جامعه عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

الشعبة :العلوم المالية و المحاسبة التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي

التدقيق المالي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر

دراسة حالة مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP) مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة:

* زناتي خالدية شاهيناز
* بن زعيط هاجر

تحت إشراف:

* الدكتور: بوزيان العجال

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د. بن شني يوسف	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مقررا	د. بوزيان العجال	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مناقشا	د. عمر إبراهيمي	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2021/2020

شكـــــر وتقديـــــــــر

الحَمْدُ لِلّهِ الذي وفّقَنا وعلّمَنا ما لمْ نكن نعلم، ومنحنا القُوّة والصبر لإتمام هذا العمل، ونُصَلِي ونُسَلِم على أشرف خلق الله وعلى آلِهِ وصَحْبِهِ ومن اهتدى يهديه إلى يوم الدين ونتقدم بالشكر الجزيل إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله.

ونتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف" **بوزيان العجال**"، على قبوله الإشراف على تأطيرنا في انجاز هذا العمل البسيط، فلم يبخل علينا بآرائه وتوجيهاته القيمة.

وجزيل الشكر للمؤطر السيد "**عجال محمد**" الذي ساعدنا ووجهنا في مكان تربصنا، ونأمل أن يجد في هذه الأسطر كل التقدير والامتنان، عرفانا منا بالجميل.

كما نشكر كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد والى كل أساتذتنا منذ بداية مشوارنا الدراسي.

إهـــــداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، إلى كل من صلى على سيدنا وحبيبنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى الأم الغالية التي حملتني وهنا على وهن جنينا وسقتني لبن التوحيد مع الأخلاق رضيعة وعلمتني صغيرة ورافقتني بدعائها وحنانها كبيرة.

إلى الأب العزيز سندي المتين وأنيسي المعين، الذي بنوره مشيت طريقي فكان وصولي سهلا منيرا، وجعل لحياتي معنى وزرع في قلبي بسمة الحياة وبعث في فؤادي بهجة.

إلى كل أفراد عائلتنا بالأخص أخواتنا وإخواننا وصديقاتنا اللواتي هن جزءً من هذه العائلة، وإلى كل عزيز دعمنا وكانوا لنا سند قوي في إنجاز هذا العمل، كما نتشرف بتحية كبيرة الى السيد بوزيان العجال الأستاذ المشرف على هذه المذكرة.

وإلى كل من يحمل ذرة حب لنا ولم نذكره والى كل شموع العلم التي كانت تنير دربنا.

إلى كل هؤلاء نهدي ثمرة جهودنا وعصارة فكرنا.

الحمد لله قبل كل شيء

بدأت مع أكثر من يدٍ وقاسيت أكثر من هم وعانيت الكثير من الصعوبات وها أنا اليوم والحمد لله أطوي سهر الليالي وتعب الأيام وخلاصة مشواري بين دفتي هذا العمل المتواضع.

إلـــى منارة العلم والإمام المصطفى، إلى الأمي الذي علم المتعلمين، إلى سيد الخلق، إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد **"صلى الله عليه وسلم"**.

إلـــى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوطٍ منسوجة من قلبها إلى **بوغلام الله فاطمة** والدتي العزيزة حفظها الله ورعاها.

إلـــى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء والذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي **زناتي بوعبدالله** العزيز أدامه الله لي.

إلـــى من حبهم يجري في عروقي ويهج بذكراهم فؤادي إلى أخواتي وأخي.

إلى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يدا بيدٍ نمشي درب الحياة إلى صديقاتي هاجر، هبة الله، إكرام، إيمان، خولة و بنت خالتي أسماء.

إلى من علموني حروفا وكلمات من ذهب وعبارات من أسمى وأجلى العبارات في العلم، أساتذتنا الكرام وبالخصوص الأستاذ الفاضل بوزيان العجال الذي لم يبخل علي بنصائحه القيمة.

إلى كل عزيز دعمني وكان عونا وسندا لي في حياتي ولم أذكره.

زناتي خالدية شهيناز

أهدي هذا العمل إلى أعز ما يملك الإنسان في هذه الدنيا إلى ثمرة نجاحي إلى من أوصى بهما الله سبحانه وتعالى:

"وبالوالدين إحسانا"

إلى الشمعة التي تحترق من أجل أن تضيء أيامي إلى من ذاقت مرارة الحياة وحلوها، إلى قرة عيني وسبب نجاحي وتوفيقي في دراستي إلى "أمـــــي" **نفوسي مشرية** أطال الله في عمرها.

إلى الذي أحسن تربيتي وتعليمي وكان مصدر عوني ونور قلبي وجلاء حزني ورمز عطائي ووجهني نحو الصلاح والفلاح إلى "أبـــــي" السيد **بن زعيط التوفيق** أطال الله في عمره.

إلى أخواتي سارة وفاطمة وأخي العزيز عبد الرحمان حفظهم الله لي وأدام المحبة وأخوة بيننا.

إلى كل صديقاتي اللواتي كانوا لي سندا في مشواري، في سعادتي كما في حزني إلى شهيناز، إيمان، هبة الله، إكرام وشيماء.

إلى أستاذي "بوزيان العجال" الذي لم يبخل علي بكل ما أتاه الله من علم ومعرفة، وإلى جميع الأساتذة الأجلاء الذين أناروا طريقي بالعلم.

وإلى كل خليلٍ قريب من قلبي وكان سنداً داعماً مسانداً ومعيناً لي في أوقاتي لإنجاز هذا العمل، إلى كل هؤلاء وغيرهم ممن تجاوزهم قلمي ولن يتجاوزهم قلبي أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

بن زعيط هاجر

فهرس محتويات

المحتوى	ص
شكر وتقدير	
فهرس المحتويات	
فهرس الأشكال	
فهرس الجداول	
مقدمة	1
❖ **الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي**	
تمهيد	4
المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق المالي.	5
المطلب الأول: التدقيق المالي نشأته، تطوره مفهومه.	5
المطلب الثاني : أنواع التدقيق المالي	10
المطلب الثالث: أهمية التدقيق المالي	13
المطلب الرابع: فروض التدقيق	18
المبحث الثاني: مسار ومراحل عملية التدقيق	20
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	20
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	25
المطلب الثالث: أدلة الإثبات والملف التجاري	27
المطلب الرابع: التقرير عن مهمة التدقيق	30
خلاصة الفصل	35
❖ **الفصل الثاني: مدى تطابق معايير التدقيق الجزائري و نظيرتها الدولية**	
تمهيد	36
المبحث الأول : الحاجة لمعايير التدقيق الدولية	37
المطلب الأول : ماهية معايير التدقيق الدولية وكيفية صدورها	37
المطلب الثاني : أهمية تبني معايير التدقيق الدولية.	40
المطلب الثالث: طرق وأساليب تبني معايير التدقيق الدولية	43
المطلب الرابع: مدى توافق المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق	45
المبحث الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية	56
المطلب الأول: هيئات الدولية المشرفة على التدقيق	56
المطلب الثاني: معايير، مبادئ ومسؤوليات و تخطيط وظيفة التدقيق المالي	65
المطلب الثالث : معايير الإثبات في التدقيق المالي	70
المطلب الرابع : معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي	78
خلاصة الفصل	84
❖ **الفصل الثالث : دراسة ميدانية في مؤسسة تسيير موانئ و ملاجئ الصيد البحري**	
تمهيد	85
المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري وملاجئ(EGPP) – مستغانم	86
المطلب الأول: التقديم العام لمؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)	86

فهرس محتويات

مستغانم	
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري(EGPP) – مستغانم	87
المبحث الثاني: مهنة التدقيق في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP) – مستغانم	89
المطلب الأول: التدقيق الداخلي في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)– مستغانم	89
المطلب الثاني: دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)– مستغانم	91
المطلب الثالث: التوصيات والاقتراحات المتعلقة بنظام الأجور	94
خلاصة الفصل	96
خاتمة	97
قائمة المراجع	98
ملخص الدراسة	

فهرس الأشكال :

الرقم	**العنوان**	**الصفحة**
I – 1	أنواع التدقيق المالي	13
I – 2	أنواع تقارير التدقيق	33
II -1	علاقة مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB) بدعم وتطوير المعايير الدولية للتدقيق	65
III-1	الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي	90

فهرس الجداول :

الرقم	العنوان	الصفحة
I – 1	ظهور وتطور التدقيق	7
I-2	أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي	18
II-1	معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار	40
II-2	المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها وما يقابلها من معايير دولية	45
II-3	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار الدولي 210 "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق".	46
II-4	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية" ومعيار التدقيق الدولي 520 "الإجراءات التحليلية"	50
II-5	مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" و معيار التدقيق الدولي 530 "أخذ عينات التدقيق".	53

مقدمة

مقدمة:

إن التوسع في نطاق المبادلات التجارية ومختلف التطورات في العلاقات الاقتصادية التي عرفتها المؤسسات كانت نقطة تحوّل لها من مؤسسة صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات كبيرة الحجم تنفصل فيها الملكية عن التسيير، ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردها، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المالي. وتخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية، فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم، وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المالي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه .

سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المالي من دولة إلى أخرى، وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة، سلوك المهني) أو بوضع أطر خطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات الممثلة في معايير دولية.

تهدف المعايير الدولية للتدقيق إلى تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر العالم، لذا توجب على كل دولة تطمح لاحتلال مكانة عالمية أن تتبنى هذه المعايير أو تتكيف معها.

و الجزائر في إطار سعيها إلى المنظمة العالمية للتجارة، تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة والتدقيق أكثر ملائمة مع الواقع الدولي وليس إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، وكذا إصدار قانون رقم 10-01 المؤرخ في11- 07- 2010 المنظم لمهنة التدقيق المالي دليل على التوجه الذي تنتهجه الجزائر.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة و المتمثلة في الآتي:

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين المخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية؟ ومدى إمكانية انتهاجها في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هو الهدف من إضافة طابع دولي للتدقيق بإصدار معايير دولية للتدقيق؟ في ما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية؟
- هل هناك ضرورة لتطبيق معايير التدقيق الدولية في عملية التدقيق بالجزائر؟
- هل يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بإرشادات معايير التدقيق الدولية ؟

الفرضيات:

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر بالإمكان الانطلاق من الفرضيات التالية:

- ❖ جاءت معايير التدقيق الدولية كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية.

- ❖ تقلص معايير التدقيق الدولية من حجم فدوه التوقعات، و تساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة.
- ❖ هناك ضرورة حتميه لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق من أجل تأطير حسن لعملية التدقيق.

أهداف البحث:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- ❖ معرفة الغاية من التوجه نحو تدوين التدقيق.
- ❖ محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المالي.
- ❖ تحليل واقع مهنة التدقيق بالجزائر وطبيعة العمليات التي تتم بها، وذلك لتحديد مدى التزامها بتطبيق ما هو منصوص عليه بمعايير التدقيق الدولية.

أسباب اختيار الموضوع:

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- ❖ التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل انتقالها للنظام المحاسبي المالي، وبالتالي قصدنا إبراز مدى ضرورة اتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية.
- ❖ خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع.
- ❖ الميول الشخصي لمواضيع التدقيق وطبيعة التخصص، ورغبة مني في الاطلاع على كل ما هو جديد في ما يخص الموضوع.

حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة التدقيق المالي والمعايير الدولية للتدقيق والدور الذي تلعبه المعايير الدولية في تحسين المخرجات التدقيق وإعطاء ثقة للمستخدمين القوائم المالية.

بالنسبة للجزء التطبيقي الذي كان اختياري فحددت الدراسة في ما يلي:

الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري مستغانم.

الحدود الزمنية: تتضمن دراسة مدة من 05/04/2021 إلى 25/04/2021 .

منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة البحث لاستخدام مناهج متعددة الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، باعتمادنا الأداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق المالي وكذا مراحل بلوغها الإطار الدولي، فضلا عن صدور المعايير التدقيق الدولية، كما اعتمدنا الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية للبحث.

خطة البحث:

تبعا لأهداف المستوحاة من البحث ومعالجة الإشكاليات والتساؤلات الجزئية واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول يتناول الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المالي من خلال تقديم كيفيه نشأته تطوره وتتبع مساره التنفيذ مبرزا أهميته وأنواعه وأهم فروضه ويعالج الفصل الثاني مدى تطابق معايير التدقيق الجزائرية ونظيرتها الدولية حيث تم التطرق إلى كيفية صدور معايير التدقيق الدولية وعلاقتها مع المعايير الجزائرية و عرض مضمون معايير التدقيق المالي أما الفصل الثالث فتناول إسقاط معايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال إجراء مقابلة مع المدقق الداخلي لمؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري EGPP– مستغانم لتعرف على واقع مهنة التدقيق وطبيعة العمليات التي تتم بها، وذلك لتحديد مدى التزامها بتطبيق ما هو منصوص عليه بمعايير التدقيق الدولية.

الفصـــــل الأول

تمهيد:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه المعاملات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات. أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها، وكان لابد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف هيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

لدراسة أكثر تفصيلا، وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق، وقسمناه في سبيل ذلك إلى مبحثين:

المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق المالي

المبحث الثاني: مسار ومراحل عملية التدقيق

المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق المالي.

المطلب الأول: التدقيق المالي نشأته، تطوره مفهومه.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المالية المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها.

أولا: نشأة وتطور تدقيق المالي

المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق المالي في العديد من دول العالم يجد لأنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأيه مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، إلا أن الفضل الأول في ظهور هذه المهنة يرجع أساسا إلى قدماء المصريين الرومان و الاغريق، والذين كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدقونها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة نقدم المدققون تقاريرهم[1]، ولهذا كلمة الدقيق بمعنى "Audit" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" وتعني "يستمع".[2]

وفي العصور الوسطى برزت الحاجة إلى وجود نظام علمي موحد للتنظيم المالي المحاسبي، لذلك بدأت أهمية تدقيق الحسابات تزداد، وأدرك الكثيرون أهمية الخدمات التي تقدمها، ومع بداية القرن 13م تم وضع أسس المهنة لترشح الحسابات في أداء عمله[3]، ومع حلول عصر النهضة في القرن الخامس عشر ميلادي وما بعده، اتسع النشاط التجاري نسبيا، إلا أنه ظلت تمارسه وحدات اقتصادية صغيرة تعتمد على الإدارة الشخصية مباشرة من قبل الملاك[4]، بالإضافة إلى ظهور نظرية القيد المزدوج خلال تلك الفترة التي اكتشفها العالم الإيطاليLuca Paciolo سنة 1494م، والذي أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق، وفي القرن السادس عشر وتحديدا في ايطاليا، ظهرت أول منظمة لمهنة التدقيق المالي، حيث تأسست كلية روكسوناتي Roxonat ومن ثم اصبحت العضوية لهذه الكلية شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق[5]، ومع بداية القرن 17 برز مدققي الحسابات المهنيين إلى الوجود.[6]

---

[1] - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ،ط2، دار الصفاء ، الأردن ، 2005، ص05-06.

[2] - رأفت سلامة محمود ن احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، ط1،دار المسيرة ، عمان،2011،ص18.

[3] - محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية ن عمان ،2009، ص09.

[4] - عبد الرحمان بابنات ن ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري و تاهيل المؤسسات الصغيرة و لمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية ، الجزائر، 2008،ص10

[5] - زهير الحدرب ، علم التدقيق الحسابات ، ط1، دار البداية ، عمان، 2010،ص11.

[6] - محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، مرجع سابق نص18.

بظهور الثورة الصناعية وازدهار التجارة في أوروبا إلى بروز المشروعات الكبيرة واتساع نشاطها وزيادة رأس مالها، وقد اعتبر ذلك من أهم العوامل التي ساعدت على تطور مهنة المحاسبة والتدقيق، وزيادة الطلب على خدمات المحاسبين، وهذا نتيجة لظهور ما يعرف بالشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة[1]، وقد ترتب على ظهور هذا النوع من الشركات واتساعها انفصال الملكية عن الإدارة، والذي بمقتضاه تتنازل جماعة المساهمين عن حقها في الإشراف والإدارة لمدير أو أكثر، وقد يكون من المساهمين أو غيرهم، ونتج عن هذا الفصل بين حق الإدارة وحق الملكية، ظهور التباعد بين مصدر المعلومات الخاص بالشركة (الإدارة)، ومستخدمي هذه المعلومات (المساهمين)، وحتى يمكن حماية حملة الأسهم غير المشاركين في الإدارة من مبيعات عدم كفاءة الإدارة و إمكانية خدعها[2]، وبالتالي برزت الحاجة إلى الاستعانة بأداة مهنية لها من الكفاءة ما يمكنها من فحص أعمال الشركات وبث الطمأنينة في نفوس المساهمين، وقد تم التوصل الى أن تكون هذه الأداة عبارة عن محاسبين مدربين ومؤهلين علميا وعمليا، وأطلق عليهم مراقبو الحسابات و مدققو الحسابات.

ومنذ نشأة التدقيق المالي وحتى بداية الستينات من القرن العشرين، فقد اقتصر على دراسة تطبيقية لتوضيح كيفية أداء عملية تدقيق المالي، دون التعمق في دراسة مفهومها أو الأسس العلمية التي تستند إليها، ويمكن القول بأن جذور المفهوم الحديث للتدقيق المالي يرجع إلى العمل الرائد الذي قام به كل من Sharaf وMautz في كتابهما المشهور(فلسفة تدقيق الحسابات)، الذي أصدراه في سنة1961م، وحاولا فيه ولأول مرة إرساء قواعد علم تدقيق المالي على أسس علمية وفقا للمفهوم الحديث للعلم، والذي على أساسه تم تشكيل (مجمع المحاسبي الأمريكي)في عام 1969م، لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة، وبدأت هذه اللجنة نشر تقاريرها الخاصة بمهنة التدقيق المالي منذ عام 1972م.

ومنذ هذه الفترة بدأ ينظر إلى تدقيق الحسابات في نظرة أشمل وأوسع من ذي قبل، إذ لم تعد مجرد مراجعة خارجية لنظام المحاسبة المالية فحسب، وإنما امتد مفهومها ليشمل كافة مجالات المحاسبة في المفهوم الحديث المالية منها والإدارية، كما أصبحت وسيلة اتصال إضافية للمعلومات، لزيادة الثقة في المعلومات التي يتم إيصالها للمستخدمين لهذه المعلومات، وأصبح التدقيق المالي متماشيا مع مفاهيم الإدارة الحديثة، كعملية اتخاذ القرارات على أساس المعلومات المستسقاة .

وأصبح الاتجاه الحديث لمهنة عملية تدقيق الحسابات يسعى إلى اشتمالها على تدقيق المعلومات غير المحاسبية، التي ينتجها نظام المعلومات الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة إلى جانب المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتها، وأيضا مراجعة القرارات المتخذة، أو بمعنى آخر

[1] - رأفت سلامة محمود و آخرون ن مرجع سابق ن ص 18.
[2] - عبد الرحمان بابنات و اخرون ، مرجع سابق ، ص10-11.

مراجعة مدى صحة وسلامة المعلومات وكذلك مدى صحة وسلامة القرارات المتخذة على أساس هذه المعلومات.[1]

إلا أن ظهور حركة التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق فترجع بالأساس إلى نهايات القرن التاسع عشر، وهذا نظرا لتزايد الطلب على خدمات المحاسبين والمدققين من جهة، بالإضافة إلى ضرورة توجيه عنايتهم المهنية في مباشرة الأعمال الموكلة إليهم من جهة أخرى، كما أصبحت الحاجة ملحة للتعاون الجماعي بين المهنيين من أجل حمايتهم، فأنشأت أول منظمة في بريطانيا وهي جمعية المحاسبة بادنبره 1854م ومن ثم في كندا سنة 1880م، تلتها كل من فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م ألمانيا سنة 1896م،كذلك أستراليا في 1904م وفنلندا في 1911م، إلا أن ما تجدر الإشارة إليه هو أن مهنة التدقيق قد ظهرت في هذه الدول قبل ذلك، حيث كان هناك السجلات لقيد أسماء المحاسبين والمدققين كمهنيين فقط.

