلة أهمية قصوى حالة تدقيق المؤسسة المعنية لأول مرة، حيث تستدعي العملية التعرف على كل المعلومات الخاصة بالمحيط الداخلي للمؤسسة وكذا محيطها الخارجي (محيط النشاط). إن الوقوف على كل المتغيرات الخاصة بالمؤسسة وبمحيط نشاطها، كفيل بتحديد الأخطار المحدقة بالمؤسسة، وتحديد عتبة الاختلالات المعتبرة، ومن ثم الامتداد الزمني ونطاق امتداد السبر حول الاختلالات المعتبرة المحتملة.

ويمكن في هذا الصدد التفرقة بين ثلاثة أنواع من المعطيات:

- المعطيات المتكررة (Données répétitives)؛
- المعطيات الظرفية (Données ponctuelles)؛
- المعطيات الاستثنائية (Données exceptionnelles).

#### 1.2.1.4 أهمية الإحاطة بالمؤسسة موضوع التدقيق

يسعى المدقق بعد قبول المهمة، إلى الإحاطة بكل المعلومات الخاصة بالمؤسسة ومحيط نشاطها، بغرض تحديد مواطن الأخطار ومن ثم تخطيط مهمته. وفي هذا الصدد، يهدف المدقق عموماً إلى جمع المعلومات حول المؤسسة ومحيط نشاطها بغرض:

- تحديد مواطن الأخطار المحدقة بالمؤسسة؛
- تحديد الأنظمة و الأنشطة ذات الدلالة القصوى، وذلك بغرض تحديد العناصر التي سيتم التركيز عليها؛

- وضع مخطط انجاز المهمة، بهدف تحديد طبيعة، نطاق امتداد ووزنامة المراحل الخاصة بتنفيذ المهمة المسندة إليه.

#### 2.2.1.4 أنواع المعلومات الخاصة بالمؤسسة ومحيط نشاطها

يمكن تجميع المعلومات التي يسعى المدقق الإحاطة بها، إلى ست مجموعات كما يلي:

##### أ. معلومات عامة (Informations générales)

يمثل هذا النوع من المعلومات بوابة الولوج للمؤسسة، كما يمكن القول أنه بطاقة فنية مختصرة عن المؤسسة موضوع التدقيق. يمكن سرد هذه المعلومات وفق خمس مجموعات رئيسية كما يلي:

##### • المجموعة الأولى: التعريف بالمؤسسة

عبارة عن المعلومات المكونة لبطاقة تعريف المؤسسة، و المتمثلة فيما يلي:

- اسم المؤسسة؛
- جنسيتها؛
- مقرها الاجتماعي؛
- قائمة فروعها، مكاتبها ومقراتها؛
- رقم سجلها التجاري؛
- شكلها القانوني، رأسمالها وتاريخ تأسيسها؛
- أخرى...

##### • المجموعة الثانية: تاريخ مختصر عن المؤسسة

عبارة عن أهم المحطات التاريخية التي مرت بها المؤسسة خلال السنوات الخمس الماضية، و المتمثلة فيما يلي:

- رفع رأس مال المؤسسة؛
- تنوع منتجاتها؛
- تطور نشاطها (رقم أعمالها، حصتها في السوق...)
- تغير شكلها القانوني؛
- تغير الفريق المسير؛
- الولوج إلى البورصة؛
- أخرى...

• المجموعة الثالثة: موقع المؤسسة ضمن قطاع نشاطها

لتحديد موقع المؤسسة ضمن محيط نشاطها، على المدقق الاستقصاء حول ما يلي:

- تحديد خصائص قطاع النشاط (اتجاه عام نحو النمو أو نحو الركود، علاقته بالتكنولوجيا المتجددة...)
- ترتيب المؤسسة بالمقارنة مع المنافسة (رقم الأعمال، نسبة احتلال السوق، البحث والتطوير...)
- الاستقصاء حول القوانين التي تحكم قطاع النشاط (قانون العمل، القوانين التي تحكم الأسعار، القوانين الضريبية والإعفاءات).