ومن ناحية التطور التاريخي للمهنة في العالم العربي فقد كان السبق لمصر في مزاولة مهنة التدقيق سنة 1909م، وتلتها بعد ذلك العراق سنة1919م, وهذا في ظل التشريعات المستمدة من القانون البريطاني, كذلك بالنسبة للبنان وسوريا من خلال القانون التجاري لكلا البلدين سنتي 1943م و1949م على التوالي، كما جاء بعد ذلك الدور على كل من فلسطين والأردن[2]، أما الجزائر فلم تعرف المهنة بمفهومها الحديث إلا خلال الربع الأخير من القرن العشرين وهذا نظرا لعدة اعتبارات تاريخية وأيديولوجية آنذاك.

ويبرز الجدول الموالي ظهور وتطور التدقيق عبر الزمن وكذا تطور القائمين عليه والأهداف التي وجد من أجلها حسب كل فترة.

الجدول رقم (I-1) ظهور وتطور التدقيق

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، معاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900م	الحكومة، المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم

[1] - محمد فضل مسعد و اخرون ، مرجع سابق نص11-12.
[2] - رأفت سلامة محمود و اخرون ن مرجع سابق ،ص20.

		والمحاسبة.	المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك، المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية.
من 1970 إلى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1900م	الحكومة الهيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر : عبد الرحمان بابنات و اخرون ، مرجع سابق ،ص12.

ثانيا: مفهوم التدقيق المالي

تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، وبالرغم من الاختلاف الشكلي بين المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس السياق، ونذكر منها:

- قد عرف التدقيق المالي على أنه: "عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص فني مؤهل ومستقل عن مستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدم المعلومات، كما تشمل عملية التدقيق المالي تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات، وفقا لمعايير التدقيق المالي المتعارف عليها دوليا".[1]
- أما الجمعية الأمريكية للمحاسبة(AAA) فعرفت التدقيق المالي على أنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[2]

و من خلال هذان التعريفان يمكن استخلاص أن التدقيق المالي :

هو عبارة عن عملية منتظمة، تخضع إلى تخطيط مسبق لما سيقوم به المدقق من فحص واختبارات يقوم به شخص فني مستقل، يمتلك مؤهلات تمكنه من جمع الأدلة وقرائن الإثبات وتقييمها، بهدف إتمام مهمته بكفاءة و فعالية.

[1] - محمد مسعد الفضل و اخرون ، مرجع سابق ،ص17-18.
[2] - عصام الدين متولي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ،ط2، جامعة العلوم و التكنولوجيا ، صنعاء، 2013،ص17.

- ❖ كما ينظر اليه على أنه: "فحص نقدي للتحقق من أن القوائم المالية السنوية تعكس وبدقة نشاط المؤسسة، وأنه يتم إعدادها وفقا للأطر المحاسبية التي تم تحديدها".[1]
- ❖ وعرف كذلك على أن: "التدقيق المالي يقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منتظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".[2]
- ❖ كما تم تعريفه كذلك من قبل بعض الأكاديميين على أنه: "هو فحص القوائم المالية، ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية ونتائج العمليات خلال فترة معينة".[3]

و من خلال هذه التعريفات، نستنتج أن:

- التدقيق المالي هو عبارة عن فحص نقدي للقوائم المالية، لفترة زمنية معينة؛
- كما يهدف التدقيق المالي إلى إظهار الوضع المالي الحقيقي للمشروع محل التدقيق؛
- كما أن المدقق مطالب بالخروج برأي فني محايد فيما يتعلق بمدى عكس القوائم المالية للوضع الحقيقي للمشروع؛
- كما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية هي إحدى أولويات عمل مدقق الحسابات، لما لها من أثر في إعداد القوائم المالية.
- كما يطلق على التدقيق المالي كذلك "التدقيق القانوني" وبهذا فقد عرفه كل من Pascale et Débora على أنه: "نشاط يحكمه القانون ويمارس في إطار محافظة الحسابات، يهدف إلى إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة، التحقق من ملائمة وجودة التقارير المالية".[4]
- أما القانون التجاري الفرنسي فقد عرف التدقيق المالي على أنه: "مصادقة محافظي الحسابات وتبرير آرائهم حول عدالة وموثوقية الحسابات السنوية، وأنها تعكس الصورة

[1] - Alin Mikol,audit et commissariat aux comptes ,edition e-theque,12 e edition, France,2014,p09.
[2] - خالد أمين عبد الله ، تدقيق الحسابات ن الشركة العربية المتحدة لتسويق و التوريدات،ط1، القاهرة ، 2013، ص07.
[3] - سامي محمد الوقاد و اخرون ، تدقيق الحسابات (1)، ط1، مطتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010،ص21.
[4] - pascale kroll et autre, les métiers de l'audit, édition l'étudiant, France,2010,p26.

الصادقة لنتائج العمليات للسنة المنصرمة, و أنها تعكس الوضع المالي وأصول الشركة"[1].

من خلال هذين التعريفين يمكن فهم الهدف الجوهري من عملية تدقيق الحسابات المالية هو إثبات مدى عدالة القوائم المالية، ومنه حماية حقوق ذوي المصالح في المشروع محل التدقيق.

و التعريف الشامل الذي يمكن استخلاصه من خلال ما تم عرضه هو أن:

"تدقيق الحسابات هو عملية منظمة يحكمها إطار مرجعي محدد، يضطلع بها فني مؤهل ومستقل، من أجل الوقوف على مدى تمثيل القوائم المالية للوضع الحقيقي للمنشأة محل التدقيق خلال فترة زمنية معينة، وترجمة النتائج المتحصل عليها من خلال رأي فني محايد يضمنه تقريره نهائي".

وبالتالي فتدقيق الحسابات يشمل:[2]

- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها;
- التحقق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية، كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة;
- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية .

المطلب الثاني :أهمية التدقيق المالي

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية و المحاسبية للمشروع في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية، خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المالية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع مما يدعم ثقة تلك الجهات[3]، ولذلك يتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج عن النظام المالي لمصلحة المستخدمين لها لترشيد أحكامهم و قراراتهم، من خلال تخفيض ما يعرف بخطر المعلومات الناتج عن صعوبة الوصول المباشر للمعلومات، كذلك التحيز من قبل معدي المعلومات، بالإضافة إلى كبر حجمها و تعقد عملية التبادل،[4]'فأهمية التدقيق ينظر لها من منظور اعتماد المستخدمين على مخرجاتها، والمتمثلين في:

[1] - Gérard lejeune et autre ,audit et commissariat aux comptes ,édition gualino, paris,2007,p34.
[2] - محمد فاتح بشير المغربي، المراجعة و التدقيق الشرعي، ط1، دار الجنان، عمان،2016،ص16.
[3] - خالد راغب الخطيب و اخرون ، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، ط1ن دار المستقبل ، الأردن،2009،ص11.
[4] - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث،ط1، دار صفاء، عمان،ص37.

1- أهمية التدقيق للإدارة :

تعتمد الإدارة كلية على البيانات المالية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة لمدى كفاءة وفعالية أدائها وإشرافها على المهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤوليتها بطريقة سليمة ودقيقة عند إعداد القوائم المالية وهذا وفقا للمبادئ المحاسبية الآلية المتعارف عليها.[1]

2- أهمية التدقيق للعميل :

يعد التدقيق مهم كذلك بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق من عدة جوانب والتي من شأنها أن تعكس إيجابا على مردودية المؤسسة وهذا لكون عملية التدقيق [2]:

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على الفترات دورية؛
- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛
- أساس لاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه المالي؛
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة؛
- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوتها الإرادية؛
- أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس؛
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

3- أهمية التدقيق للملاك والمستثمرين :

تلجا هذه الطائفة إلى القوائم المالية للاسترشاد ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى مثانة مركزها المالي، وهنا لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم الاستثمارية إلى الوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولحماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة في القوائم المالية دقيقة وصحيحة.[3]

4- أهمية التدقيق للدائنين والموردين :

يعتمد كل من الدائنين والموردين على تقرير المدقق المالي وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفه المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات، وهذا قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

---

[1] - سامي محمد الوقاد و اخرون ، مرجع سابق ،ص25.
[2] - رأفت سلامة محمود و اخرون ، مرجع سابق ،ص27
[3] - سامي محمد الوقاد و اخرون ، مرجع سابق ،ص26

5- أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

تلعب هذه المؤسسات دورا مهما في تمويل المشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي (القروض)، وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الأحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.[1]

6- أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات ماليه لبعض المشروعات، ولا يمكن للدولة ذلك دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من قبل جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا، وذلك لمعرفة مدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة رقم الأعمال والمركز المالي.[2]

7- أهمية التدقيق للنقابات العمال :

تعتمد نقابات العمال على بيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة، من أجل المفاوضة مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.[3]

8- أهمية التدقيق في خصوص الموارد :

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، في الموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية ممكنة والتي تظهرها البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق قد تخفي في طياتها إسرافا وسوء كفاءة وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.[4]

9- أهميه التدقيق للاقتصاد القومي :

يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة نتيجة لخدماته وأهميته للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنميه المجتمعات، لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة

---

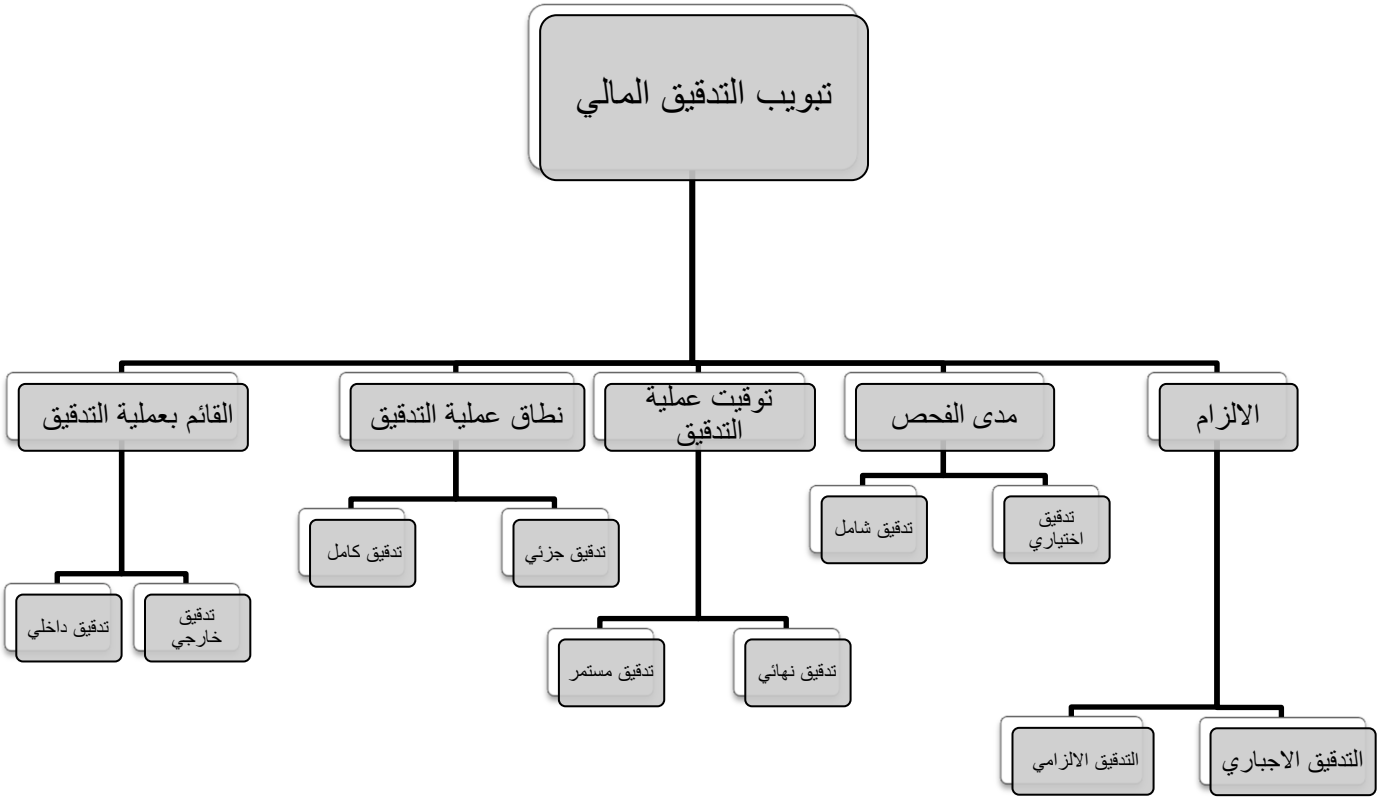
[1] - رأفت سلامة و اخرون ، مرجع سابق ، ص27-28.
[2] - خالد راغب الخطيب و اخرون ، مرجع سابق ن ص12-13.
[3] - نفس المرجع ،ص13.
[4] - سامي محمد الوقاد و اخرون ، مرجع سابق ، ص27

الاقتصادية المالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم.

والمدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقق الخطط وأهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من خلال استخدام إمكانياتها المتاحة بهدف مضاعفة الدخل القومي وكذا تنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.[1]

المطلب الثالث : أنواع التدقيق المالي

الشكل رقم (I-1) : يبين أنواع التدقيق المالي



هناك أنواع عديدة للتدقيق المالي، تختلف من الزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عمليه التدقيق.

وبناء مما سبق سنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي :

- ❖ من حيث الإلزام؛

[1] - رأفت سلامة محمود و اخرون ، مرجع سابق ،ص29.

- ❖ من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)؛
- ❖ من حيث توقيت عملية التدقيق؛
- ❖ من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- ❖ من حيث القائم بعملية التدقيق.

الفرع الأول : من حيث الإلزام [1]

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين، تدقيق إلزامي، وتدقيق اختياري.

أولا :التدقيق الإلزامي

يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

ثانيا :التدقيق الاختياري

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لإنفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد .

أما في حالة المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب .[2]

الفرع الثاني :من حيث مدى الفحص(حجم الاختبارات)

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات الى نوعين :

أولا : تدقيق شامل(تفصيلي) [3]

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة الى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، وبالتالي فان استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

---

[1] - محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية ، بيروت،1990،ص46

[2] - نفس المرجع السابق ، ص 47

[3] - محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره ،ص 36.

ثانيا : تدقيق اختباري [1]

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء الكثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

الفرع الثالث : من حيث توقيت عملية التدقيق

وفق هذا المعيار يمطن تقسيم التدقيق الى نوعين :

أولا :تدقيق مستمر

تتم من خلاله عمليات الفحص و إجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة [2]:

- ❖ كبر حجم المؤسسة وكذا كبر و تعدد عملياتها؛
- ❖ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

ثانيا : تدقيق نهائي [3]

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجا المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

- ❖ تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث ان جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها و اقفالها؛
- ❖ عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا الى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال؛
- ❖ تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط :

[1] - محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره ،ص 39.
[2] - محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره ،ص 40.
[3] - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا ، دراسات في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية،مصر،2001، 194.

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق؛
- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعملهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية التدقيق.
- اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.
- قد يؤدي إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة .

الفرع الرابع : من حيث عملية التدقيق

يقسم التدقيق من حيث النطاق الى ما يلي :

أولا :تدقيق كامل [1]

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت من خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

ثانيا :تدقيق جزئي [2]

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون، يهدف التدقيق الجزئي الى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه التقصير في الأداء.

---

[1] - مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 33.

[2] - خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان ،1998،ص22.

الفرع الخامس : من حيث القائم بعملية التدقيق

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين :

أولا :تدقيق داخلي

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم و تتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم و التطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.[1]

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على انه "عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى"

ثانيا :تدقيق خارجي

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فنـي محايد حول صحة وصدق المعلومات المالية المحاسبية الناتجة عن النظام المالي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ويمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها، كما يمكن له أن يعتمد على بعض الإجراءات وأعمال التدقيق الداخلي [2].

[1] - محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005،ص5.
[2] - عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان و اخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)، الدار الجامعية ، مصر، 2004،ص25-26.

الجدول (I-2) أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي

	المدقق الخارجي	المقق الداخلي
الهدف	-خدمة الملاك عن طريق ابداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الادارة. -اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	خدمة الادارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي المالي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.
نوعية من يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل عن المؤسسة يعين من طرف الملاك.	موظف من طرف داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الادارة.
درجة الاستقلال	استقلال كامل عن الإدارة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	استقلال جزئي.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، حيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إلى الملاك.	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لإعمال التدقيق الخارجي المستقل.	الإدارة هي التي تحدد عمل المدقق الداخلي.
توقيت الأداء	يتم فحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة.	يتم الفحص بصورة مستمرة وعلى مدار أيام السنة

المصدر : محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص32.

المطلب الرابع : فروض التدقيق

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في اطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات نظرية شاملة لها، وهي كالاتي [1]:

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والادارة؛

[1] - محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص15.

- لو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يؤدي الى سلامة تمثيل القوائم المالية؛
- للمركز المالي ونتائج الأعمال؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك؛
- عند فحص البيانات المالية لغرض ابداء الرأي الفني المحايد، فإن لم يدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط؛
- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه ان يلتزم بها.

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق [1]:

1- قابلية البيانات للفحص:

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المالية والمحاسبية، فهذه المعايير تتمثل في:

الملائمة: يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطه بالأحداث التي تعبر عنها.

القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فأنهما لابد أن يصلا الى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل اليها.

البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

القابلة للقياس الكمي: :هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة :

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على انجاز عملية التدقيق بسرعة وبسهولة.

[1] - محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص26.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات اخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة .

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث الأخطاء:

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية وبالتالي امكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة:

أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

6- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل:

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع وهذا يعني أنه إذا اتضح أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:

في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى .

8- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها:

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

المبحث الثاني : مسار ومراحل عملية التدقيق

المطلب الأول : قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

الفرع الأول :الخطوات التمهيدية

هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق، والمتمثلة فيما يلي [1]:

- ✓ **التحقق من صحة تعيينه:** والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- ✓ **الاتصال بالمدقق السابق:** وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.
- ✓ **التأكد من نطاق عملية التدقيق.**
- ✓ **اتصالات أولية مع المؤسسة محل التدقيق:** إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، عليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه، فقد يتعذر عليه تكرارها .
- ✓ **فحص وتقييم المالي:** يقوم المدقق بدراسة النظام المالي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها :

1- المخطط المالي الوطني القطاعي؛

2- كيفية القيد و الترحيل؛

3- دقة السجلات و كفايتها؛

4- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛

5- طرق الإهلاك المنتهجة؛

6- طريقة تقييم المخزونات؛

7- العمليات بالعملة الصعبة ان وجدت.

- ✓ **الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة:** فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المدقق السابق، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الادارة.

[1] - خالد راغب الخطيب ، خلل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص139.