• المجموعة الرابعة: سياسة التشغيل

من خلال هذه المجموعة من المعلومات، يمكن للمدقق أخذ فكرة أولية حول:

- عدد المستخدمين وأنواع تخصصاتهم؛
- مستوى كفاءتهم؛
- تركيبهم العمرية؛
- واقع سياسة التكوين والرسكلة؛
- معدلات الغياب والتغيب؛
- معدلات دوران العمال؛

- السياسة الاجتماعية للمؤسسة؛
- أخرى...

• المجموعة الخامسة: الهيكل التنظيمي و التنظيم الإداري للمؤسسة

يمثل الهيكل التنظيمي مستويات المسؤولية وكذا تسلسل المعلومة من الأعلى إلى أسفل والعكس، أما التنظيم الإداري فيمثل مدى تنظيم وربط مختلف الأقسام فيما بينها. و من خلال هذه المجموعة من المعلومات، يمكن للمدقق أخذ فكرة أولية حول:

- واقع تواجد هيكل تنظيمي و العمل به؛
- ملائمة الهيكل التنظيمي لقطاع النشاط؛
- وضوح تسلسل السلطة و المسؤولية؛
- واقع الربط الإداري بين كل الأقسام؛
- سلاسة انتقال المعلومة صعودا و نزولا؛
- مدى استعمال الاتصال الرسمي و غير الرسمي بين المستخدمين؛
- الآليات الموضوعة لمعالجة المعطيات؛
- السرعة في معالجة المعطيات و تبويبها؛
- أخرى...

ب. معلومات و خصائص تقنية للمؤسسة ( Informations et caractéristiques techniques )

يمكن تجميع هذه المعلومات و الخصائص في أربع مجموعات كما يلي:

• المجموعة الأولى: صعوبات التمويل

يمكن أن تكون صعوبات التمويل محددًا لرقم أعمال المؤسسة، نتائجها... و يمكن أن يمتد تأثيرها إلى غاية تهديد استمرارية استغلالها.

هناك مجموعتين من القيود المتحكمة في استقلالية تمويل المؤسسة، أحدهما مرتبط بالمؤسسة نفسها والثاني بمورديها، لذا على المدقق الاستقصاء حول ما يلي:

- من جهة المؤسسة: قدرتها على التمويل المستمر بموادها الأولية ولوازمها في ظل تغيرات الأسعار في الأسواق الدولية والمحلية، وكذا مجابهة تذبذب الكميات المتوفرة من سنة إلى أخرى. العلاقات الإستراتيجية بين المؤسسة ومورديها، وكذا السيناريوهات الإستباقية التي يمكن أن تضعها المؤسسة، حالة تعكر العلاقة مع بعض الموردين لتعويضهم بآخرين
- من جهة الموردين: يجب الأخذ في الحسبان عدد الموردين الذين يتعاملون مع المؤسسة ومواطنهم، واحتمال ممارسة ضغوط على المؤسسة حول نوعية وكمية المواد الأولية المشتراة، أو احتمال توقيف التوريد.

• المجموعة الثانية: صعوبات التخزين

يسعى المدقق لمعرفة سياسة المؤسسة التخزينية ومدى تطبيقها، حيث أن الوقوف على هذه المعلومات من شأنه تحديد مواطن الأخطار، والمتعلقة أساسا بما يلي:

- عدم ملائمة الكميات المخزنة لسرعة دوران المخزون (الانتهاء المبكر أو التخزين المطول)؛
- واقع العمل بمخزون الأمان؛
- التخزين غير الملائم للسلع المشتراة أو المنتجة؛
- التسيير غير العقلاني لمساحات التخزين؛
- حجم معتبر لفروق التخزين المبررة وغير المبررة؛
- أخرى...

• المجموعة الثالثة: القدرات الإنتاجية

إن الوقوف على القدرات الإنتاجية للمؤسسة وكيفية تنظيمها، من شأنه أن يفيد المدقق في الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل الطاقة الإنتاجية الفعلية تقترب من الطاقة الإنتاجية الطبيعية؟
- هل التكاليف الثابتة لها تأثيرا معتبرا على تكلفة منتجات المؤسسة؟
- هل هناك ظروف موضوعية أو/و ذاتية تعرقل بلوغ المؤسسة لأهدافها الإنتاجية؟
- هل هناك تنظيم جغرافي عقلاني لوحدة الإنتاج المتفرقة؟
- هل هناك وحدة بعينها قد تعرقل نشاط المؤسسة بأكملها؟ ولماذا؟
- هل بإمكان فريق التدقيق ضمان تدقيق كل وحدات الإنتاج؟ وهل بإمكانه احترام الرزنامة الموضوعية أنفا؟
- أخرى...