- ✓ **فحص التنظيم الاداري:** حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه طلب الكشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة، ومدى الاختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.
- ✓ **النظام الضريبي:** رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق، الا أنه يتعين عليه الاطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة. وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، واذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

الفرع الثاني :مخطط التدقيق

عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ما يلي[1]:

- ✓ الأهداف الواجب تحقيقها؛
- ✓ الخطوات و الإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- ✓ تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة و اجراء؛
- ✓ تحديد الوقت المستنفد فعلا في كل خطوة و اجراء؛
- ✓ ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة و اجراء وتنفيذ؛
- ✓ توقيع الشخص المسؤول عن انجاز الإجراء؛

البرنامج ليس سردا لخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها. والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها. فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفدة في كل عملية.

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقيها حتى ولو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها.

[1] - محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره، ص140.

الفرع الثالث : الإشراف على مهمة التدقيق

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو انجاز المهمة كاملة من طرفهم. بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول لعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي [1]:

- ✓ توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛
- ✓ حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق الى الشخص القادر على انجازها بكفاءة ازالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛
- ✓ ترتيب المهام حسب الأولويات؛
- ✓ فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض استغلال الأمثل للطاقات؛
- ✓ حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- ✓ حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛
- ✓ طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي الترقية على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

الفرع الرابع :أوراق العمل

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها الالتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق.

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثبات التي تدعم رأيه تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق الملف الدائم.

[1] - زاهر عاطف سواد ،مراجعة الحسابات و التدقيق ، ط1 ، دار الراية للنشر ، الأردن ، 2009،ص79.

الملف الدائم:

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة، كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر.

وعموما يمكن أن يشتمل هذا الملف على[1]:

- ✓ عموميات؛
- ✓ وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ الحسابات السنوية والتقارير؛
- ✓ التحاليل الدائمة للحسابات؛
- ✓ كل ما يتعلق بالجانب الجنائي والاجتماعي؛
- ✓ كل ما يتعلق بالجانب القانوني.

1- عموميات :

تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية، مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

2- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:

يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية، مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف.

3- الحسابات السنوية و التقارير:

يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم، حسابات النواتج.

4- التحاليل الدائمة للحسابات:

يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية، الأسهم، القروض، الديون طويلة الآجل، الزبائن المؤونات، الموردين، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

[1] - محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص128-129.

5- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي و الاجتماعي:

يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب اتباع هو على المعدلات الواجب الخضوع لها وكل ما يتعلق بالرقابة الجباية والشبه جباية والاشتراك في الضمان الاجتماعي داخلها.

6- كل ما يتعلق بالجانب القانوني:

تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة، وكذلك العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعين على المدقق الاهتمام بدراسة نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراء مجموعة من الاختبارات التي يراها لازمة لذلك، وهذا لتحديد نقاط قوة وضعف هذا النظام، وتقدير المخاطر الجوهرية، مما يساعد المدقق في وضع خطة تدقيق ملائمة يمكن من خلالها تحديد مدى حجم وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها في عملية التدقيق.

أولا :مفهوم الرقابة الداخلية

عرفت لجنة رعاية COSO الرقابة الداخلية بأنها:

"مجموعة من الإجراءات التي ينفذها مجلس الإدارة وموظفو المنشأة وهذا لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية" :

- تحقيق وتحسين العمليات (كفاءة وفعالية العمليات)؛
- دقة المعلومات المالية؛
- الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها؛

كما تعرف من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين على أن[1]:

" الرقابة الداخلية هي عبارة عن الخطة التنظيمية أو الإدارية، وكافة الطرق والمقاييس التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مسبقا".

وفي ضوء هذين المفهومين السابقين فان الهدف من استحداث نظام رقابة داخلي يكمن بالأساس في:

[1] - حسين يوسف القاضي و اخرون ، أصول المراجعة ،ج1، منشورات جامعة دمشق، 2014،ص293.

- حماية أصول المنشأة وممتلكاتها من السرقة والاختلاسات وسوء التسيير.
- ضمان دقة البيانات والمعلومات التي تحويها القوائم المالية، حتى يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين.
- إتمام الأعمال بكفاءة وفعالية وذلك دون اهدار للوقت والجهد.
- تشجيع الالتزام بالقوانين والسياسات المعمول بها داخل المنشأة.

في إطار مهمة المدقق المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية, يلتزم بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

- جمع الإجراءات.
- اختبارات التطابق.
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية.
- اختبارات الاستمرارية.
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

الفرع الأول : جمع الإجراءات

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوب، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل...)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الانشائية والمتمثلة في تجميع اجابات من المعاملين بالمؤسسة.

الفرع الثاني : اختبارات الفهم والتطابق

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فليتأكد المدقق من درجة الاعتماد، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الاجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

[1] - عماد سعيد الرمز، أحمد أبو الوفا رمضان و اخرون ، مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة، كلية التجارة ن جامعة القاهرة ن مصر ن بدون سنة، ص47-51.

الفرع الثالث : التقييم الأولي للرقابة الداخلية

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه أن تعطي تقييما أوليا لهذا النظام، فاذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته، في حين ان أدت عملية الفحص إلى الاستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش.

فلاستخراج نقاط القوة و نقاط الضعف هناك طريقتين:

- الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام؛
- والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعم استقصاء الرقابة الداخلية.

الفرع الرابع : اختبارات الاستمرارية

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من ان نقاط القوة المتوصل اليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

الفرع الخامس : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق الى الادارة، كما تمثل احدى الجوانب الايجابية لمهمته.

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

المطلب الثالث : أدلة الإثبات و الملف التجاري

الفرع الأول : أدلة الإثبات

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الاثبات الا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول الى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم واصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص الى اخر.

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد الى حد المعرفة وليس بمجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح الى الحقيقة التي تعني المطابقة من الواقع.

بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وفي اطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي، فان المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الاثبات الكافية والملائمة في آن واحد.[1]

أنواع أدلة الإثبات :

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

1- **المستندات:** [2]

المستندات من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي على ثلاثة أنواع :

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشتاء مثلا؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع وايصالات القبض؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، حيث تزداد امكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.

2- **الفحص المادي:**

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة الأصل.

---

[1] - محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998،ص166.

[2] - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سابق ، ص 180

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.[1]

3- المصادقات:

تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة اجابات تصريحه أو كتابية وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.[2]

4- الفحص التحليلي:

يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات كالنسب مثلا لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

يلجا المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها, كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها, هذا بالإضافة الى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي اليه لمعرفة مكانتها فيه .

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

ان سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب .

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي، أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات والسجلات على أخطاء وتلاعبات، ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.[3]

6- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية:

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية، ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء

[1] - عبد الفتاح الصحن ، أحمد عبيد و اخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007 ن ص 81.
[2] - عبد الفتاح الصحن ، أحمد عبيد و اخرون ، مرجع سابق ، ص95.
[3] - خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره ، ص181.

مع سرعة الانجاز، وبالتالي فان وقوف المدقق على استعمال الحسابات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل اثبات.[1]

الفرع الثاني :الملف الجاري

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق، ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية [2]:

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق.
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، الوسائل المستعملة في التقييم.
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء، والموردون.
- المشاكل التي صدفت المدقق أثناء أداء مهمته.

المطلب الرابع : التقرير عن مهمة التدقيق

يعد تقرير مدقق الحسابات آخر خطوة يقوم بها هذا الأخير، بحيث يبين فيه عمله الذي قام به، كما يبين ما خلص إليه المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي، ونتائج أعمال المنشأة محل التدقيق، ويعتبر التقرير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الطوائف المختلفة التي يخدمها المدقق، كدوائر الدولة المختلفة، مثل مصلحة الضرائب، ودوائر الإحصاء، بالإضافة الى المستثمرين والمقرضين، ورجال الاقتصاد و ادارة المشروع وغيرهم من الفئات الأخرى، التي تولي تقرير المدقق الاهتمام والعناية الفائقة، حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية والمستقبلية.

و في العادة يكون التقرير موجها بالدرجة الأولى إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات، و كلفته بعملية التدقيق، كمالك المشروع في المنشآت الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص أو للهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وبالتالي في التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع الخاضع للتدقيق.[3]

[1] - خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق، ص183.
[2] - محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ،ص131.
[3] - خالد أمين عبد الله ، تدقيق الحسابات، 2014، مرجع سابق ، 441.

وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى الشروط الشكلية للتقرير مدقق الحسابات المالية، بالإضافة الى العناصر التي يجب أن يحتويها، ثم تاليا أنواع التقارير التي يصدرها المدقق.

أولا :الشروط الشكلية لتقرير مدقق الحسابات

هناك العديد من الأركان والشروط التي يجب توافرها في تقرير مدقق الحسابات، ومن أهم هذه الشروط نجد ما يلي:

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا، كونه وثيقة موجهة من المدقق الى جميع المستخدمين والمعنيين، كونه يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد حول نتيجة فحصه لدفاتر وحسابات المنشأة؛
- أن يكون التقرير موجها الى الهيئة العامة للمساهمين، أي الى جميع المساهمين وليس لفئة معينة منهم بصفة المدقق وكيلا عن جميع المساهمين، وهو الشيء مع شركات الأشخاص؛
- يجب أن يتضمن تقرير المدقق توقيعه ورقم قيده في سجل المدققين، والمنظمة المهنية التي يحمل عضويتها؛
- أن يكون التقرير مؤرخا، حيث أن التاريخ يفيد في تحديد مسؤولية المدقق، حتى لا يسأل عن أحداث أو وقائع تقع بعد تاريخ إعداده للتقرير، ومن شأنها التأثير على المركز المالي للمنشأة؛
- يجب أن يتضمن تقرير المدقق الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية والتي تغطيها عملية التدقيق والتقرير؛
- صياغة التقرير بعبارات سهلة وواضحة، يسهل على القارئ فهمها دون غموض أو احتمال الاختلاف في المعنى والتفسير[1]؛
- مراعاة عدم التحيز، والتحلي بصدق والأمانة في إبداء الرأي؛
- مراعاة الوقت المناسب في إصدار التقرير وعدم التأخير.

ثانيا : العناصر الأساسية للتقرير مدقق الحسابات

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عدد من العناصر اللازمة بحسب ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 700، والذي حددها على النحو التالي[2]:

[1] - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 118.

[2] - الاتحاد الاوروبي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن، 2014، ص792-695.

1- عنوان التقرير:

يجب أن يتضمن التقرير عنوان يدل على أنه تقرير مدقق مستقل، بحيث يدل على أن المدقق قد حقق كافة المتطلبات المتعلقة بالاستقلالية، وبالتالي يمكن التفرقة بين تقريره وباقي التقارير الصادرة عن أشخاص آخرين.

2- المخاطب (الجهة التي يتم توجيه التقرير إليها):

ويوجه التقرير عادة إلى الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من أجلهم، وهم المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها.

3- الفقرة التمهيدية:

وتتضمن الفقرة التمهيدية ما يلي:

- ذكر مختلف البيانات والقوائم المالية التي تم تدقيقها، والفترة التي يغطيها كل بيان؛
- ملخص للسياسات المحاسبية الهامة المطبقة.

4- مسؤولية الإدارة المتعلقة بإعداد البيانات المالية:

يتضمن تقرير المدقق وصفا لمسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بإعداد البيانات المالية وفقا للإطار المحاسبي المعمول به، ومسؤولياتها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، من أجل توضيح الافتراض الذي تم اجراء عملية التدقيق بناء عليه للمستخدمين.

5- مسؤوليات المدقق:

ينص تقرير المدقق على أن مسؤولية المدقق تتمثل في التعبير عن رأيه حول البينات المالية، بناء على عملية التدقيق، من أجل مقارنتها بمسؤولية الادارة المتمثلة في اعداد البيانات المالية.

6- فقرة الرأي (رأي المدقق):

في حال إعداد البيانات المالية وفقا لاطار عادل، يورد رأي المدقق حقيقة أن البيانات المالية تعرض وبشكل عادل، ومن كافة النواحي الهامة، أو تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول المعلومات التي تم تصميم البيانات المالية من أجل عرضها، مثل الوضع المالي للمنشأة في نهاية الفترة بالإضافة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة للفترة المنتهية.

7- توقيع المدقق:

يجب أن يوقع المدقق باسمه أو باسم شركة التدقيق التي يعمل لصالحها، أو بكليهما، وذلك حسب ما يكون مناسبا في المنطقة التي ينتمي اليها.

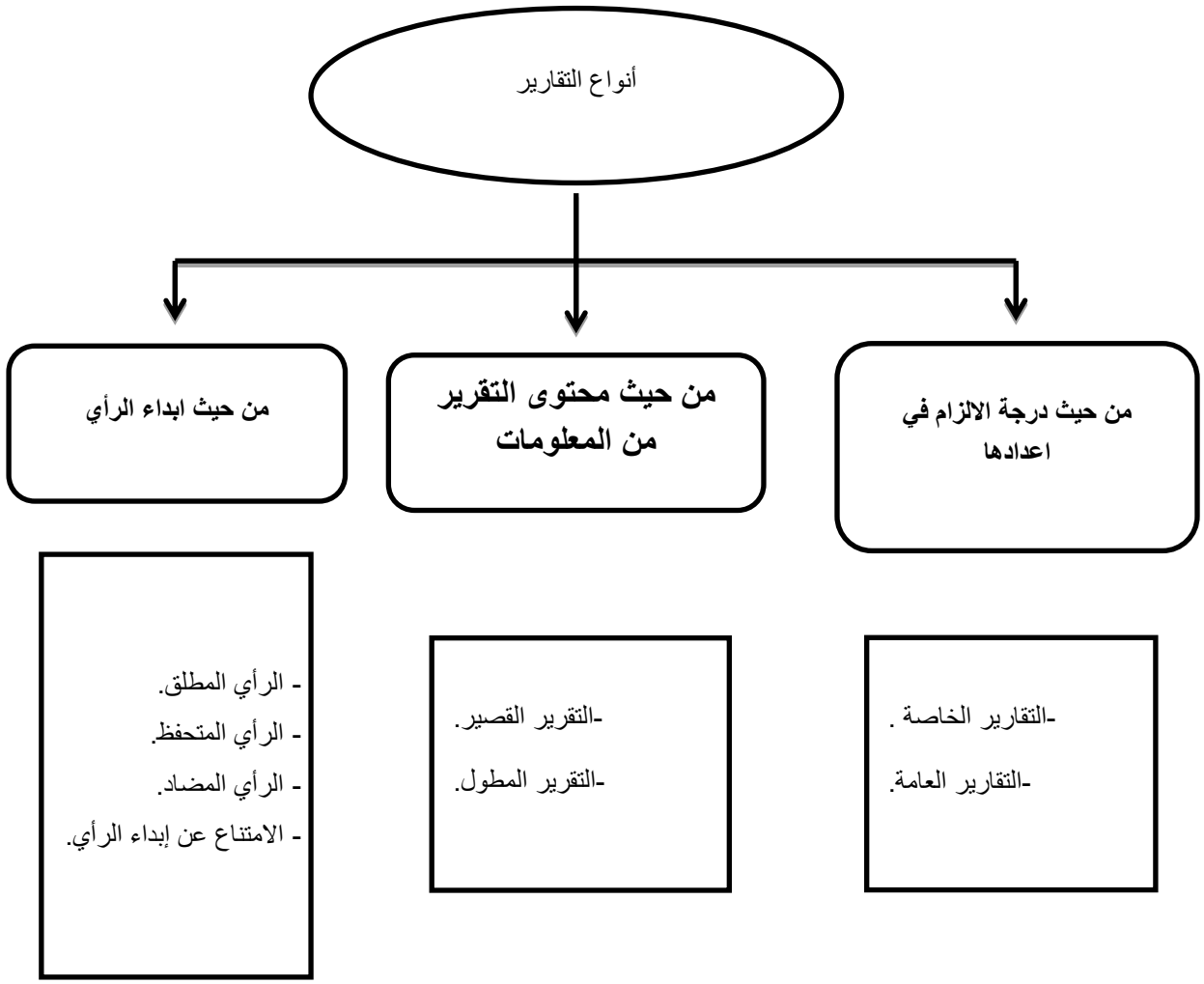
8- تاريخ تدقيق المدقق:

يخبر تاريخ تقرير المدقق مستخدمه، بأن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها، والتي حصلت حتى ذلك التاريخ، لأن التقرير يؤرخ بتاريخ إكمال عملية التدقيق.

ثالثا : أنواع تقارير التدقيق

تختلف تقارير مدقق الحسابات بحسب الزاوية التي ينظر لها منها، و بالتالي يمكن تقسيم أنواع التقارير بناء على عدة أسس، كما يبرزها الشكل التالي :

الشكل رقم (I-2) : أنواع تقارير التدقيق



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المرجع : خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، 2014، مرجع سابق، ص445-447.

وسنتطرق من خلال هذا التفصيل الى أنواع التقرير المنظورين الأول والثاني، أما المنظور الثالث فقد تم التطرق اليه فيما سبق في اطار عرض معايير التدقيق المتعارف عليها.

1- من حيث درجة الإلزام في إعدادها : وتنقسم إلى :

- **التقارير الخاصة Spécial Reports** :وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينص القانون على إلزامية إعدادها، وكمثال على ذلك تقارير المشروعات الفردية في الجزائر.
- **التقارير العامة Public Reports :** وهي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشركات، وهي التقارير الخاصة بتدقيق الشركات الملزمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق الحسابات.

2- من حيث محتوى التقرير من المعلومات : و تنقسم إلى :

- **التقرير القصيرShort-Form Report** :وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة، ويتكون من فقرتي النطاق والرأي فقط، ويستخدم لتوصيل المعلومات للطرف الثالث، في الحالات التي تستدعي الشرح أو الإيضاح.
- **التقرير المطول Long-Form Report** : ويعد المدقق هذا النوع من التقارير ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة، ولا تتعلق بالقوائم المالية، كاحتوائه على قوائم إحصائية وشروح لبعض بنود تلك القوائم.

وما يمكن إجماله من خلال هذا المبحث هو أن عملية التدقيق المالي هي عملية ممنهجة وفقا لخطوات ومراحل متكاملة، يقوم بها المدقق في إطار تأديته لمهامه، انطلاقا من تعيينه إلى غاية إبدائه لرأيه و كتابته للتقرير، ويمكن ملاحظة أن هذه الخطوات مستمدة من تسلسل المعايير الدولية للتدقيق التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

خلاصة :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق المالي المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل ممونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المالية المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

كإمداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته الشركات، فإن تخطيها القيود الجغرافية وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على استكمال الهدف من التدقيق المالي المحاسبي، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لا بد أن يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق، فطفت فكرة التوحيد الدولي للتدقيق، وهو موضوع الفصل الموالي.

الفصـــــل الثـــــاني

تمهيد :

تسهر العديد من المنظمات الإقليمية وكذا الدولية على إرساء مفهوم موحد للتدقيق المحاسبي يمر عبر تحقيق توافق يشمل عدة مستويات، على غرار فروض التدقيق، مبادئه، على مستوى النتائج، وكذا على مستوى المعايير.

فحضت هذه الأخيرة بدورها باهتمام كبير على مستوى لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والتي قامت بإصدار مجموعة من المعايير التي يتم تكييفها باستمرار مع متطلبات الواقع الاقتصادي.

حيث نستعرض من خلال الفصل التالي هذه المعايير في إطار مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: الحاجة لمعايير التدقيق الدولية.

المبحث الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول : الحاجة لمعايير التدقيق الدولية

المطلب الأول : ماهية معايير التدقيق الدولية و كيفية صدورها

كغيره من التنظيمات المهنية، وباعتباره الهيئة العليا للتدقيق المالي المحاسبي، أقر الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية ISA، كان هدفه من ورائها إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء.

الفرع الأول : مفهوم معايير التدقيق

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على مبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، ويمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فان المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.[1]

إن لمعايير التدقيق الدولية أهمية وفوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية [2]:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- إن تغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛
- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.

الفرع الثاني : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق

1- لجنة التدقيق الدولية [3]:

- أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهي اصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد؛
- يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها؛
- ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن استراليا، كندا، فرنسا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية؛

---

[1]- أحمد دحدوح حسين ، **مراجعة الحسابات المتقدمة** ، دار الثقافة لنشر و التوزيع، عمان، ط1،2009،ص66.

[2] - محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره ، ص169-170

[3] - تعريب عصام مرعي ، **ادلة التدقيق الدولية** –اتحاد الحاسبين الدولي-، ط1، دار العلم للملايين بيروت ،1987،ص15.

- يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية IAPC، والتي لا تتعارض مطلقا الدولية مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها.[1]

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية لا بد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق، ويمكن الفرق الأساسي بينهما في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم، بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى.[2]

فمعايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.

تجدر الإشارة إلى أن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات IAASB مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية.

2- صدور المعايير التدقيق الدولية :

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي [3]:

1. أنه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو لأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير التدقيق الدولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى ذاو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
2. أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية و معلومات أخرى كما هو الحال بشأن:
   - فحص القوائم المالية ربع السنوية.
   - اختبار القوائم المالية التقديرية.
   - تجميع القوائم المالية.
3. أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.

[1] - محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2002،ص156.

[2] - محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، نفس المرجع السابق ،ص160

[3] - محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره ، ص156-158.

4. يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.
5. القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينةّ، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة.
6. تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، وغني عن التعريف القول بأن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير.

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.

أصبح لدينا بناءً على ذلك رقمان لكل معيار، أحدها طبقا لتاريخ الإصدار، والثاني طبقا لموضوع المعيار، وأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم 1، في حين أخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي:

1. **المسؤوليات:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعدده 6 معايير.
2. **التخطيط:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير.
3. **الرقابة الداخلية:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 إلى 430 وعددها معياران.
4. **الإثبات في التدقيق:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12 معيار.
5. **استخدام عمل الآخرين:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير.
6. **انتهاء عملية التدقيق:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران.
7. **مجالات متخصصة:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 و عددها 4 معايير.

يمكن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق احدث إصدار في الجدول التالي:

جدول (II-1) معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار:

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	ISA520	الإجراءات التحليلية.
ISA210	شروط الارتباطات بمهنة التدقيق.	ISA530	عينة التدقيق والوسائل الاختيارية.
ISA220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	ISA540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA230	التوثيق إعداد أوراق عمل التدقيق.	ISA550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA240	الغش والخطأ.	ISA560	الأحداث اللاحقة.
ISA250	دراسة القوانين واللوائح عند عملية تدقيق القوائم المالية	ISA570	الاستمرارية.
ISA260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.	ISA580	إقرارات الإدارة.
ISA300	التخطيط.	ISA600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
ISA315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	ISA610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA320	الأهمية النسبية.	ISA620	الاعتماد على أعمال الخبراء المختصين.
ISA330	إجراءات المدقق استجابةَ للأخطار المقيمة.	ISA700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	ISA710	المقارنات.
ISA500	أدلة الإثبات في التدقيق.	ISA720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة	ISA800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

مصدر: محي دين محمود عمر، مرجع سبق ذكره ص 152.

المطلب الثاني : أهمية تبني معايير التدقيق الدولية.

ينتظر من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر تحصيل العديد من المزايا، التي من شأنها ترقية مهنة التدقيق في الجزائر وتأهيلها على المستوى الدولي، وإضافة المزيد من الثقة والمصداقية على المعلومات المالية الصادرة عنها، وهو الأمر الذي يدفع بعجلة التنمية الاقتصادية للبلاد، ويمكن تلخيص أهمية تبني هذه المعايير في البيئة الاقتصادية الجزائرية:

أولا :تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها

يساعد تبني المعايير الدولية للتدقيق في التقارب بين ممارسات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق في الجزائر مع الممارسات العالمية المتطورة، ويعزز من الاعتراف الدولي بمخرجات المهنة في الجزائر، مما يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية، كونها معايير تتسم بالتطور المستمر وبالتالي تتماشى مع المستجدات الاقتصادية، عكس الإطار التنظيمي للمهنة في الجزائر الذي يتميز بالجمود النسبي.

و على غرار تطرق المعايير الدولية لبعض العناصر المستجدة بالنسبة لممارسات التدقيق في الجزائر، إلا أن الاعتماد عليها في صياغة معايير وطنية، من شأنه توفير الجهد والوقت والتكلفة، مادام أن هناك اعتراف دولي بجودة هذه المعايير، يتجلى ظاهرا في تبنيها و استعمالها في كثير من دول العالم.

و يعد تقيد مكاتب التدقيق بهذه المعايير عامل مهم جدا في تعزيز سمعتها، والذي من شأنه تعزيز الحصة السوقية في سوق المهنة بالنسبة للمكاتب التي تبدي التزامها بالمعايير الدولية لتدقيق، ولا شك أن مكاتب التدقيق الكبرى اكتسبت هذه السمعة من خلال تبنيها و تفضيلها لتطبيق هذه المعايير التي تحض بالاعتراف الدولي، خاصة وأن هذه المكاتب تعمل على صعيد دولي وفي لمختلف الاقتصاديات، وهو الأمر بالنسبة لمكتب (DELOITTE)، الذي يعد أحد المكاتب الكبرى الذي يملك فروعا في الجزائر.

ثانيا: تحسين جودة المعلومة المالية

عندما يتم إتباع معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الناشطة في الجزائر، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه المعلومات ويعزز من مصداقيتها داخل وخارج الوطن، وخاصة بالنسبة للمستثمرين، والذين يمكنه من الحصول على معلومات مالية مفهومة و موثوق بها وقابلة للمقارنة عليكم من نطاق، وهي الخصائص التي من الواجب توفرها في المعلومة حتى تصبح ذات جودة وتساعد في اتخاذ القرارات، وهي معايير تعكس اقتصاديات الدول المتطورة، لكون إعدادها تم من طرف منظمات مهنية متطورة تضم محاسبين ومهنيين على أعلى مستوى[1]، وقد توصلت الدراسة التي أعدها الباحث (أمين مازون)، إلى أن أغلب أكاديميو مهني المحاسبة اللذين شملتهم الدراسة وافقوا على أن معايير التدقيق الدولية من بين أهم العوامل التي تسهم في تحسين جودة المعلومة المالية.[2]

[1] - بكحيل عبد القادر ، **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (IAS) في البيئة الاقتصادية الجزائرية** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 14 ن جامعة الشلف ، 2018،ص127-128.

[2]- محمد أمين مازون ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر3،2011،ص144.

ثالثا: تشجيع الاستثمار الأجنبي

فالمستثمر الأجنبي عند بحثه عن الفرص الاستثمارية خارج بلده، يحتاج إلى معلومات مفهومة، ملائمة وموثوق بها، تمكنه من تقييم العوائد والمخاطر، واتخاذ القرارات المناسبة، ويعتمد في ذلك على القوائم المالية المنشورة، وكلما كان إعداد هذه القوائم يتم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ويتم تدقيقها وفقا لمعايير تدقيق دولية، كلما كان فهمها وقابليتها للمقارنة أسهل بالنسبة للمستمر الأجنبي الذي لا يملك دراية بالمعايير المحلية للبلد الذي ينوي الاستثمار فيه، وكذلك يزيد من ثقة واطمئنان المستثمر على أمواله التي قام بنقلها إلى خارج بلده، وهذا بالنظر إلى ما تقدمه المعايير الدولية للتدقيق من مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق.

وبالتالي فإعداد المدقق تقريره وإبدائه لرأيه حول القوائم المالية، بما يتوافق والمعايير الدولية، سيسمح له بعرض معلومة مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي، بما سيساعد المستثمر الأجنبي في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بناء على أسس صحيحة.

رابعا: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting)، أو المحاسبة الاحتيالية كما يطلقه عليها البعض، وهي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه، ويتجلى ذلك من خلال اغتنام المسيرين الفرص التي تتيحها المعايير المحاسبية عند الاختيار بين السياسات المحاسبية وطرق التقييم، فمثلا يمكن اختيار طريقة الإهتلاك الخطي للأصول الثابتة عوضا عن طريقة الإهتلاك المتناقص، من أجل زيادة الأرباح وتأجيل الأعباء إلى سنوات لاحقة، وهذا نتيجة لتحكم المسيرين في إعداد الكشوف المالية، بما يجعلهم قادرين على التحكم في نتيجة المنشأة، باعتبار أن المسيرين يكونون تحت ضغط المساهمين من أجل تحسين الأداء و الحصول على المكافآت، ولهذا نجد أن المعايير الدولية للتدقيق قد ركزت على مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

فقد أعطى المعيار 315 للمدقق الإمكانية في الاستفسار حول كيفية اختيار الممارسات والسياسات المحاسبية وتطبيقها، وهو الشيء الذي من شأنه الحد من قدرة المسيرين على اختيار الطرق المحاسبية التي تناسبهم، كما أن إصدار معيار يتعلق بالتقديرات المحاسبية، والتي يتم التركيز عليها بكثرة من قبل المسيرين عند القيام بالمحاسبة الإبداعية، كتقدير الحقوق المشكوك في تحصيلها أو تقدير مبلغ خسارة القيمة.[1]

ومن خلال هذا العرض يمكن إدراك كم سينعكس إيجابا تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية والتي تصدر عن هيئات ذات مستوى عالٍ من الاستقلالية، يتم فيها تطوير المعايير بما يستجيب للمستجدات التي تطرأ على الساحة الاقتصادية الدولية، وبالتالي التحاقها بركب الدول التي تبنت هذه المعايير التي لاقت استجابة واسعة من قبل عديد الدول في العالم.

[1] - بوكحيل عبد القادر ، مرجع سابق ،ص130.

المطلب الثالث: طرق وأساليب تبني معايير التدقيق الدولية

تعد زيادة الثقة والمصداقية في القوائم المالية من بين أسباب تبني معايير التدقيق الدولية، ومع كون هذه الأخيرة لا تتسم بالتطبيق الإجباري، إلا أنها تلقى قبولا مميزا من قبل العديد من الدول، بالرغم من التباين في درجة القبول الذي يمكن استخلاصه من طريقة تبني كل دولة لهذه المعايير.

ومهما يكن فإن ذلك يعد مشروعا يتطلب الالتزام والتخطيط بعناية مع الاهتمام بدرجة عملية التبني والتطبيق المستدام للمعايير(تدريب، فهم، واستيعاب للمعايير، والبرامج اللازمة للتأكد من التطبيق المناسب)، وفي هذا السياق يمكن التطرق إلى الأساليب العامة لتبني المعايير الدولية للتدقيق، بالإضافة إلى الطرق التي تناولها الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية التبني.

أولا: الأساليب العامة لتبني معايير التدقيق الدولية

هنا كعدة أساليب تستخدم لتبني معايير التدقيق الدولية، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

1- التبني الكامل للمعايير:

تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير التدقيق الدولية كلية بنسبة 100% دون إضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية التي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك العديد من الدول التي قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة كاملة، بما فيها بعض الدول العربية مثل لبنان والأردن.

2- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة:

إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية و معايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية، لتوضيح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية،

سوف يكون بمثابة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، ولا داعي لإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

3- استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، ويعد الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره، والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفق المعايير التدقيق الدولية، ففي

حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات، إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

ثانيا: طرق تبني معايير التدقيق الدولية وفقا للاتحاد الدولي المحاسبي

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بإعداد دراسة حول الطرق المستخدمة في تبني المعايير الدولية للتدقيق، حيث يتم استخدام أحد أسس التبني التالية:

1- استخدام المعايير الدولية للتدقيق بموجب قانون أو تشريع:

حيث يتم تبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB)، في تدقيق القوائم المالية ذات الغرض العام، بموجب قانوني تم إصداره للتطبيق المباشر للمعايير سالفة الذكر.

2- تبني معايير الدولية للتدقيق:

حيث يتم استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية، وهذا بالنظر لعدم وجود معايير محلية (وطنية) منفصلة تم إصدارها.

3- وجود معايير محلية تنسجم مع المعايير الدولية للتدقيق:

حيث يتم اعتماد المعايير الدولية للتدقيق بالموازاة مع المعايير المحلية، وربما تكون هنا كتعديلات وطنية عليها، ولكن هذه التغيرات، وإن وجدت، فيجب أن تكون مسايرة لسياسة التعديلات التي ينتهجها مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB).

4- حالات أخرى:

في بعض الحالات، فإن ما يتوفر من معلومات غير كافي لتقييم عملية التبني المحلي، خاصة في ترجمة المعايير الدولية إلى معايير محلية، إذ يمكن ألا تسايرها الترجمة في الزمن نتيجة للتحديثات، وبالتالي فهي تشير إلى أن معايير التدقيق المحلية تتألف من المعايير الدولية للتدقيق أو مشابهة لها، وهو الشيء الذي يجعل من غير الواضح ما إذا كانت التعديلات أو الاختلافات الموجودة في المعايير الدولية للتدقيق تلبي متطلبات سياسة التعديلات التي ينادي بها مجلس معايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة يتم الإعلان عن التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق كهدف، والسعي لتحقيقه مستقبلا.

ويرى الباحث أنه مما لا شك فيه، فإن عملية تبني معايير التدقيق الدولية في الدول النامية بشكل عام والجزائر بشكل خاص سيكون لها لأثر الكبير على تطوير مهنة التدقيق، والرفع من مصداقيتها، خاصة في ظل سعيها الحثيث للانفتاح الاقتصادي على الخارج، واقتحام الأسواق العالمية، التي تولي أهمية كبيرة للمعلومة المحاسبية في عملية اتخاذ القرار، ولذلك يمكن لعملية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر تحقيق العديد من المزايا، أهمها:

- زيادة فعالية المحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال زيادة مصداقية البيانات المالية، والثقة في الاعتماد عليها من قبل متخذي القرارات؛
- الرفع من حجم الاستثمارات، لأن تطبيق معايير التدقيق من شأنه زيادة ثقة المستثمرين وبالتالي يكون حافز مهم لزيادة الرغبة الاستثمارية؛
- الرفع من تنافسية مكاتب التدقيق الجزائرية في سوق التدقيق العالمية.

المطلب الرابع: مدى توافق المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق

انطلاقا مما سبق سنحاول الوقوف على مدى توافق وتناسق المعايير الجزائري للتدقيق مع نظيرتها الدولية، وهذا من خلال مقارنة عينة من المعايير الجزائرية بهذه الأخيرة، بناء على الرقم أو الرمز التعريفي لكل معيار، وعلى اعتبار أن أو لحزمة من المعايير الجزائرية قد تم إصدارها خلال سنة2016، فبالتالي سيتم مقابلتها بما يماثلها من المعايير وهذا وفقا لإصدارات مجلس المعايير الدولية للتدقيق (IAASB).

ويظهر الجدول الموالي المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم اصدارها، وما يقابلها من معايير دولية بناء على رمز كل معيار.

الجدول: رقم(II-2) المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها وما يقابلها من معايير دولية

المعايير الجزائرية للتدقيق		المعايير الدولية للتدقيق	
رمز المعيار	اسم المعيار	رمز المعيار	اسم المعيار
210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
230	وثائق التدقيق	230	وثائق التدقيق
300	تخطيط تدقيق الكشوفات المالية	300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
500	العناصر المقنعة	500	أدلة التدقيق
501	العناصر المقنعة ـ اعتبارات خاصة ـ	501	أدلة التدقيق ـ اعتبارات محددة لبنود مختارة ـ
505	التأكيدات الخارجية	505	المصادقات الخارجية
510	مهام التدقيق الأولية ـ الأرصدة الافتتاحية ـ	510	عمليات التدقيق الأولية ـ الأرصدة الافتتاحية ـ
520	الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية
530	السبر في التدقيق	530	أخذ عينات التدقيق
540	تدقيق التقديرات المالية المحاسبية بما فيها التقديرات المالية المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	540	تدقيق التقديرات المالية المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المالية المحاسبية للقيمة العادلة و الافصاحات ذات العلاقة
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	560	الأحداث اللاحقة

570	استمرارية الاستغلال	570	المنشأة المستمرة
580	التصريحات الكتابية	580	الإقرارات الخطية
610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	استخدام عمل مدقق خبير
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق لسنوات (2016-2017-2018) وإصدارات المعايير الدولية للتدقيق 2016، ترجمة المجمع العرب للمحاسبين القانونيين.

وما يمكن استقراؤه من خلال ما يبرزه الجدول السابق، هو التماثل الملحوظ فيما يتعلق بأرقام ورموز المعايير الجزائرية (NAA)، والمعايير الدولية للتدقيق (IAS)، وكذلك نفس الشيء بالنسبة لأسماء المعايير وإن كان هناك بعض الاختلاف في المصطلحات في عدد من المعايير.

ومن أجل الوقوف على مدى التوافق في مضامين هذه المعايير، فقد ارتئينا إلى دراسة مقارنة بين عينة من هذه الأخيرة، وإبراز أوجه التوافق والاختلاف الموجودة، وسيتم أخذ عينة من ثلاثة (03) معايير جزائرية بناءً على كل إصدار من الإصدارات التي طرحها المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره الهيئة المخولة بإصدار معايير التدقيق وباقي المهن المحاسبية، وذلك بتفويض من وزارة المالية.

أولا: مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 210 بما يقابله من المعايير الدولية

الجدول رقم (II-3) مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار الدولي 210 "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق".