• المجموعة الرابعة: الإمكانيات المادية المخصصة للاستغلال

من خلال الوقوف على الإمكانيات المادية التي تزخر بها المؤسسة، يمكن للمدقق الاستعلام حول العناصر التالية:

- عدد الآلات والأجهزة في كل قسم، ولاسيما في ورشات الإنتاج؛
- نوع كل آلة، ترقيمها، ومدى احترام ترقيم جردها؛
- العمر الافتراضي، نمط ومعدل اهتلاك هذا النوع من الأصول؛
- الآلات التي تدخل فعلا في الاستغلال، الآلات المعطلة (توقيف إرادي مؤقت)، والآلات العاطلة؛
- مصير الآلات، الأجهزة والأثاث التي انتهى عمرها المحاسبي والحقيقي، ومصير تلك التي انتهى عمرها المحاسبي وما زالت قيد الاستغلال؛
- مدى احترام نمط الاهتلاك لنوع استغلال الآلة أو الجهاز وخصائصها؛
- الاتجاه العام للاستثمار في هذه الإمكانيات المادية نحو الارتفاع أو الانخفاض؛
- أخرى...

ج. معلومات عن المنافسة وتطورها (Informations sur la concurrence et son développement)

يمكن تجميع هذه المعلومات والخصائص في ثلاث مجموعات كما يلي:

• المجموعة الأولى: الزبائن وتطورهم

يمكن للمدقق أن يجمع العناصر التالية:

- رقم الأعمال السنوي خارج الرسم للسنوات الخمس السابقة؛
- حجم وقيمة الإنتاج المحقق للسنوات الخمس السابقة؛
- تطور متوسط الأسعار وهوامش الربح المحققة للمنتجات الأساسية للسنوات الخمس السابقة؛
- المنتجات التي تمثل مصدر ربح المؤسسة، والمنتجات ذات هامش ربح بسيط أو خسارة؛
- الزبائن الأوفياء للمؤسسة وحجم تعاملاتهم، والزبائن الجدد؛
- مهلة دوران حقوق المؤسسة لدى زبائنها؛
- حجم الحقوق المشكوك في تحصيلها وكذا الديون المعدومة؛
- طرق تحصيل المؤسسة لحقوقها؛
- أخرى...

• المجموعة الثانية: معلومات عن المنافسة

لا يمكن للمدقق أخذ صورة واضحة حول وضعية المؤسسة في قطاع نشاطها، إلا في حال توفر أوجه المقارنة لاسيما تلك التي توفرها المنافسة، والمتمثلة عموماً فيما يلي:

- نسبة احتلال السوق بالمقارنة مع منافسيها؛
- المنتجات التي تتسم بميزة تنافسية ولها حصة معتبرة في السوق؛
- الاستثمار في البحث والتطوير بالمقارنة مع المنافسة؛

- معدل نمو مبيعات المؤسسة بالمقارنة مع المنافسة:
- أخرى...

• المجموعة الثالثة: سياسة التسعير و منح التخفيضات

في هذا الصدد يسعى المدقق للحصول على إجابات حول الأسئلة التالية:

- هل هناك سياسة ثابتة وقاعدة محددة، يتم على أساسها تسعير منتجات المؤسسة؟
- ما هي مكونات سعر المنتجات؟ وهل هذه المكونات ثابتة موسميا و على كل المنتجات؟
- هل هناك أسعار موسمية؟ ومتى يتم تطبيقها؟
- هل يتم يستفيد كل زبائن المؤسسة من التخفيضات؟ وهل هي متعلقة بالكميات، المناسبات أو العيوب؟
- أخرى...