عناصر المقارنة	المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"	المعيار الدولي للتدقيق 210 "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"
مجال التطبيق	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. و يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية، بالإضافة إلى المهام الملحقة، ويقصد بمصطلح المدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد.	يتناول المعيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق مع الإدارة وحيث يكون ممكننا مع المكلفين بالحوكمة، ويتضمن ذلك تحديد توفر شروط مسبقة معينة لإجراء عملية التدقيق، حيث تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة مسؤولية توفير هذه الشروط.
تاريخ النفاذ	لم يتم التطرق لتاريخ النفاذ.	يعتبر المعيار ساري المفعول

		للتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ من 2009/12/15، أو بعد ذلك التاريخ.
الأهداف	هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون قد تم الاتفاق أساسا على: - ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛ - وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء مع القائمين على الحكم حول أحكام مهمة التدقيق.	إن هدف المدقق هو قبول عملية تدقيق معينة أو الاستمرار فيها فقط في حال الاتفاق على أساس ما يلي: - تحديد كون الشروط المسبقة لعملية التدقيق متوفرة أملا؛ - التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وحيث يكون مناسبا، المكلفين بالحوكمة حول شروط التكليف بالتدقيق.
الشروط المسبقة	يجب على المدقق ضمان اجتماع الشروط المسبقة التالية: - المرجع المحاسبي مقبول بالنظر لخصائص الكيان و هدفه؛ - الإدارة تعترف وتدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛ - تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للرقابة الداخلية؛ -لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بها.	في سبيل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية تدقيق معينة متوفرة أم لا، ينبغي على المدقق القيام بما يلي: - تحديد مدى قابلية إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ - الحصول على تأكيد من الإدارة بأنها تقر وتدرك مسؤولياتها حول العرض العادل للبيانات المالية والرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضروري الإعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء، وكذلك تدرك وتقر بمسؤوليتها تجاه تزويد المدقق بكافة المعلومات المرتبطة بإعداد البيانات المالية، وعد موضع أية قيود على الوصول للأشخاص الذين يرى المدقق ضرورة الحصول على أدلة إثبات منهم.
محتوى رسالة المهمة	يجب أن تتضمن رسالة المهمة تدوينا لأحكام التالية: - هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية؛ - مسؤوليات المدقق؛ - مسؤوليات الإدارة؛ - تعريف بالمرجع المحاسبي	يجب أن يتضمن كتاب تعيين عملية التدقيق أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاقيات الخطية، ما يلي: - هدف ونطاق عمليات تدقيق البيانات المالية؛ - مسؤوليات المدقق؛ - مسؤوليات الإدارة؛

	المطبق؛ - قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛ - مخطط وتنفيذ التدقيق. - وفي بعض الحالات يمكن أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية: - الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛ - الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛ - الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، عند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.	- تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ - الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق، وبيان احتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير؛ - الترتيبات المتعلقة بتخطيط وأداء عملية التدقيق؛ - الأساس الذي سيتم احتساب الرسوم بناءً عليه. وحيث يكون ذو علاقة يمكن الإشارة إلى: - الترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين وخبراء آخرين؛ - الترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين داخليين، وكادر عمل آخر تابع للمنشأة؛ - الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق السابق، إن وجد في حالة تدقيق أولية؛ - أي تقييد مفروض على مسؤولية المدقق؛ - الإشارة إلى أية اتفاقية إضافية بين المدقق والمنشأة؛ - أي التزام يتعلق بتزويد الأطراف الأخرى بأوراق العمل.
التدقيقات المتكررة	يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة. ويحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها لاسيما عند: - وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حي الطبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛ - مواجهة المدقق لمشاكل خاصة	في إطار عمليات التدقيق المتكررة، ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت الظروف تقتضي تنقيح شروط التكليف بالتدقيق، أو كانت هناك حاجة لتذكير المنشأة بشروط التكليف القائمة، خاصة في ظل العوامل المناسبة التالية: - أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف و نطاق عملية التدقيق؛ - أية شروط منقحة أو خاصة لعملية التدقيق؛ - تغير حديث في الإدارة العليا؛ - تغير هام في الملكية؛ - تغير هام في طبيعة وحجم

	لدى مباشرته لأعماله؛ - حدوث تغيرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛ - ملاحظة تطور في طبيعة و أهمية نشاط الكيان؛ - وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.	أعمال المنشأة؛ - تغير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية؛ - تغير في إطار إعداد التقارير المالية المتبنى في إعداد البيانات المالية؛ - تغير في متطلبات إعداد التقارير الأخرى.
تعديل أحكام المهمة	- يجب على المدقق أن لا يقبل تعدي لأحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. - إذا طلب من المدقق قبل انتهاء مهمة التدقيق، تعديل المهمة بحيث تقوده إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان عليه تحديد ما إذا كان هنا كسبب معقول يستدعي ذلك، مع تقدير الآثار المحتملة. - إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على المدقق والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة، أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي. - إذا تعذر على المدقق قبول تعدي لأحكام مهمة التدقيق و لم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه: ➢ الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح له القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛ ➢ تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدي أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين، كالأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.	- ينبغي ألا يوافق المدقق على إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق، عند عدم وجود مبرر مع قول للقيام بذلك؛ - في حال طلب من المدقق قبل استكمال عملية التدقيق، تغيير عملية التدقيق، إلى عملية تنقل مستوى أقل من التأكيد، في نبغي تحديد ما إذا كان هناك مبرر معقول لذلك؛ - في حالة تغيير شروط التكليف في التدقيق، ينبغي أن يتفق المدقق والإدارة على الشروط الجديدة للعملية ويقتم تدوينها في كتاب التعيين، أو شكل أخر من أشكال الاتفاقيات الخطية؛ - في حال كان المدقق غير قادر على الاتفاق على إجراء تغيير شروط التكليف بالتدقيق، ولا تسمح له الإدارة بالاستمرار في عملية التدقيق الأصلية، في نبغي عليه ما يلي: ➢ الانسحاب من عملية التدقيق حيث يكون ذلك ممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به؛ ➢ تحديد ما إذا كان هناك أي التزام، سواء كان التزاما تعاقديا أو غير ذلك، يقضي الإبلاغ عن الظروف إلى الأطراف الآخرين، مثل المكلفين بالحوكمة، أو

		المالكين أو الهيئات التنظيمية.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول مهمة التدقيق"، ومعيار التدقيق الدولي 210 "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق".

من خلال الجدول السابق الذي يعرض أهم المحاور التي تطرق لها كل من المعيارين الجزائري والمعيار الدولي للتدقيق، يمكن ملاحظة مدى التوافق والتشابه من ناحية الرمز التعريفي وعنوان المعيار، وفي المضمون، غير أن المعيار الدولي أكثر تفصيلا ووضوحا، وهذا لاحتوائه على جزء خاص بالمواد التوضيحية لكل معيار، كما يمكن ملاحظة الاختلاف الجلي في استخدام بعض المصطلحات، الذي يمكن أن يرجع الترجمة من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية والفرنسية، حيث تم اعتماد مصطلح "أحكام مهمة التدقيق" بدلا عن "شروط مهمة التدقيق" وهي الترجمة المعتمدة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين.

كذلك يمكن ملاحظة وبوضوح عدم تطرق المعيار الجزائري للتدقيق إلى تاريخ النفاذ على عكس المعيار الدولي، والذي يمكن إرجاع ذلك إلى الإصدار المتقطع لهذه المعايير، وذلك على فترات مختلفة.

ثانيا: المقارنة بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي

الجدول رقم (II-4): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية" ومعيار التدقيق الدولي 520 "الإجراءات التحليلية"

عناصر المقارنة	المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"	معيار التدقيق الدولي 520 "الإجراءات التحليلية"
مجال التطبيق	يعالج المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما يعالج إلزامية أداء المدقق للإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجملا لحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق. وتسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (يعالجها المعيار الجزائري للتدقيق 280، والذي لم	يتناول معيار التدقيق الدولي هذا انتفاع المدقق من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية، كما يتناول مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين استنتاج كلي حول البيانات المالية، وتناول (معيار التدقيق الدولي 315المنقح)، الانتفاع بالإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات تقييم المخاطر. ويتضمن (معيار التدقيق الدولي 330) متطلبات و إرشادات متعلقة بطبيعة إجراءات التدقيق و توقيتها ونطاقها ردا على المخاطر المقيمة، وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية جوهرية.

	يصدر بعد)، بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر. وتعد الإجراءات التحليلية بمثابة تقنية مراقبة لتقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة في الحسابات، وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية.	
تاريخ النفاذ	لم يتم التطرق لتاريخ النفاذ.	يعتبر هذا المعيار ساري المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 2009/12/15، أو بعد ذلك التاريخ.
الهدف	يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.	تكمن أهداف المدقق في: - الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية؛ - وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين استنتاج حول الاتساق بين الكشوف المالية وفهم المدقق للمنشأة.
الإجراءات التحليلية المادية	- قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين. - يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات	عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية ينبغي على المدقق: - تحديد ملائمة الإجراءات الجوهرية المحددة للعمليات تأكيد معينة، آخذا بعين الاعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري واختبارات التفاصيل؛ تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المدقق توقعات القيم أو النسب المسجلة، آخذا بعين الاعتبار مصدرها وقابليتها للمقارنة

	المحددة، والتأكد من فعاليته في كشف بعض الاختلالات التي قد يكون لها تأثير معتبر. - تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها وكذا قابليتها للمقارنة و طبيعتها، وظروف تحصيلها، والرقابة المنجزة على معلوماتها. - يجب على المدقق الأخذ في الحسبان مستوى دقة النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية، وموثوقيتها، تجزيئها وتوفرها. - يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة، والذي يستوجب تعديه وضع إجراءات تدقيق لشرح هذه التغيرات و جمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.	وطبيعتها والرقابة عليها؛ - وضع توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الجوهري؛ - تحيد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق.
الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس الخلاصة	يجب على المدقق أني تصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.	ينبغي على المدقق وضع و أداء حيز التنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق، والتي تساعد المدقق في تكوين استنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.
نتائج الإجراءات التحليلية	عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، ب:	إذا أظهرت الإجراءات التحليلية التي تم أداؤها وفقا لهذا المعيار وجود تقلبات أو علاقات غير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو مختلفة عن القيم المتوقعة بشكل كبير، فينبغي: - الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة و كافية و ذات علاقة بردود

	- طلب معلومات من الإدارة و جمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود المتحصل عليها؛ - وضع إجراءات تدقيق أخرى بالنظر إلى الظروف.	الإدارة؛ - أداء إجراءات تدقيق أخرى حسب ما تتطلبها الظروف.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"، ومعيار التدقيق الدولي 520 "الإجراءات التحليلية".

من خلال استقرائنا للجدول السابق يمكن ملاحظة التطابق في عنوان المعيارين" الإجراءات التحليلية"،بالإضافة إلى رقمي المعيارين المتطابق 520، إلا أن المعيار الجزائري لم يتطرق لتاريخ النفاذ كغيره من المعايير الجزائرية المصدرة، كما لم تتم الإشارة للإجراءات التحليلية التي قد يحتويها (المعيارالجزائريللتدقيق330)، مثلما هو الشأن بالنسبة للمعيار التدقيق الدولي المقارن، بالإضافة تطرق المعيار الجزائري لإطلاق مصطلح "العناصر المقنعة" بدلا من "أدلة الإثبات"، وفيما عدى ذلك يمكن ملاحظة درجة التطابق الكبيرة بين المعايرين سواء من حيث الإجراءات أو النتائج والهدف.

ثالثا: المقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق 530 وما يقابله من المعايير الدولية

الجدول رقم(II-5): مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" و معيار التدقيق الدولي 530 "أخذ عينات التدقيق".

عناصر المقارنة	المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق"	معيار التدقيق الدولي 530 "أخذ عينات التدقيق"
مجالات تطبيق	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، كما يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر. ويتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وانجاز إجراءات التدقيق الموجهة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من تأسيس رأيه.	يطبق معيار التدقيق الدولي هذا عندما يقرر المدقق استخدام عينات التدقيق في أداء إجراءات التدقيق، ويتناول استخدام المدقق للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند وضع واختيار عينات التدقيق و إجراء اختبارات أنظمة الرقابة، واختبار التفاصيل وتقييم نتائج العينات. ويكمل هذا المعيار، معيار التدقيق الدولي 500، الذي يتناول مسؤولية المدقق في تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حتى يتمكن من التوصل إلى استنتاجات معقولة يستند عليها رأي المدقق.
تاريخ النفاذ	لم يتم التطرق لتاريخ النفاذ.	يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق

		البيانات المالية للفترة التي تبدأ من 2009/12/15، أو بعد ذلك التاريخ.
الهدف	يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منها لعينة.	يكمن هدف المدقق من استخدام عينات التدقيق، في توفير أساس يساعد المدقق في التوصل لاستنتاجات حول المجموعة التي اختيرت منها العينة.
تصميم العينة وحجمها وتحديد العناصر الواجب اختبارها	• اختيار طريقة أخذ العينة: يجب على المدقق عند اختيار العينة، الأخذ في الحسب ان أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي ومدى اكتماله. • حجم العينة: في هذا الصدد يجب على المدقق ما يلي: - تحديد حجم العينة بالشكل المناسب؛ - اختيار المنهج الإحصائي الذي يتيح لعناصر السبر التساوي في احتمالية الاختبار؛ - في المنهج غير الإحصائي يتم اختيار العناصر بهدف السبر ضمن الحكم المهني.	• تصميم العينة: عند تصميم عينة التدقيق، يأخذ المدقق بعين الاختبار الهدف من إجراء التدقيق وخصائص المجموعة التي ستؤخذ منها العينة، كما يقوم المدقق بأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة بأن المجموعة التي أخذت منها عينة التدقيق كاملة. • حجم العينة: يجب على المدقق: - تحديد عينة بالحجم الكافي لتقليل مخاطر أخذ العينات؛ - اختيار بنود من العينة بطريقة تمنح كل وحدة من وحدات العينات فرص الاختيار؛ - في حالة أخذ عينات غير إحصائية يتم الاعتماد على الحكم في اختيار بنود العينات؛ - الطرق الرئيسة في اختيار العينات هي الاختيار العشوائي والمنتظم وغير المنتظم.
وضع إجراءات التدقيق	- يجب إخضاع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود. - في حالة عدم صلاحية عنصر ما تم اختياره لتطبيق إجراءات التدقيق، يتم التنفيذ على عنصر بديل. - عند تعذر انجاز إجراءات التدقيق على العنصر المختار أو إنجاز إجراءات بديلة ومكيفة، يتم التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات أو الاختلالات في التفصيل.	- يؤدي المدقق إجراءات التدقيق المناسبة لهذا الهدف على كل بند من البنود المختارة. - أن لم ينطبق إجراء التدقيق على البند المختار، يؤدي المدقق الإجراء على بند بديل. - إذا لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق المصممة، أو إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المختارة، ينبغي معالجة ذلك البند على أنه انحراف عن الرقابة المحددة في حالة اختبارات أنظمة الرقابة، أو خطأ في حالة اختبارات التفاصيل.
طبيعة وسبب الانحرافات	يجب على المدقق التحري حول سبب الانحرافات و الاختلالات المحددة،	ينبغي على المدقق أن يحقق في طبيعة و سبب أي انحرافات أو أخطاء يتم تحديدها،

	وتقييم أثرها على الهدف المنشود من إجراء التدقيق. كما يجب على المدقق وضع إجراءات تدقيق إضافية، لضمان عدم تأثير بعض الانحرافات والاختلالات العرضية على باقي المجتمع الإحصائي.	وأن يقوم بتقييم أثرها المحتمل على الهدف من إجراء التدقيق. في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق الخطأ أو الانحراف الذي تم اكتشافه في عينة لتدقيق شذوذا، ينبغي للمدقق التأكد من كون الخطأ أو الانحراف لا يمثل المجموعة.
استقراء الاختلالات	يجب على المدقق استقراء الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي، أما فيما يتعلق بالاختلالات الناجمة عن خطأ عرضي في مكن إقصاؤها من الاستقراء.	ينبغي على المدقق عرض الأخطاء التي تم إيجادها في العينة على المجموعة، أما في حالة تصنيف الخطأ على أنه شذوذ، فيمكن حينها استثناؤه عند عرض الأخطاء.
تقييم النتائج	في حالة مراجعة في التفصيل: - عندما تكون الاختلالات المستقرئة والعرضية تتجاوز الاختلالات المقبولة، عندها لا يمنح السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية؛ - عندما تقترب الاختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول، كلما زادت إمكانية أن الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تجاوز الاختلال المقبول المحدد مبدئيا؛ - يمكن للمدقق أن يخلص لوجود مخاطر غير مقبولة في أخذ العينات، لكون الاختلالات الحقيقية في المجتمع الإحصائي تتجاوز ما هو مقبول. ويجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه، أما في حالة العكس فيمكن أن: - يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها، مع القيام بالتعديلات الضرورية؛ - يؤقلم طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب	في حالة اختبارات التفاصيل: - عند تجاوز الخطأ المعروض والخطأ الشاذ إن وجد، الخطأ المقبول، فإن العينة لا تقدم أساسا معقولا للاستنتاجات حول المجموعة التي تم اختيارها؛ - كلما كان الخطأ المعروض والخطأ الشاذ قريبين من الخطأ المقبول، كلما زادت الاحتمالية بأن يتجاوز الخطأ الفعلي في المجموعة الخطأ المقبول؛ - في حالة فاق الخطأ المعروض توقعات المدقق للخطأ المستخدم في تحديد حجم العينة، يتوصل المدقق إلى وجود مخاطرة عينات غير مقبولة بأن الخطأ الفعلي في المجموعة يتجاوز ما هو مقبول. إذا توصل المدقق إلى أن أخذ عينات التدقيق لا يقدم أساسا معقولا للاستنتاجات حول المجموعة التي تم اختيارها، فإن المدقق قد: - يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية الوجود المزيد من الأخطاء والقيام بأي تعديلات ضرورية؛ - تكييف طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب بالشكل الأمثل.

	وضعها للوصول لضمانات المنشودة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" و معيار التدقيق الدولي530 "أخذ عينات التدقيق"

من خلال هذا الجدول يمكن ملاحظة التطابق بين المعيارين الذين يتناولان استخدام عينات التدقيق من قبل المدقق، سواء من حيث مجال التطبيق أو الأهداف، أو رمز المعيارين، ما عدا عنوان المعيارين الذين وإن اختلافا لفظا فإنهما يتفقان معنا، ونفسا لشيء فيما يتعلق بتاريخ النفاذ بالنسبة للمعيار الجزائري للتدقيق 530، وذلك على غرار باقي المعايير الجزائرية، وكذلك هو الشيء بالنسبة لمدى التفصيل الذي يتميز به المعيار الدولي خاصة في الجانب التوضيحي الذي لم يضمنه المشرع الجزائري لهذا المعيار، أو بقية المعايير المصدرة، وإنما تناول بعض التوضيحات منها فقط في كم من معيار.

ومن خلال عرضنا للمقارنة بين العينة السابقة من المعايير الجزائرية للتدقيق ونظيرتها الدولية، ويتعلق الأمر بالمعيار الجزائري 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق والمعيار" 520 "الإجراءات التحليلية"،والمعيار 530 "السبر في التدقيق"،أمكننا ذلك التوصل إلى جملة من النقاط التالية:

- ✓ مدى التطابق الكبير للمعايير الجزائرية للتدقيق مع معايير التدقيق الدولية؛
- ✓ تكمن نقاط الاختلاف فقط في المصطلحات المستخدمة، والتي ربما ترجع بالأساس لعملية الترجمة؛
- ✓ أن معايير التدقيق الدولية أكثر تفصيلا بالمقارنة مع المعايير الجزائرية، لتوفرها على ملحق يتضمن مواد توضيحية لمحتوى كل معيار؛
- ✓ أن الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر قامت بتطوير المعايير الجزائرية للتدقيق اعتمادا بشكل أساسي على معايير التدقيق الدولية.

المبحث الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

المطلب الأول: هيئات الدولية المشرفة على التدقيق

أولا :الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)

يعد الاتحاد الدولي للمحاسبين المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، و قد ظهر الاتحاد للوجود نتيجة المبادرات التي تمت عام 1973، والتي تم اعتمادها رسميا من قبل المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين بميونخ الألمانية، بتاريخ 07 أكتوبر 1977، وهذا من قبل 63 عضوا مؤسسا يمثل 51 بلدا، أما اليوم فالاتحاد الدولي للمحاسبين يضم أكثر من 175 عضوا وشريكا من 130 دولة وسلطة قضائية في جميع أنحاء العالم، إلا أن مقره في نيويورك في الولايات المتحدة الأمريكية.

1- برنامج عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين:

لقد سعى الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ نشأته إلى تعزيز وتطوير مهنة المحاسبة العالمية وهذا خدمة للمصلحة العامة وذلك بتطوير معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكيد، والأخلاقيات المهنية وتعليم المهنيين ودعم اعتمادهم وكذا استخدامهم، بالإضافة إلى تسيير التعاون بين هيئاته الأعضاء، والتعاون مع المنظمات الدولية الأخرى التي تعنى بالمهنة، كما صب اهتماماته في المساهمة في تطوير مؤسسات محاسبية قوية من شأنها خلق ممارسات عالية الجودة من قبل أعضائها، وتعزيز قيمة المحاسبين المحترفين في أنحاء العالم، وهذا على اعتبارها المتحدثة الدولية للمهنة، وفي سبيل ذلك فقد عمد الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى وضع برنامج عمل يقوم على العناصر التالية:

- ✓ تطوير بيانات تكون بمثابة مبادئ توجيهية دولية لتدقيق الحسابات؛
- ✓ وضع وتنقيح المبادئ الأساسية التي ينبغي أن تدرج في مدونة الأخلاقيات الخاصة بأية هيئة من الهيئات العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- ✓ تحديد متطلبات برامج تعليم وتدريب المهنيين، الخاصة بالمحاسبين والعمل على تطويرها؛
- ✓ جمع وتحليل المعلومات الخاصة بإدارة ممارسات المحاسبة العامة، لمساعدة الممارسين في أداء مهامهم بفعالية أكبر؛
- ✓ تقييم وتطوير والإبلاغ عن تقنيات وإجراءات الإدارة المالية؛
- ✓ إجراء دراسات في المجالات ذات العلاقة بالمحاسبين؛
- ✓ تعزيز علاقات أوثق مع مستخدمي البيانات المالية، بما في ذلك معديها، والنقابات العمالية والمؤسسات المالية والحكومية وغيرها؛
- ✓ الحفاظ على علاقة جيدة مع المنظمات الإقليمية، والعمل على إنشاء منظمات إقليمية أخرى، فضلا عن المساعدة في تنمية منظماتها وتطويرها؛
- ✓ إنشاء اتصالات منتظمة بين أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات المهنية الأخرى، من خلال النشرات التي يعدها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- ✓ تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات التقنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية وغيرها، الصادرة عن الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- ✓ تنظيم وإجراء مؤتمر دولي للمحاسبين خلال كل 05 سنوات تقريبا؛
- ✓ السعي لتوسيع عدد الأعضاء المنضمين للاتحاد.

ويتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بصورة رئيسية بواسطة مجموعات عمل أصغر أو بواسطة اللجان الفنية التالية:

- **لجنة التعليم:** وتضع معايير التعليم والتدريب والتأهيل اللازم لمزاولة مهنة التدقيق، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة.

- **لجنة السلوك المهني:** وتضع معايير وآداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية:** وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، ولها أن تصدر البيانات اللازمة نيابة عن مجلس الاتحاد.
- **لجنة القطاع العام:** تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:
  - ✓ وضع معايير المحاسبة والتدقيق وتعزيز قبولها الطوعي؛
  - ✓ وضع برامج لتشجيع للبحث والتعلم؛
  - ✓ تشجيع و تسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة التدقيق وإعداد التقارير في القطاع العام وذلك بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2- العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين:

يبلغ عدد المنتسبين إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أكثر من 175 منظمة مهنية محاسبية يمثلون ما يقرب من 03 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة في القطاع العام وفي مجالات الصناعة و التجارة و المجالات الحكومية والأكاديمية، وتعد العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين حكرا على المنظمات المحاسبية دون الأفراد، بشرط أن تكون هذه المنظمات معترف بها بموجب القانون أو الإجماع العام في بلدانها كمؤسسات قومية هامة، ويجوز لهذه المنظمات التقدم لطلب الحصول علي العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين، بشرط كذلك أن تفي هذه المنظمات بالمعايير المنصوص عليها في اللوائح الداخلية للاتحاد، والتي تقوم على ما يلي:

- ✓ أن تكون المنظمة المحاسبية المهنية معترف بها بموجب مرسوم قانوني أو بإجماع عام، على أن المنظمة تحظى بدعم الجمهور وأصحاب المصلحة الرئيسين الآخرين؛
- ✓ أن هذه المنظمات المهنية تدعم مهمة ومبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC؛
- ✓ أن تستوفي المنظمة المهنية المتطلبات المحددة في بيانات التزامات العضوية المعتمدة من قبلIFAC؛
- ✓ قدرة المنظمة المهنية على الالتزام بالمشاركة في دعم برنامج الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- ✓ ملائمة القدرات المالية والتشغيلية للمنظمة المهنية، وتوفرها على هيكل إداري مناسب؛
- ✓ توفر المنظمة المهنية على هيكل تشغيلي داخلي من شأنه توفير الدعم والتنظيم لأعضائها؛
- ✓ القدرة المالية على الوفاء بمساهمات العضوية المحددة و المعتمدة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- ✓ التزام المنظمة المهنية بالأحكام ذات الصلة بالدستور واللوائح الداخلية للاتحاد.

كما يمكن للاتحاد الدولي للمحاسبين وضع وفرض معايير وإجراءات إضافية لقبول عضوية أحد الهيئات المهنية، أو الاحتفاظ بعضويتهم داخل الاتحاد، وتقبل العضوية بموجب أغلبية ثلثي الأصوات.

ثانيا :مجلس المعايير الدولية للتدقيق و التأكيد و ضمان الجودة (IAASB)

تشكل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)، فيمارس 1978، وكان يعرف حينها باللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC)، حيث أعطيت لهذه اللجنة حينها الصلاحية لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC)، من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، وكانت تقوم اللجنة باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية من خلال لجانها الفرعية للبيانات والمعلومات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية الأخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم اللجنة فيما بعد بدراستها ومناقشتها.

وفي سنة 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة الدولية لممارسة التدقيق من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، تمخض عنه إعادة تشكيل هذه الأخيرة في صورة مجلس المعايير الدولية للتدقيق و التأكيد و ضمان الجودة(IAASB) وهذا سنة 2002، وذلك من أجل تعزيز عملية وضع المعايير وزيادة درجة قبولها على أوسع نطاق.

ويعتبر المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد هيئة مستقلة لوضع المعايير تحت رعاية (IFAC) تخضع لإشراف مجلس مراقبة المصلحة العامة(PIOB)، تخدم المصلحة العامة من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للتدقيق ومراقبة الجودة والمراجعة والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات الصلة، وتيسير التقارب بين المعايير الدولية والوطنية، وهذا من شأنه تعزيز جودة الممارسة وتوحيدها في جميع أنحاء العالم، وكذا تعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية، وفي سبيل تحقيق هذا الغرض يقوم المجلس بتطوير وإصدار المعايير الدولية التالية:

- ✓ المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية لإجراءات التدقيق التي سيتم تطبيقها في عملية تدقيق البيانات المالية التاريخية؛
- ✓ المعايير الدولية المتعلقة بضمان تطبيق التعهدات فيما يتعلق بإجراءات التدقيق والعمليات الأخرى ذات العلاقة بتدقيق البيانات المالية؛
- ✓ المعايير الدولية للخدمات ذات الصلة، والتي يتم تطبيقها في ارتباطات الخدمات ذات الصلة؛
- ✓ المعايير الدولية لرقابة الجودة على جميع الخدمات التي تندرج ضمن المعايير المرتبطة بالمعايير الصادرة عن (IAASB).

1- تسيير مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد و ضمان الجودة (IAASB):

يتم تعيين أعضاء مجلس (IAASB)، بما في ذلك الرئيس ونائبه، من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بناء على لجنة الترشيح وبموافقة مجلس مصلحة المراقبة العامة (PIOB)، ويضم مجلس المعايير الدولية للتدقيق 18 عضوا من ممارسي المهنة ومن غيرهم، بحيث لا يزيد عدد الأعضاء الممارسين عن 09 أعضاء، بالإضافة إلى أفراد يلبون متطلبات المجلس بشرط عدم ممارستهم للمهنة، قد يكونون أعضاء في هيئات أخرى تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، ويستند في اختيار الأعضاء على مجموعة من الأسس من بينها:

- ✓ قدرات المرشح للعضوية فيما يتعلق بالمنصب الذي رشح له؛
- ✓ السعي للموازنة بين المؤهلات الشخصية و المهنية للمرشح واحتياجات التمثيل، بما في ذلك التوازن بين الجنسين؛
- ✓ التمثيل الجغرافي، وقطاع مهنة المحاسبة؛
- ✓ حجم التنظيم، ومستوى التنمية الاقتصادية.

كما قد يضم مجلس معايير التدقيق الدولية مراقبين يتم تعيينهم وفقا لتقدير مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتشاور مع مجلس مراقبة المصلحة العامة، ويمكن للمراقبين حضور اجتماعات المجلس والمشاركة في المشاريع التي يقوم بها (IAASB)، ويتعين على أعضاء المجلس التوقيع بصفة دورية على إعلانات الاستقلالية، وكذا عملهم يندرج في إطار خدمة المصلحة العامة.

2- المجموعة الاستشارية لمجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB CAG):

الهدف المنوط بالمجموعة الاستشارية لمجلس المعايير الدولية هو تقديم المساعدة وتزويد المجلس بالمدخلات من خلال التشاور مع المنظمات الأعضاء وممثليهم، بغية الحصول على المشورة بشأن:

- ✓ برنامج العمل والجداول الزمنية للمجلس المعايير(IAASB)؛
- ✓ المشاريع ذات الأولوية بالنسبة للمجلس؛
- ✓ المسائل الأخرى ذات الصلة بأنشطةIAASB .

ثالثا :مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB):

مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي هو هيئة مستقلة لوضع المعايير في مجال تعليم المحاسبة المهنية خدمة للمصلحة العامة، تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، من خلال تحديد المهارات المهنية و التقنية التي يجب أن يتحلى بها المهنيين، وهذا بتطوير وتنفيذ معايير تعليم دولية تعمل على رفع كفاءة مهنة المحاسبة العالمية، مما يضفي ثقة أكبر في المهنة لدى الجمهور.

يقوم مجلس المعايير الدولية للمحاسبين بتطوير معايير تعليم دولية للمحاسبين المهنيين، تحدد النقاط الأساسية للتعليم المحاسبي، وعلى الهيئات المحاسبية الأعضاء تطوير برنامج تعليمي بما يتفق مع

هذه المعايير، وهذا انطلاقا من مؤسسات التعليم العالي الموجودة، ومدى جودة تعليمها الأكاديمي الذي تقدمه للطلاب، وهذا ما سيعزز قبول عضويتها في المجلس، وهو الشيء الذي يحتم عليها مراجعة المناهج الدراسية ومقارنتها مع الهيئات الأعضاء في مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي(IAESB) ومن ثم تهيئة المنهج الدراسي لكي يلائم البيئة المحلية مع الحفاظ على اتساقه مع معايير التعليم الدولية، وهو الأمر الذي يستوجب تكوين مجموعة عمل من أكاديميين ومهنيين ترعى هذا العمل، وهذا من أجل:

- ✓ تحديد المعارف والمهارات المطلوبة وتوزيعها على مؤسسات التعليم العالي والترويج لها وسط المعاهد والطلاب والأطراف الأخرى ذات العلاقة؛
- ✓ تقويم إقرار البرامج الأكاديمية المناسبة، وذلك بتقييم المناهج الدراسية والاختبارات الخاصة بالهيئات الأخرى؛
- ✓ المراجعة المنتظمة للبرامج والمناهج لضمان بقائها مواكبة للاحتياجات التعليمية للمحاسبين؛
- ✓ العمل على جلب مدربين مؤهلين مهنيا والاحتفاظ بهم، وهذا من خلال:
  - المشاركة في برامج تأهيل المدربين؛
  - خلق اتصال بين المؤسسات التعليمية المحلية والمؤسسات التعليمية المعترف بها بالدول الأخرى؛
  - عرض برامج التطوير المصممة من الجهات المختصة في الشأن المحاسبي؛
  - تشجيع مكاتب التدقيق والمحاسبة المحلية على تقديم مهنييها المؤهلين للمؤسسات التعليمية المحلية؛
  - تقديم برامج التعليم عن بعد؛
  - تقديم مواد تعليمية من خلال وسائل إعلامية أخرى تشمل الانترنيت، والأشرطة السمعية والبصرية؛
  - توفير المعدات التعليمية اللازمة، وإن يكن في إطار هبات من الجهات التجارية والصناعية المحلية.

ويعد إنجاز هذه النقاط السابق ذكرها عملا مشتركا بين المؤسسات الأكاديمية المحلية والهيئة المحاسبية المهنية، وبالتالي فالمسؤولية الكبرى تقع على عاتق قطاع التعليم، بينما يقع على الهيئة المحاسبية المهنية مسؤولية السعي للحصول على دعم الحكومة، ومكاتب المحاسبة والتدقيق والمنشآت الاقتصادية.

1- برنامج التعليم الخاص بمجلس (IAESB):

بالإضافة إلى متطلبات الحد الأدنى لدخول البرنامج التعليمي، فإن معايير التعليم الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تقتضي نجاح الطلاب في اختبار مهني، وإكمال فترة من الخبرة العملية قبل أن يتم منحهم المؤهل المهني، كما يجب أن يؤدي برنامج التعليم المطبق إلى تطوير المعارف والمهارات المهنية، وهذا من خلال اشتماله على المجالات العريضة التالية:

المحاسبة والتمويل وما يتعلق بها من معارف:

- ✓ المحاسبة والتقارير المالية؛
- ✓ الرقابة والمحاسبة الإدارية؛
- ✓ الضرائب؛
- ✓ الأنظمة التجارية؛
- ✓ التدقيق والتأكيد؛
- ✓ التمويل والإدارة المالية؛
- ✓ القيم المهنية وآداب المهنة.

المعارف التنظيمية والتجارية:

- ✓ الاقتصاديات؛
- ✓ بيئة الأعمال التجارية؛
- ✓ حوكمة الشركات؛
- ✓ آداب الأعمال التجارية؛
- ✓ الأسواق المالية؛
- ✓ الأساليب الكمية؛
- ✓ السلوك التنظيمي؛
- ✓ الإدارة و اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- ✓ التسويق؛
- ✓ الأعمال التجارية الدولية و العولمة.

المعرفة و الكفاءة في تقنية المعلومات:

- ✓ المعرفة العامة بتقنية المعلومات؛
- ✓ معرفة مراقبة تقنية المعلومات؛
- ✓ كفاءات مراقبة تقنية المعلومات؛
- ✓ كفاءات مستخدمي تقنية المعلومات.

ويسعى المجلس من خلال هذا البرنامج إلى تطوير سلسلة من المهارات المهنية المطلوبة بالنسبة للمحاسبين المهنيين، وتشمل ما يلي:

- ✓ المهارات الفكرية؛
- ✓ المهارات الفنية والوظيفية؛
- ✓ مهارات شخصية؛
- ✓ مهارات الاتصال والتواصل مع الآخرين؛
- ✓ المهارات التنظيمية والقدرة على إدارة الأعمال.

ويعد برنامج التعليم مهم جدا في تطوير قيم المهنة والآداب والسلوك المهنيين، ولهذا يقع على عاتق الهيئة المحاسبية المهنية التأكد من أن أعضائها لديهم الفهم الكافي لمبادئ سلوك وآداب المهنة التي ينبغي لهم الالتزام بها، وهذا من خلال الالتزام بما يلي:

- ✓ المصلحة العامة والإحساس بالمسؤولية الاجتماعية؛
- ✓ التطور والتعلم المستمرين؛
- ✓ الموثوقية، المسؤولية، الالتزام بالوقت، الكياسة والاحترام؛
- ✓ القوانين و النظم.

2- إصدارات مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB):

ولقيام مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي بالدور المعمول به، والعمل على تحقيق الغرض من استحداثه من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، يقوم (IAESB)بتطوير وإصدار العديد من المنشورات والإصدارات التالية:

- ✓ معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين، والتي تتناول مبادئ التعلم والتطوير للمحاسبين المحترفين، كما تنص على ممارسة جيدة في عملية التعليم والتطوير، والتي ينبغي أن تلتزم بها الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛
- ✓ بيانات ممارسات التعليم الدولي للمحاسبين المهنيين، والتي تساعد في تنفيذ الممارسة الجيدة المقبولة عموما في التعلم والتطور للمحاسبين المهنيين، والتي تتضمن كذلك تفسيرات أو توضيحات حول المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، لمساعدة الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي في تنفيذ وتحقيق الممارسات الجيدة؛
- ✓ وثائق معلومات حول التعليم الدولي للمحاسبين المهنيين، والتي قد تتضمن تقييمات لبعض النقائص أو النقد لبعض الممارسات المتعلقة بالتعليم والتطوير في الهيئات الناشئة، وذلك بهدف تعزيز النظر في هذه القضايا وإثراء النقاش فيها، وهذا من شأنه تعزيز الوعي بقضايا أو ممارسات التعلم و التطوير المتعلقة بالمهنة؛
- ✓ مواد دعم إضافية، مثل دليل التفسيرات التي تساعد الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحقيق الممارسة الجيدة في مجال التعليم والتطوير، على النحو المنصوص عليه في المعايير الدولية للتعليم المحاسبي.

رابعا :مجلس المعايير الدولية لسلوك وأخلاقيات المحاسبين (IESBA):

مجلس المعايير الدولية للأخلاقيات المحاسبين (IESBA)، هو مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، وبإشراف من قبل مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB)، يقوم بتطوير وإصدار معايير أخلاقية عالية الجودة، وإعلانات أخرى للمحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، من خلال مدونة الأخلاقيات التي يصدرها المجلس والتي تحدد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، وهذا خدمة للمصلحة العامة، كما يقدم المجلس الدعم لتبني وتنفيذ المعايير وتعزيز

الممارسات الأخلاقية الجيدة، وكذا تعزيز النقاش الدولي حول القضايا الأخلاقية التي يواجهها المحاسبون.

وفي سبيل تحقيق الغرض من وجود المجلس وخدمة للأهداف المحددة له، يقوم مجلس المعايير الدولية لسلوك وأخلاقيات مهنة التدقيق (IESBA)، بتطوير وإصدار البيانات الرسمية التالية:

- ✓ مدونة الأخلاقيات للمحاسبين المهنيين، والتي تحدد المعايير الأساسية لأخلاقيات المهنيين المحاسبين، كما أنها توفر إطارا مفاهيمي لتطبيق هذه المبادئ، ويجب أن تطبق الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين المعايير المنصوص عليها في المدونة؛
- ✓ مدونة التفسيرات الأخلاقية، والتي تساعد في تطبيق مدونة المعايير الأخلاقية، كما ينشر(IESBA)، إصدارات أخرى حول الأمور المتعلقة بالأخلاقيات، مما يؤدي إلى تعزيز فهم الجمهور للمتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين.