د. معلومات و خصائص قانونية للمؤسسة ( Informations et caractéristiques juridiques de l'entreprise )

يمثل الإطار القانوني الداخلي والخارجي والذي تنشط من خلاله المؤسسة، من الأهمية بمكان بالنسبة للمدقق. وتمثل القيود المسجلة فيما يتعلق باحترام القوانين التي تنظم نشاط المؤسسة وقطاع نشاطها، خارطة طريق المدقق في تخطيط مهمته. ومن بين القوانين التي يأخذ بها المدقق قبل الانطلاق في مهمته ما يلي:

• المجموعة الأولى: فحص القانون الأساسي

يمثل القانون الأساسي التنظيم الداخلي الذي اتفق الشركاء على وضعه لتأطير السيرورة الجيدة للمؤسسة، ومن بين مكونات هذا القانون الأساسي يمكن ذكر:

- الشكل القانوني للمؤسسة؛
- قيمة رأس مال المؤسسة (رأسمال اجتماعي، أموال الاستغلال...);
- التدابير اللازمة لإدارة المؤسسة؛
- حدود المسؤولية والحرية لكل طرف في المؤسسة؛
- مدة العهدة الاجتماعية؛
- أخرى...

● المجموعة الثانية: هيكل رأس المال

إن لتركيب رأس مال المؤسسة، حجم الشركاء و نفوذهم الأثر البالغ على سيرورة المؤسسة، لذا على المدقق أن يلم بالمعلومات التالية:

- عدد الأسهم المطروحة للاكتتاب، والأسهم التي تم اكتتابها بصفة فعلية (رأس المال المكتتب، المحرر والمجمد):
- هل تم رفع رأسمال المؤسسة؟ و من ثم ولوج شركاء جدد؛
- الشركاء الذين يمتلكون أكبر عدد من الأسهم أو الحصص؛
- نوع الانتخاب في الجمعية العامة للمساهمين (تناسبي أو تراكمي...);
- أخرى...

● المجموعة الثالثة: أهم العقود والاتفاقيات

على المدقق تقديم طلب للإدارة بغرض الاطلاع على أهم العقود والاتفاقيات التي أبرمتها الإدارة والتي ما زالت سارية المفعول. إضافة إلى ذلك، فإن الاطلاع على محاضر الجمعيات العامة يمكن أن يفسر للمدقق ما لم تفسره نصوص العقود والاتفاقيات المبرمة. إن الإطلاع على مثل هذه المستندات، من شأنه أن يسمح للمدقق الإحاطة بما يلي:

- أهم العهود التي قطعتها المؤسسة على نفسها، و من ثم الواجبات تجاه الغير وفق ما تضمنته تلك المستندات؛

- أهم الأخطار القانونية و الثغرات التي تضمنتها تلك العقود، والتي لم يتفطن لها الممضي عند إبرامها؛
- أهم الأخطار الاستغلالية التي يمكن أن تؤثر على استمرارية استغلال المؤسسة، وذلك على المدى المتوسط و البعيد؛
- التحقق من تفويض الأطراف التي أبرمت تلك العقود، وهل هذه الأطراف ما زالت تتقلد تلك المسؤوليات في المؤسسة المعنية؛
- هل هذه العقود تتضمن أدنى شروط الشفافية، ولا يشوبها اختلالات معتبرة أو أخطار، بإمكانها التأثير على استمرارية استغلالها أو على معلوماتها المالية؛
- أخرى...

• المجموعة الرابعة: المعلومات والخصائص الضريبية

تمثل عملية فحص العلاقة بين المؤسسة و مصلحة الضرائب من قبل المدقق، أساس الحكم على مصداقية و موثوقية المعلومة المالية التي يصدرها قسم المحاسبة و المالية في المؤسسة. و من بين العناصر الواجب فحصها يمكن ذكر ما يلي:

- هل تمت هناك مراقبات جبائية قام بها أعوان مصلحة الضرائب أو أحد الخبراء الذي تم تعيينه، حول الوعاء الضريبي الخاص بالمؤسسة؟
- هل تمت إعادة النظر (Un redressement fiscale) في الوعاء الضريبي المصرح به من طرف المؤسسة خلال السنوات الخمس السابقة؟
- هل فرضت غرامات مالية جراء عدم مطابقة التصريح الضريبي للواقع؟
- ما هو حجم الهوامش الضريبية بين ما تم التصريح به و ما تم تحديده من طرف مصلحة الضرائب؟
- ما مدى احترام توقيت التصريح الضريبي؟ و متى يتم تسديد هذه الحقوق؟
- هل هناك ضرائب مؤجلة؟ و هل يتم معالجة ذلك في نفس السنة المالية؟ أو هل يتم تركها تتراكم دوريا؟

➤ هل تتم المفاضلة بين البدائل (التمويلية، الاستغلالية...) وما ينجر عنها من ضرائب ورسوم؟

هـ. معلومات و خصائص محاسبية للمؤسسة ( Informations et caractéristiques )  
(comptables de l'entreprise)

يمكن تقسيمها إلى أربع مجموعات كما يلي:

• المجموعة الأولى: وصف عام للنظام والتنظيم المحاسبي المعمول به

على المدقق وصف موقع وظيفة وقسم المحاسبة ضمن التنظيم العام للمؤسسة، وكذا تنظيمها الداخلي، ولاسيما التركيز على ما يلي:

- الهيكل التنظيمي الفرعي داخل قسم المحاسبة والمالية؛
- النظام المعلوماتي المحوسب المعمول به (Système informatiques et logiciels)؛
- أنماط المراقبات المعمول بها (عينات، مستمر، دوري، فجائي...):
- الإجراءات الداخلية للتأكد والتحقق؛
- الأطراف التي تمسك الدفاتر المحاسبية ومن ينوب عنها؛
- الدورة المحاسبية للقوائم المالية الرسمية وغير الرسمية المسوكة؛
- أنواع الأدلة والوثائق المعمول بها في التسجيل المحاسبي؛
- من المسؤول عن الإمضاءات ومن ينوب عليه؛
- أخرى...

• المجموعة الثانية: وصف حجم العمليات المعالجة ودرجة تعقدها

من خلال اللقاءات المنظمة مع مسؤول وأعضاء فريق قسم المحاسبة والمالية، يحرص المدقق على استقاء معلومات حول طبيعة، حجم وتعقد العمليات التي يتم معالجتها وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية، لاسيما منها تلك التي تجرى مع الأطراف الخارجية بصفة مستمرة ومتكررة (الزبون والمورد) كما يلي:

- عدد الفواتير المسلمة أو/و المستلمة التي يتم معالجتها وتسجيلها؛
- عدد حسابات زبائن المؤسسة و مورديها؛
- وسائل التحصيل و التسديد المالي للفواتير المعمول بها من طرف المؤسسة؛
- أماكن التخزين داخل المؤسسة و خارجها، و آليات متابعة محتواها و أنماط جردها؛
- وتيرة أعمال الجرد الدورية المحاسبية و الحقيقية؛
- تنظيم قسم الشراء و البيع و من المسؤولين عليهما؛
- أخرى...

• المجموعة الثالثة: الاختيارات و البدائل المحاسبية

على المدقق أن يفحص الاختيارات المحاسبية التي يمكن للمحاسب أن يجريها، خصوصا فيما يتعلق باحترامها للمعايير المطبقة. إن الاختيار بين البدائل المتوفرة لدى المحاسب يجب أن يكون مؤسسا، و من بين هذه الاختيارات: نمط اهتلاك التثبيتات، طرق تسعير مخرجات المخازن...

و. المعلومات و الخصائص المالية للمؤسسة ( Informations et caractéristiques  
financières de l'entreprise )

تمثل المعلومات و الخصائص المالية صورة المؤسسة لدى الغير (زبون، مورد، بنك، شركة تأمين، مستثمرين محتملين...). و على المدقق أن يفحص هذه المعلومات المالية و ذلك بمقارنتها أو مطابقتها مع تلك المتأتية من محاسبة التسيير (محاسبة تحليلية، جداول القيادة، الميزانيات التقديرية...). إن مراقبة، مقارنة و مقارنة هذه المعلومات فيما بينها، قد تمكن المدقق من التحقق من النتائج المسجلة من قبل المؤسسة، و كذا مدى توازن تسييرها (الخزينة، التمويل...).