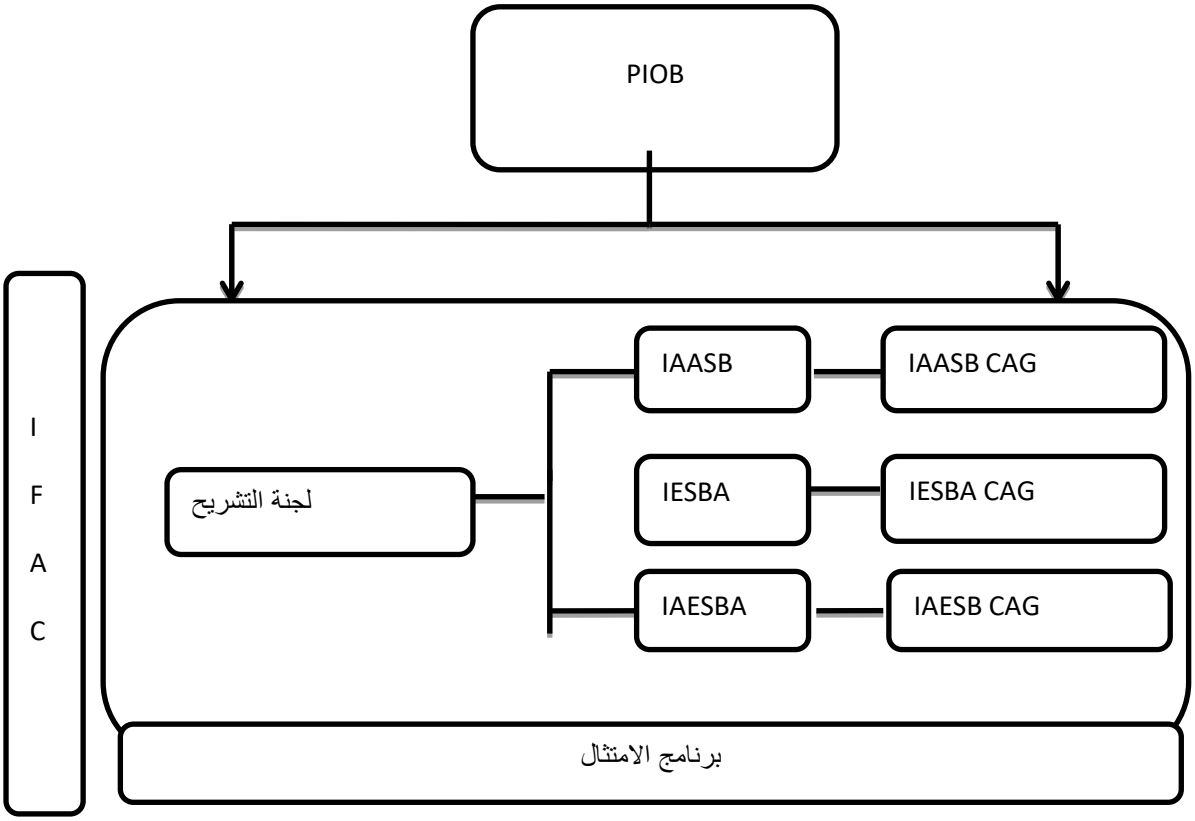
خامسا: مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB):

مجلس مراقبة المصلحة العامة هو الهيئة الرقابية المستقلة العالمية التي تسعى إلى تحسين الجودة والتركيز العام على المعايير الدولية التي وضعتها المجالس القياسية لمعايير التدقيق، ويعمل (PIOB) على تحقيق شفافية ونزاهة أكبر لمهنة التدقيق للمساهمة في تعزيز جودة التقارير المالية، وبالتالي تتألف البنية العالمية لوضع معايير التدقيق والتأكيد والأخلاقيات والتعليم من هيكل ثلاثي الطبقات، من خلال مجالس وضع المعايير الثلاث التي يدعمها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بالموازاة مع الرقابة المستقلة من قبل مجلس مصلحة الرقابة العامة (PIOB)، والهدف من هذا النموذج التعاوني بين الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس مصلحة الرقابة العامة، التابع لفريق الرصد (MG)، هو خلق معايير عالمية عالية الجودة تستجيب للمصلحة العامة.

وتندرج مهمة (PIOB) في توفير إشراف مستقل طيلة عملية وضع المعايير، وهذا لضمان أن تكون عملية تطوير المعايير تتجاوب واحتياجات أصحاب المصلحة، وتكون المعايير مسؤولة وشفافة، وتتطلب استجابة المصلحة العامة للتطور المعياري التوفيق بين أولويات المهنة واحتياجات جميع أصحاب المصلحة، وهذا هو الهدف الذي يسعى له (PIOB).

ويمكن إبراز الدور الإشرافي لمجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB) فيما يتعلق بدعم تطوير معايير التدقيق الدولي، من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم(II-1): علاقة مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB) بدعم وتطوير المعايير الدولية للتدقيق



Source : www.ipiob.org/index.php/about-piob

المطلب الثاني: معايير، مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المالي

تضمنت معايير التدقيق الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة في المعايير 200 إلى 230، ومعايير تخص المسؤوليات من 240 إلى 260، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 إلى 402.

سنفصل في هذه المعايير وفق ثلاث فروع كما يلي:

الفرع الأول: معايير المبادئ العامة للتدقيق المالي

يمكن توضيح المعايير الدولية للتدقيق والتي تخص المبادئ العامة للتدقيق المالي فيما يلي:

1- ISA 200 أهداف التدقيق والمبادئ العامة:

ينص هذا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو لأجل أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف، وان

التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية.[1]

بالرغم من أن رأي المدقق يشجع على صدق القوائم المالية، إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض الرأي بمثابة تأكيد بشأن استمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية، كما أنه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة.[2]

فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق، فتتمثل فيما يلي:[3]

- الاستقلالية؛
- الأمانة (النزاهة)؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة والعناية المهنية؛
- السرية؛
- السلوك المهني؛
- المعايير التقنية (الفنية).

2- ISA 210 شروط الارتباطات بمهنة التدقيق:[4]

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها، وهذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكليف، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالتدقيق أو بأي شكل آخر من أشكال العقد، ومن المفيد ولمصلحة كل من المدقق وكذلك العميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدأ بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة.

يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي.

3- ISA 220 الرقابة على جودة أعمال التدقيق:

يضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو الممارسات الوطنية المناسبة.

---

[1] - داوود يوسف صبح ، **تدقيق البيانات المالية** ،ج2، ط2ن دار المنشورات الحقوقية ،لبنان2002،ص28-29.
[2] - داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره، ص36.
[3] - داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره، ص37.
[4] - داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره، ص29-30.

4- ISA 230 التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق) :[1]

تتمثل أوراق التدقيق في الأوراق المعدة من قبل المدقق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقاتها بعملية التدقيق، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى.

حيث تكمن أهمية أوراق العمل في كونها:

- تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية التدقيق.
- تمثل أدلة التدقيق الناتجة عن أعمال التدقيق المنجزة والتي تدعم رأي المدقق.
- تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال التدقيق.

فقد حدد المعيار الدولي بعض النقاط التي تعلق بتنظيم ومحتوى أوراق العمل، نذكر منها:

- يجب أن تحتوي أوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة.
- يجب أن تحتوي ملخصات أو نسخا من المستندات القانونية والاتفاقات و المحاضر الهامة.
- معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية وكذلك البيئة التشريعية التي تعمل ضمنها المؤسسة.
- القرائن التي تثبت عملية التخطيط، بما فيها برنامج التدقيق وأية تعديلات.
- القرائن التي تثبت تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية.
- القرائن التي تثبت تقييم الخطر المتأصل و تقييم خطر الرقابة.
- القرائن التي تثبت اعتماد المدقق على التدقيق الداخلي والنتائج التي يتوصل إليها.
- تحليلات العمليات والأرصدة.
- تحليلات النسب والاتجاهات المهمة.
- سجل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ونتائج هذه الإجراءات.
- قرائن تثبت أن العمل المنجز من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليه ومتابعته.
- إشارة إلى من قام بتنفيذ إجراءات التدقيق، وإلى الوقت الذي نفذت به.
- تفاصيل الإجراءات المطبقة الخاصة بالفروع أو المؤسسات التابعة التي تدقق قوائمها المالية من قبل مدققين آخرين.
- نسخ من الاتصالات التي تتم مع المدققين والخبراء وأطراف ثالثة.
- النتائج التي توصل إليها المدقق والمتعلقة بالجوانب الهامة لعملية التدقيق، من ضمنها كيفية حل و معالجة الأمور الاستثنائية و غير العادية إن وجدت، والتي تم اكتشافها أثناء تنفيذ عملية التدقيق.
- نسخ عن القوائم المالية وميزان المراجعة الشامل وتقرير المدقق.

[1] - داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره، ص244.

الفرع الثاني: معايير المسؤوليات.

ISA 260 توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة:[1]

يجب على المدقق أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمور التدقيق التي تفيدهم.

تتضمن الأمور ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين على المدقق توصيلها عادة ما يلي:

- النطاق الشامل لعملية التدقيق؛
- السياسات المحاسبية المستعملة والتغيرات فيها، وأثرها على القوائم المالية؛
- المخاطر الجهوية والمحتملة، وأثرها على القوائم المالية؛
- تسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها؛
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؛
- الاختلافات الموجودة بين المدقق والإدارة، ومدي جوهرية هذه الاختلافات.

يتعين على المدقق أن يوصل أمور التدقيق ذات الاهتمام بالحوكمة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولون عن الحوكمة تنفيذ التصرف الملائم، وفي حالات معينة قد يوصل المدقق هذه الأمور في وقت أقرب من الوقت الذي تم الاتفاق عليه.

يتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا وذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها:[2]

- الحجم والهيكل التشغيلي والهيكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق.
- طبيعة وقابلية وحساسية وجوهرية الأمور التي يتم توصيلها.
- مقدار الاتصال المستمر والحوار بين المدقق والأشخاص المعنيين بالحوكمة.

كما يتعين على المدقق مراعاة السرية المهنية لدى إبلاغه أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة، وفي حالة أي تعقيدات على المدقق الاسترشاد برأي مستشار قانوني، كما يجب عليه مراعاة القوانين واللوائح والأنظمة المحلية والالتزام بمتطلباتها أثناء توصيله للأمور الهامة التي تفيد الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.

الفرع الثالث: التخطيط والرقابة الداخلية

1- ISA300 التخطيط:

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة، والتي تتطلب إجراءات إضافية.

[1] - حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ،ج1، جامعة عين شمس ،الإسكندرية،2004،ص597.
[2] - داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكرهن ص603.

"إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة و في التوقيت المناسب، ويساعد التخطيط الملائم لعملية التدقيق المدقق على:[1]

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وأن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل يتم انجازه بسرعة.
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.
- الحصول على أدلة تدقيق كافية.
- التحكم في التكاليف.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق، ومنها:[2]

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التي تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الإدارة.
- الدراية بالنظام المحاسبي المالي والسياسات المحاسبية المالية والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعميل، تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية.
- تحديد أهداف ونطاق التدقيق لكل المجالات.
- وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها.
- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمدققين المساعدين ومواقع العمل.

ينبغي على المدقق إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما وجدت ضرورة لذلك وخلال فترة التدقيق، ويتم تخطيط عملية التدقيق طوال مدة التكليف بالتدقيق بسبب وجود تغيرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات المهمة.

2- ISA315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها:[3]

يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني:

"العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

---

[1] - حسين القاضي ، حسين دحدوح ن مرجع سبق ذكره، ص242.

[2] - حسين القاضي ، حسين دحدوح ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية** ، مرجع سبق ذكره ، ص215.

[3] - أحمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة** ، ط1، دار صفاء للنشر ، عمان،2008، ص115-119.

- موثوقية تقديم التقارير المالية
- فاعلية وكفاءة العمليات
- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة."

كما أشار إلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم لبيئة الرقابة، والتي تشمل ما يلي:

- الرقابة ومهام الإدارة
- مواقف وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما تعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة
- أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة للنظام والهيكل.

وأشار هذا المعيار إلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد المخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة و التي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي يتم إدارتها.

لقد أدى إصدار معيار التدقيق الدولي 315 إلى تطوير واجبات المدقق بشأن الرقابة الداخلية، حيث أشار المعيار إلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق، ويستخدم المدقق فهم الرقابة الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجهوية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى مزيد من إجراءات التدقيق.

المطلب الثالث: معايير الإثبات في التدقيق المالي

الفرع الأول: أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة

1- ISA 500 أدلة الإثبات في التدقيق:

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذب يبني عليه رأيه المهني، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة التدقيق، بينما تعني الملائمة قياس نوعية أدلة التدقيق، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة.[1]

يقصد بدليل إثبات التدقيق كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق لتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

[1]- عبيد بن سعد المطيري ، **مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة –تحديات و قضايا معاصرة** – دار المريخ للنشر ، سعودية،ص59-61.

كما تتأثر درجة الاعتماد على أدلة الإثبات بمصادرها (داخلية أو خارجية)، وبطبيعتها (مرئية أو موثقة أو شفهية)، بينما تعتمد موثوقيتها على الظروف الخاصة، إلا أن العموميات التالية ستساعد على تقدير مدى موثوقية أدلة الإثبات.[1]

- تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة.
- أدلة التدقيق المنتجة داخليا موثوقة أكثر عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من قبل المؤسسة فعالة.
- تكون أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة (كملاحظة تطبيق عنصر الرقابة) موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (كالاستفسار عن تطبيق عنصر الرقابة).
- تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما تكون موجودة في شكل وثائقي، سواء كان ذلك ورقا أو في واسطة الكترونية أو واسطة أخرى.
- أدلة التدقيق التي توفرها الوثائق الأصلية موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكسات.

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:[2]

بين هذا المعيار الإجراءات المتبعة من قبل مدقق الحسابات للحصول على أدلة الإثبات وحصرها في الأساليب التالية:

- **الفحص:** هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية، وقد صنفت هذه الأخيرة وفقا لدرجة الموثوقية إلى:
  - الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه.
  - أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث و تحتفظ بها المؤسسة.
  - أدلة إثبات صادرة من المؤسسة ومحتفظ بها لديها.
- **الاستفسار والمصادقة:** يعني ذلك أن يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات.
- **الإجراءات التحليلية:** هي أن يحصل المدقق على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.
- **الملاحظة:** هي قيام المدقق بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- **الاحتساب:** أن يقوم المدقق بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق.

[1] - أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره نص20.
[2] - غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره نص229.

2- ISA 510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة:

لقد اهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية، وذلك عندما تدقق القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة من قبل مدقق آخر، لذلك يجب على المدقق أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة التدقيق الأولى يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، تفيد أن:

- الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية؛
- الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها؛
- أن السياسات المالية المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو التغيرات في السياسات المالية المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار و تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

تعتمد كفاية و ملائمة أدلة الإثبات عند تدقيق هذه الأرصدة على مجموعة من العوامل أهمها:

- السياسات المالية المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة؛
- هل تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة، وإن كانت كذلك فهل كان تقرير المدقق مقيدا؛
- طبيعة الحسابات ومخاطر المعلومات الخاطئة في القوائم المالية للفترة الحالية؛
  الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية بالنسبة إلى القوائم المالية للفترة الحالية.

في حالة عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بعد قيامه بالإجراءات السابقة، فان تقريره يجب أن يشمل:

- رأيا متحفظا؛
- الامتناع عن إبداء الرأي؛
- في نطاق اختصاصه وفي الحالات التي تجيز بإبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي يتعلق بنتائج النشاط ورأي نظيف يتعلق بالمركز المالي (كعدم إشرافه على الجزء الفعلي كون تاريخه سابق لتاريخ تعيين المدقق ومصادقته على الميزانية).

الفرع الثاني: عينة التدقيق و تدقيق التقديرات المالية المحاسبية والأطراف ذات العلاقة

1- ISA 530عينة التدقيق والوسائل الاختيارية:

يقصد بعينة التدقيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع

الإحصائي الذي سحبت منه العينة، ويجب على المدقق أن يأخذ باعتباره أهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها وإجراءات التدقيق التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف.[1]

✓ **حجم وانتقاء العينة:**

لدى تحديد حجم العينة، يجب أن يأخذ المدقق في اعتباره خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع.

يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي، ويقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لأن تدخل في العينة.

مع أن هناك عددا من طرق الاختبار، إلا أن الطرق الثلاث التالية هي الأكثر شيوعا واستخداما:

- **الاختيار العشوائي:** الذي يضمن أن كل بنود المجتمع الإحصائي لها فرص متساوية للاختيار كاستخدام الأرقام العشوائية في اختيار العينة.
- **الاختيار المنظم:** الذي يقضي اختيار بنود باستخدام فاصلة ثابتة مع بداية عشوائية للفاصلة الأولى وقد تبين الفاصلة على أساس عدد معين من البنود من 20 سند قيد مثلا.
- **الاختيار الاتفاقي أو الشخصي:** شريطة سحب المدقق عينة تمثل جميع بنود المجتمع الإحصائي.

✓ **تنفيذ إجراءات التدقيق:**

على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار، وإذا كان هناك بند ليس مناسبا لتطبيق الإجراء فيتم هذا الأخير عادة ببند بديل، وقد يكون المدقق أحيانا غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المخططة على بند مختار بسبب مثلا فقدان التوثيق المتعلق بذلك البند، وإذا لم يكن في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق في العادة أن هناك خطأ في ذلك البند.[2]

✓ **تقييم نتائج العمليات:**

ينبغي على المدقق أن يقيم نتائج العينة للنظر فيما إذا كان التقييم الاولي لخواص ذات العلاقة قد أكد توقعاته أو أنه يحتاج إلى تنقيح، وفي حالة أشار تقييم نتائج المعاينة إلى ضرورة تنقيح التقييم الأولي للخصوصيات ذات العلاقة بالمجتمع للمدقق أن:

- يطلب من الغدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة، وأن يقوم بأي تعديلات ضرورية؛
- يعدل تخطيط إجراءات التدقيق، فمثلا في حالة اختبار الرقابة قد يوسع المدقق العينة أو يختبر رقابة بديلة أو يعدل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة؛

[1] - حسين القاضي ، مأمون حمدان ، **المحاسبة الدولية** ،ط1، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع ، عمان ،2000،ص270.
[2] - أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص181.

- ينظر في الأثار على التقرير.

2- ISA 540 تدقيق التقديرات المالية المحاسبية:

يقصد بالتقديرات المالية المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصيد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة، ومن أمثلة التقديرات:[1]

- ✓ مخصصات تخفيض قيمة المخزون السلعي والمتحصلات النقدية إلى قيمتها القابلة للتحقق؛
- ✓ مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من السنوات تمثل العمر الإنتاجي المقدر؛
- ✓ الإيرادات المستحقة؛
- ✓ الضرائب المؤجلة؛
- ✓ أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية؛
- ✓ خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد الإنجاز؛
- ✓ احتياطات مخصصة لمواجهة مطالب تحت الكفالة.

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كان التقدير المالي المحاسبي معقولا في ظل الظروف المحيطة وأن الإفصاح عند الحاجة لذلك قد تم بشكل مناسب.

كما يتعين عليه تبني أحد الأساليب التالية أو مجموعة منها عند تدقيق التقدير المالي المحاسبي:[2]

- ✓ فحص الأسلوب المستخدم من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات؛
- ✓ استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة (قد يعده هو أو يحصل عليه)؛
- ✓ تدقيق الأحداث اللاحقة التي تبين مدى سلامة تقديرات الإدارة.

وعليه أيضا مقارنة التقديرات المالية المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات بغية:

- ✓ الحصول على أدلة حول موثوقية إجراءات المؤسسة بشأن التقديرات بشكل عام؛
- ✓ دراسة فيما إذا كانت معادلة التقدير تتطلب أية تعديلات؛
- ✓ التحقق عما إذا تم تحديد مقدار الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة، وإن التسويات المناسبة أو الإفصاح عنها قد تم اتخاذها عند الضرورة.

على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفته لطبيعة العمل وفيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.[3]

[1] - حسين القاضي ، مامون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص242.
[2] - مرجع سابق ،ص 26
[3] - حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مرجع سبق ذكره ،ص144.

الفرع الثالث: الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة

1- ISA 560 الأحداث اللاحقة:

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المدقق مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية و على التقرير.[1]

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى:

❖ **الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق:**

يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بأن جميع الأحداث حتى تاريخ تقريره التي قد تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها فيها تم تحديدها، وتتمثل هذه الإجراءات عادة في:

- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعة لمعرفة الأحداث اللاحقة.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد.
- قراءة آخر القوائم المالية المرحلية المتوفرة للمؤسسة، وحسب ما هو ضروري ومناسب قراءة الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة.
- الاستفسار أو توسعة الاستفسارات الشفوية أو الكتابية السابقة الموجهة لمحامي المؤسسة فيما يتعلق بالدعاوى والمطالبات.
- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت أية أحداث لاحقة قد وقعت والتي قد تؤثر على القوائم المالية.