• المجموعة الأولى: دراسة المردودية

يمكن للمدقق أن يتحقق من الهوامش المحققة من طرف المؤسسة و نتائجها، من خلال فحص، ومقارنة ومقاربة جداول النتائج المعدة في المحاسبة المالية، المحاسبة التحليلية والتسيير الموازي.

ويمكن التحقق من النتائج التي توفرها قائمة الدخل (جدول النتائج حسب الطبيعة) من: إجمالي فائض الاستغلال، القيمة المضافة للاستغلال، النتيجة العملياتية والنتيجة العادية قبل اقتطاع الضريبة؛ مع ما يوفره جدول النتائج حسب الوظيفة، أو النتائج المرحلية لتحديد سعر التكلفة (طريقة التكلفة الكاملة) وتقنيات مراقبة التسيير الأخرى...

ولتحديد مدى تطور نتائج المؤسسة، يسعى المدقق إلى إجراء مقارنة ديناميكية تشمل الخمس سنوات الأخيرة، بغرض استخراج نوع المتغيرات المتحركة في هذا التطور، ومن ثم فهم المتغيرات المتحركة في تطور نشاط المؤسسة.

• المجموعة الثانية: دراسة التوازن المالي للمؤسسة

لدراسة التوازن المالي للمؤسسة، على المدقق أن يستعمل أدوات التحليل المالي، والتي تمكنه من فحص الصحة المالية للمؤسسة، هيكل التمويل في المؤسسة، مدى اعتماد المؤسسة على المديونية في تمويل استغلالها واستثماراتها... ومن بين هذه الأدوات، يمكن ذكر مايلي:

- حساب قدرة التمويل الذاتي (MBA/CAF ou Cash flow) والتمويل الذاتي، بغرض تحديد مدى اعتماد المؤسسة على مصادرها الذاتية في تمويل احتياجاتها؛
- تحديد نسب الهيكل المالي (التمويل الدائم، التمويل الخاص، الاستقلالية المالية والمديونية...) بغرض الوقوف على هيكل التمويل في المؤسسة؛

- تحديد نسب المدرودية (التجارية، الاقتصادية و المالية) لتحديد مدى مساهمة عناصر الأصول والخصوم في تحديد نتيجة الدورة المالية؛
- تحديد مهل الدوران بغرض الوقوف على الوقت الحقيقي لتسديد وتحصيل الأموال، ومن ثم تحديد الاحتياج إلى رأس المال العامل؛
- إعداد جدول التمويل من أعلى الميزانية ومن أسفل الميزانية لتحديد مصادر التمويل، وفيما أنفقت تلك الأموال؛
- أخرى...

#### 3.2.1.4 الوسائل المتاحة لدى المدقق لتجميع المعلومات حول المؤسسة

هناك مجموعة من الوسائل المتاحة لدى المدقق من أجل تجميع المعلومات اللازمة للإحاطة بالمؤسسة ومحيط نشاطها، ومن بين هذه الوسائل يمكن ذكر:

- فحص كل الشروط والأهداف التي تم الاتفاق عليها بين المدقق والإدارة حول فحوى مهمة التدقيق؛
- وضع قائمة من قبل فريق التدقيق، يتم من خلالها تقديم طلب للإدارة حول المعلومات المتوفرة لديها، واللازمة للإحاطة بخصائص المؤسسة ومحيط نشاطها؛
- التواصل مع المدقق السابق، والاستفسار عن بعض المعلومات المرتبطة بالمؤسسة وأسباب عدم استمراره في التعاقد مع المؤسسة المعنية؛
- التواصل مع أهم المسيرين في المؤسسة، ومن ثم معرفة مراكز القرار، وذلك بغرض تقييم احتمال تأثير مراكز المسؤولية على المعلومة المالية؛
- تفحص كل المستندات المعدة من طرف قسم المحاسبة والمالية، بغرض الوقوف وتحليل الجانب الاستغلالي، التسييري والمالي للمؤسسة؛

- التواصل مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة (زبائن، موردين، شركات تأمين، بنوك، مستشارين قانونيين...)، والأخذ بها لمقاربة حسابات المؤسسة، أدلتها وتأكيداتها مع تلك الخاصة بالغير؛
- مختلف المنشورات الداخلية و الخاصة بالمؤسسة؛
- مختلف تقارير المدققين الداخليين؛
- الإطار القانوني والتنظيمي الخاص بالمؤسسة؛
- التقارير المالية لمؤسسات مماثلة و منافسة تنشط في نفس القطاع؛
- مختلف المنشورات و التقارير الخاصة بقطاع النشاط؛
- منشورات التنظيمات المحترفة و المتخصصة حول القطاع؛
- أخرى...

## 2.4 تقييم الرقابة الداخلية (Evaluation du contrôle interne)

### 1.2.4 عموميات حول الرقابة الداخلية

بعد ما قام المدقق في مرحلة أولى الإحاطة بالمؤسسة و محيط نشاطها، و بعدما قام باختيار المعلومات التي يجب أن يقيمها، سيحاول المدقق في المرحلة الثانية تقييم الرقابة الداخلية الموضوعة من طرف المؤسسة للوقاية من وقوع الأخطاء، الاختلالات و أعمال الغش و التدليس.

و إن تمكن المدقق من تقييم نجاعة النظام الموضوع لتحقيق الرقابة الداخلي، و هو ما من شأنه تحديد طبيعة و نطاق امتداد الإجراءات، التي سيقوم بها المدقق لانجاز المهمة التي كلف من أجلها.

### 1.1.2.4 تعريف الرقابة الداخلية و أهدافها

تمثل الرقابة الداخلية مجموع إجراءات الوقاية و الحماية، الموضوعة من طرف المؤسسة للتحكم في تسييرها. و من بين أهداف الرقابة الداخلية يمكن ذكر ما يلي:

- حماية أصول وممتلكات المؤسسة، وكذا وقايتها من الأخطار التي تؤثر عليها؛
- السهر على احترام القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- السهر على احترام قواعد التسيير الموضوعة من قبل الإدارة؛
- العمل على تقديم ونشر معلومة مالية تتسم بالموثوقية، وفي الآجال المحددة؛
- العمل على تحسين الأداء الكلي للمؤسسة، من خلال تقييم الفعالية العملية وترشيد الوظائف.

#### 2.1.2.4 مسؤولية وضع واستغلال الرقابة الداخلية

إن الجهة التي تضع الرقابة الداخلية هي الإدارة، وذلك بهدف حماية ممتلكات المؤسسة، ووقايتها من الأخطاء، الاختلالات وأعمال الغش والتدليس. كما تعتبر الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من عملية التدقيق الداخلي، بهدف إجراء تقييم دوري لكل الحلقات المكونة للمراقبة الداخلية، ومن ثم تصحيح الاختلالات وتحسين الأداء.

أما الجهة المستعملة للرقابة الداخلية والمعلومات المتأتية منها فهي المدقق الخارجي. فمن خلال تقييمه لهذا النوع من الرقابة، يمكنه تحديد جودة التنظيم الداخلي للمؤسسة من عدمها، وبهذا يمكنه تحديد نقاط القوة والضعف، و تخطيط عملية انجاز مهمته.

#### 3.1.2.4 أهمية تقييم الرقابة الداخلية من طرف المدقق

تكمّن أهمية تقييم الرقابة الداخلية من طرف المدقق في تحقيق ما يلي:

- تحديد طبيعة ونطاق امتداد الفحوصات وأنواع الإجراءات التي سيقوم بها. إن الحكم بجودة الرقابة الداخلية للمؤسسة من قبل المدقق، يعني محدودية الفحوصات والمراقبات التي سيجريها. أما عكس ذلك، فيعني نقص ثقة المدقق في الرقابة الداخلية الموضوعة، ومن ثم تعمق المدقق في الفحص، التقييم والمراقبة لتجاوز هذه الصعوبة.

- العمل على تحديد نقاط الضعف الملاحظة على الرقابة الداخلية الموضوعة من طرف المؤسسة، العمل على تصحيحها ومن ثم تحسين أدائها.

#### 4.1.2.4 جوانب وسمات الرقابة الداخلية (Les différents aspects du contrôle interne)

يمكن تقسيم هذه السمات والجوانب إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

##### أ. السمات والجوانب المحاسبية للرقابة الداخلية

تجمع الجوانب المحاسبية للرقابة الداخلية مختلف الإجراءات المتعلقة بالتنظيم الداخلي للمؤسسة، والتي تسمح بإعداد قوائم مالية لها درجة عالية من المصدقية. ويتم تطبيق هذه الإجراءات طوال السنة لوقاية وحماية التسجيل المحاسبي من الأخطاء، الاختلالات والغش... مع إرفاق الأدلة اللازمة لكل تسجيل تم تقييده في الدفاتر المحاسبية المسوكة طوال السنة. لا يمكن إغفال الإجراءات الواجب وضعها حيز التنفيذ في نهاية السنة المالية، بهدف إقفال الحسابات بطريقة جيدة، ومن ثم إعداد ونشر قوائم مالية صادقة.

##### ب. السمات والجوانب الإدارية للرقابة الداخلية

تجمع الجوانب الإدارية للرقابة الداخلية مختلف الإجراءات التي تهدف إلى الرفع من فعالية التسيير، ومن ثم الرفع من أداء المؤسسة ككل. ومن هنا يمكن القول أن هدف الرقابة الداخلية لا يقتصر على الجانب الدفاعي (الوقاية والحماية) - مثل ما تم التركيز عليه في الجوانب المحاسبية - بل ويتعدى إلى التدخل في تشخيص تنظيم تسيير المؤسسة، من خلال تحديد نقاط الضعف بغرض تصحيحها، ومن ثم الرفع من الإنتاجية، الفعالية، الفاعلية والأداء العام للمؤسسة (اقتصادي، مالي، اجتماعي، تنظيمي ومجتمعي).

### ج. سمات و جوانب الرقابة الداخلية و التدقيق

يسعى المدقق لاستعمال الإجراءات المحاسبية والإدارية للرقابة الداخلية، و التي يعتبرها متداخلة و لا يمكن فصلها عن بعضها البعض. و في غالب الأحيان يمكن الوصول إلى أهداف عملياتية من خلال تطبيق إجراءات محاسبية و العكس. و يمكن في هذا الصدد تقديم مثالين:

- إن تقييم العلاقة بين المؤسسة و زبائنها -الذي يمثل إجراء إداري- لتحسين ملف الزبائن، و الذي يمثل بدوره جزءاً لا يتجزأ من شهرة محل أو ما يسمى لدى المحاسب فارق الاقتناء، و الذي يمثل أرضية خصبة لانطلاق إجراءات محاسبية لجرد، تمحيص، و تقييم حقوق المؤسسة لدى زبائنها (عادية، مشكوك في تحصيلها أو ميؤوس من تحصيلها).

- إن المقاربة البنكية التي يجريها المحاسب كل نهاية شهر، بين ما تم من معاملات بواسطة الشيكات و المسجلة من قبله، مع تلك المنصوص عليها وفق الكشف البنكي المرسل من طرف بنكها، ما هو إلا إجراء محاسبي للتحقق من حساب البنك لدى المؤسسة (ح/512 حسابات بنكية جارية). إلا أنه في الحقيقة إجراء إداري أيضاً، يمكن من خلاله الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هو حجم التعاملات بالشيكات بالمقارنة مع حجم التعاملات الكلية؟
- هل تم التعامل بشيكات من دون رصيد؟ و التي تستدعي اللجوء إلى متابعات قضائية؟
- هل هناك صعوبات ظرفية في تمويل الاستغلال؟ و التي تستدعي اللجوء إلى السحب على المكشوف؟
- هل تم تحديد أعمال غش، بين ما تم إبرامه من عقود و الشيكات المقابلة لتلك الصفقات؟

من خلال ما تم عرضه حول تقاطع الإجراءات المحاسبية و الإدارية و التي تمثل بعض جوانب الرقابة الداخلية، يسعى المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي الموضوع، لتحديد