❖ **الوقائع المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل صدور القوائم المالية:**

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الإدارة، وفي حالة حدث ذلك أي معرفته من الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه اتخاذ الإجراء المناسب في ظل تلك الظروف والذي قد يتبع بتقرير تدقيق جديد.

[1] - أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص108.

❖ **الوقائع المكتشفة بعد صدور القوائم المالية:**

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه القوائم المالية، إلا في حال اكتشافه أن هذه الوقائع كانت موجودة في تاريخ التقرير والتي كان من المحتمل أن تسبب في تعديل التقرير، في هذه الحالة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات.

2- ISA 570 الاستمرارية:

على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمؤسسة مستقبلا، وعليه الأخذ بالاعتبار جملة من المؤشرات للتأكد من إمكانية تواصل المنشاة كمؤسسة مستمرة، ومن بين هذه المؤشرات ما يلي:[1]

مؤشرات مالية:

- ❖ الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة؛
- ❖ اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيق لتجديدها أو تسديدها، أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل؛
- ❖ ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي؛
- ❖ خسائر تشغيلية ضخمة؛
- ❖ تأخر توزيعات الأرباح على المساهمين أو توقفها؛
- ❖ عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها؛
- ❖ الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض؛
- ❖ تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم؛
- ❖ عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورة جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

مؤشرات تشغيلية:

- ✓ فقدان إداريين قياديين بدون تعويضهم؛
- ✓ فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي؛
- ✓ مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة؛
- ✓ التغير التكنولوجي.

توجد مجموعة من العوامل التي غالبا ما تخفف من حدة هذه المؤشرات، فمثلا المؤشرات الخاصة بعدم قدرة المؤسسة على سداد ديونها قد يخفف من خطط الإدارة للحصول على تدفقات نقدية بوسائل أخرى، مثل التنازل عن بعض الأصول.[1]

[1] - محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص243.

من الإجراءات التي قد يعتمدها المدقق للحصول على أدلة إثبات لإزالة شكوكه المتوقعة حول فرض الاستمرار ما يلي:[2]

- ✓ تحليل التدفقات النقدية والربحية والتنبؤات الأخرى ومناقشة الإدارة؛
- ✓ تدقيق الأحداث اللاحقة للدورة المحاسبية؛
- ✓ تحليل القوائم المالية المرحلية؛
- ✓ تدقيق شروط اتفاقية السندات والقروض؛
- ✓ قراءة محاضر اجتماعات الهيئة العامة ومجلسي الإدارة واللجان الهامة؛
- ✓ الاستفسار من محامي العميل حول الدعاوى؛
- ✓ التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير أو المحافظة على الدعم المالي المرتبط بالمؤسسة وأطراف التمويل، وتحديد قدرة هؤلاء الأطراف على توفير أموال إضافية؛
- ✓ التحقق من قدرة العميل على تنفيذ الطلبات غير المنفذة.

كما يجب على المدقق دراسة ومناقشة الإدارة في خططها المستقبلية، بحيث يكون تركيز المدقق عادة على الخطط التي لها تأثير جوهري هام على حل مشاكل المؤسسة في المستقبل القريب، ويبج أن يتأكد المدقق من فاعلية هذه الخطط وإمكانية تنفيذها.

3- IAS 580 إقرارات الإدارة:

على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤولياتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عام ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وأنها قامت بالمصادقة عليها، ويستطيع المدقق الحصول على دليل إقرار الإدارة بهذه المسؤولية وبالموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المشابهة أو بالحصول على إقرار خطي من الإدارة أو باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية.[3]

خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق إما من تلقاء نفسها أو بناءً على استفسارات معينة، وفي حالة كون هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة للقوائم المالية فان المدقق سوف يحتاج إلى:

- ✓ طلب أدلة إثبات معززة من مصادر داخل أو خارج المؤسسة؛
- ✓ تقييم فيما إذا كانت الإقرارات المقدمة من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها؛
- ✓ دراسة فيما إذا يتوقع من الأشخاص الذين قدموا الإقرارات أن يكونوا ملمين بالأمور التفصيلية.

---

[1] - حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ن ص238.
[2] - محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره، ص244.
[3] - أحمد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ،ج2، مرجع سبق ذكره، ص985-688.

المطلب الرابع: معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي

تضمنت معايير التدقيق الدولية اعتماد المدقق على أعمال الآخرين في المعايير 600، 610، 620 كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المدقق والإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع منها 710، 720 التقارير في المعايير 710، 720، 700، 800

الفرع الأول: الجهات المساعدة للمدقق

هناك بعض الأطراف التي قد يلجأ إليها المدقق عند أداء وظيفته و التي تناولتها معايير التدقيق الدولية في ثلاثة معايير هي:

1- ISA 600 الاعتماد على أعمال مدقق آخر:

يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي، ولهذا الغرض يجب عليه دراسة ما يلي:[1]

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها؛
- درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء؛
- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر؛
- القيام بالإجراءات الإضافية للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل المدقق الآخر.

يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر أن يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لأغراضه في سياق المهمة المحددة، على أن يعلم المدقق الآخر بما يلي:

- متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة والجزء، وأن يحصل منه على إقرار كتابي بالتقيد بمتطلبات الاستقلال؛
- الاستفادة المتوقعة من عمل المدقق الآخر وتقريره والقيام بإجراء الترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما في مرحلة التخطيط الأولية للتدقيق، ويجب أن يبلغ المدقق الرئيسي المدقق الآخر ببعض الأمور، مثل المجالات التي تتطلب اعتبارات خاصة، وإجراءات تحديد عمليات الشركة المتداخلة التي قد تتطلب إفصاحا، والبرنامج الزمني لإنهاء عملية التدقيق؛
- متطلبات المحاسبة والتدقيق والتقرير، والحصول منه على إقرار كتابي يتعلق بالتزامه بها، فضلا عن ذلك يمكن للمدقق الرئيسي أن يناقش إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق الآخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المدقق الآخر.

[1] - أحمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة** ، ط1، دار صفاء للنشر ، عمان ، ص89-90.

2- ISA 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي:

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهج فعال لإنجازه، فوجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة باختصار إجراءات التدقيق الخارجي لا إلغاؤها، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناءً على دراسة أنشطة التدقيق الداخلي قد يقر المدقق الخارجي أن التدقيق الداخلي ليس له تأثير على إجراءات التدقيق.

في حال توفر دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للقوائم المالية، على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز تقييم أولي لها بناءً على عوامل مهمة هي:[1]

- مكانة المدقق الداخلي في التنظيم؛
- مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات التدقيق الداخلي ومدى دلالتها؛
- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي (سياسة التوظيف والتدريب)؛
- العناية المهنية المناسبة (وجود برنامج التدقيق الداخلي، أوراق عمل، الإشراف الفعال والتوثيق).

3- ISA 620 الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين:

قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع المؤسسة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي:[2]

- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول؛
- تحديد مبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة، مثل التقييم الاكتواري في التأمين؛
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم إنجازه في المقاولات تحت الإنجاز؛
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل الخبير عليه تقييم كفاءته المهنية آخذا بالاعتبار ما له من:

- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة المهنية ذات العلاقة أو عضويته فيها؛
- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه.

كما على المدقق تقدير موضوعية الخبير والتي تزداد مخاطر ضعفها في حالة كون الخبير:

---

[1] - أحمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق الحديث** ، مرجع سابق ،ص97.

[2] - حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة**، ج3، جامعة عين شمس، الإسكندرية ، 2004،ص86-87.

- موظفا لدى المؤسسة؛
- تابع للمؤسسة بطريقة أخرى، كأن تكون له استثمارات في المؤسسة.

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بأن نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية التدقيق، وقد يتم الحصول على أدلة إثبات من خلال تدقيق بنود تكليف الخبير والتي غالبا ما تدرج في التعليمات المكتوبة المرسلة من المؤسسة للخبير، وفي حالة عدم الوضوح قد يحتاج إلى الاتصال المباشر مع الخبير.

يجب على المدقق تقييم ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية التي هي رهن التدقيق، وهذا يشمل تقدير فيما إذا كان جوهر نتائج الخبير قد تم انعكاسها بشكل مناسب في القوائم المالية أو كونها تدعم تأكيدات القوائم المالية، إضافة لمراعاة ما يلي:

- مصدر المعلومات المستخدمة؛
- الفرضيات والطرق المستخدمة ومدى انسجامها مع الفترات السابقة؛
- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة العامة للمدقق لطبيعة عمل المؤسسة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى.

في حالة كون نتائج عمل الخبير لا توفر أدلة إثبات كافية وملائمة أو أن هذه النتائج لا تنسجم مع أدلة الإثبات الأخرى، فعلى المدقق مناقشة الأمر مع المؤسسة والخبير أو تطبيق إجراءات إضافية وربما استخدام خبير آخر أو التحفظ في تقريره، كما أنه في إصدار المدقق تقريرا غير معدل، فيجب عليه عدم الإشارة إلى عمل الخبير حتى لا تعد بمثابة تحفظ يعفي المدقق من المسؤولية.

الفرع الثاني: تقرير المدقق

باعتباره آخر مرحلة من عملية التدقيق، يصدر المدقق تقريره النهائي للأطراف الطالبة له، وله في ذلك أن يتقيد بجملة من المعايير الدولية للتدقيق وهي:

1- ISA 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية:

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف:[1]

- عنوان تقرير المدقق (من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين)؛
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين ومجلس الإدارة)؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية.
  - تحديد القوائم المالية المدققة؛
  - بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة و مسؤوليات المدقق.

[1] - أحمد حلمي جمعة ن مرجع سبق ذكره ،ص120-121.

- فقرة النطاق شرح لطبيعة عملية التدقيق:

- الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة؛
- وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه وأنه تضمن "فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل.

- يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه؛
- فقرة الرأي: أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية؛
- يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية؛
- يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن تلك العملية؛
- أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق؛
- يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المدقق بأن القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين.

يتضمن تقرير المدقق أحد الآراء الثلاث التالية:

- **الرأي المتحفظ:**

عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

- **عدم إبداء الرأي:**

في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول القوائم المالية.

- **الرأي المعاكس:**

يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا عدا الرأي غير المتحفظ أن يتضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي، كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا بيان الأثر الكمي على القوائم المالية.

2- ISA 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية:[1]

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، ولا بد عند ذلك من اطلاع المدقق على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن تدقيقها أيضا في بعض الحالات.

في جميع الأحوال على المدقق أخذ هذه المعلومات الأخرى بالاعتبار، نظرا لأن مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

في حالة وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى، وإذا طلب المدقق تعديل القوائم المالية ورفضت الإدارة ذلك عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو سالبا.

أما إذا كان التعديل يجب أن ينصب على المعلومات الأخرى، ورفض العميل بذلك، يجب على المدقق وضع فقرة تفسيرية في تقريره تصف هذا التناقض أو يتخذ إجراء آخر كعدم إصدار التقرير أو الانسحاب من الارتباط بالتنسيق مع المحامي الخاص بالمدقق.

3- ISA 800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة:[2]

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك:

- القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما؛
- حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية؛
- مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها؛
- القوائم المالية الملخصة.

[1] - حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ،ص246-247.
[2] - محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ،ص247-248

لا بد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلك قبل القيام بالمهمة.

كذلك عند تخطيط المدقق لعمله، لا بد أن يكون واضحا له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من أجله، وأن يشير إلى أي قيود يراها على توزيعه.

خلاصة:

لقد تم خضعنا لإصلاحات التي انتهجتها الجزائر فيما يتعلق بمهنة المحاسبة بشكل عام و مهنة التدقيق بشكل خاص إلى إصدار 16 معيار للتدقيق (NAA)، ومن خلال هذا الفصل تم التعريج على أهمية تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، وكذا الوقوف على مدى توافق ما تم إصداره مع هذه الأخيرة، وأهم المزايا التي يمكن أن تجنيها الجزائر من هذا التوافق.

واتضح أن التوافق بين النظم والمعايير المحلية وتلك الدولية، هو إزالة الاختلافات أو تخفيضها والعمل على جعلها متساوية مع بعضها البعض، والعمل على تطوير معايير موحدة، ويعبر التوافق عن عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقارير المالية فيما بين الدول، مما يؤدي إلى إمكانية مقارنتها، والتوافق لا يقتضي التماثل والتطابق، لأنه من الصعوبة بمكان تحقيق فكرة التوحيد على المستوى العالمي فيما يخص معايير التدقيق و المهن المحاسبية، وهذا بالنظر للتباينات التي تشهدها البيئة الاقتصادية من بلد لآخر ومن إقليم لآخر.

الفصـــــل الثـــــالث

تمهيد:

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه و بناء توصياته، لتدعيم الجانب النظري له، تطلب الأمر القيام بالدراسة الميدانية في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري مستغانم، وهي مؤسسة اقتصادية عمومية جزائرية.

وذلك من أجل تحليل واقع مهنة التدقيق بالجزائر وطبيعة العمليات التي تتم بها، وذلك لتحديد مدى التزامها بتطبيق ما هو منصوص عليه بمعايير التدقيق الدولية، سواء فيما يخص شخص المراجع من تأهيل واستقلالية تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه، أو فيما يخص مراحل عملية التدقيق التي تتطلب الالتزام الكامل بإرشاداتها

لذلك فإن هدف هذه الدراسة يتمثل في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل هناك ضرورة لتطبيق معايير التدقيق الدولية لزيادة فعالية وكفاءة عملية التدقيق بالجزائر؟
- هل يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الدولية؟

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة تسيير موانئ الصيد البحري وملاجئ (EGPP) – مستغانم

تحتل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مكانة متميزة في الاقتصاد الوطني، باعتبارها العنصر الفعال والنشيط فيه، حيث تسعى دائما هذه الأخيرة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، من خلال ممارستها لمختلف وظائفها.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف مؤسسة موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP) بولاية مستغانم، بالإضافة إلى دراسة هيكلها التنظيمي و التعرف على نظامها الداخلي.

المطلب الأول: التقديم العام لمؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)– مستغانم

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز نشأة وتعريف مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)، والتعرف كذلك على المهام التي تقوم بها.

1- نشأة مؤسسة (EGPP):

تم بقرار من وزارة النقل، بتاريخ 27 نوفمبر 2003، تخصيص موانئ الصيد وملاجئ SOGEPORTS، وبعد هذا التخصيص، تم إنشاء 10 فروع تابعة لشركات الموانئ.

وفي 4 يناير 2004، تم توقيع اتفاقية الدولة / الشركة الأولى بين الدولة (وزارة النقل – وزارة الأشغال العامة ووزارة الصيد والثورة السمكية) / الشركة (SOGOPORTS) حددت هذه الاتفاقية الحقوق والتزامات الطرفين عن طريق التحديد الواضح لبعثات EGPPS المرفقة مع SOGOPORTS.

وفي 8 يناير 2004، تم التوقيع على قرار من وزارة النقل يمكن SOGOPORTS من منح تصاريح عمل مؤقتة على مستوى ميناء الصيد.

في المقام الأول، تم تأسيس EGPP مستغانم في EURL برأسمالي قدره 20 مليون دينار جزائري، وهي شركة تابعة ل EP Mostaganem (مؤسسة ميناء مستغانم).

في 5مارس 2013، تم توقيع اتفاقية الدولة / الشركة الثانية لمدة خمس (05) سنوات.

في 23 أبريل 2013، غيرت EGPP Mostaganem وضعها إلى منتج صحي (شركة مساهمة).

وفي 25 ديسمبر 2014، تم زيادة رأس مالها إلى 70 مليون دينار جزائري.

في 01 يناير 2019، تم وضع إجراء يتعلق بالجزء المتعلق بدمج EGPP من قبل شركة إدارة جميع موانئ الصيد على المستوى الوطني، وتسمى الشركة الإدارية لموانئ الصيد باختصار <SGPP SPA>، شركة مساهمة برأس مال قدره 100000000دج.

تم تحديد الأهداف التشغيلية لوحدتها، وتحديد خطة العمل والوسائل.

2- التعريف بمؤسسة (EGPP):

هي عبارة عن مؤسسة اقتصادية ذات طابع تجاري خدماتي قطاع دولة، تم إنشاؤها في مجموعة تتكون من 10 مؤسسات وهذا بقرار مجلس مشاركات الدولة 22 سبتمبر إلى غاية 17 ديسمبر 2003 المتعلق بتسيير موانئ الصيد البحري، وهي عبارة عن مؤسسة ذات أسهم رأس مال اجتماعي قدره 70000000دج تحت وصاية مجمع الخدمات المينائية التابع لوزارة النقل والأشغال العمومية، مختصة في تسيير الصيد البحري والملاجئ التابعة لولاية مستغانم.

- ميناء مستغانم (الجهة المخصصة لقطاع الصيد البحري)؛
- ميناء الصيد والنزهة صلامندر؛
- ميناء الصيد البحري سيدي لخضر.

تسيرها مديرية عامة الكائن مقرها برصيف المغرب ميناء مستغانم.

الهاتف: 045.35.11.64

الفاكس: 045.35.11.64

موقعا الالكتروني: contact.mostaganem@sgpp.dz

3- مهام مؤسسة (EGPP):

تتمثل مهام مؤسسة (EGPP) في:

- تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري وضمان استغلال مجموعة المعدات والتجهيزات الخاصة بالخدمات؛
- تنفيذ استراتيجية اقتصادية فعالة وهذا من أجل تحسين المنشآت وصيانة السفن (الصيد البحري)؛
- توفير وضمان الخدمات وهذا من أجل تطوير النشاط البحري؛
- تأمين الإنارة العمومية للميناء، وكذا مختلف مناطق الاستغلال؛
- تحسين شروط الاستغلال؛
- تقديم تسهيلات لاستغلال الأماكن العمومية المينائية؛
- تقديم الخدمات للصيادين وقوارب النزهة؛
- تسيطر برامج تعديل وتجديد مختلف المنشآت القاعدية المينائية؛
- تأمين نظافة الميناء والمساحة المائية؛
- توفير أماكن رسو سفن وقوارب الصيد البحري داخل الموانئ؛
- توفير أماكن و ورشات صيانة وتصليح عتاد الصيد البحري؛
- تسيير أسواق الجملة لبيع منتوجات الصيد البحري؛
- فتح مجال الاستثمار داخل قطاع الصيد البحري.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)– مستغانم

يعتبر الهيكل التنظيمي وسيلة هادفة تساعد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والعاملين على تحقيق مختلف الأهداف المسطرة بكفاءة وفاعلية، بحيث يقوم هذا الأخير على مبدأ التدرج الذي يحدد من خلاله مختلف العلاقات بالإضافة إلى إعطاء المسؤولين الصلاحيات اللازمة.

فمن خلال هذا المطلب سنتعرف على الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP) لولاية مستغانم، والذي يتضمن ما يلي:

1- المديرية العامة: يترأسها المدير العام، وهي مكلفة بتسيير مختلف دوائر ومصالح المؤسسة والتنسيق بينها وكذا همزة وصل مع مختلف الإدارات التي لها علاقة بقطاع الصيد وكذا

المديريات التنفيذية، وتعد الهيئة التنفيذية لمجمع الخدمات المينائية، ويسجل كل وارد وصادر عند المؤسسة لدى الأمانة العامة المكلفة، حيث تتكون المديرية العامة من:

1-1- مدقق: المسؤول عن التدقيق ومساعدة المدير العام.

2-1- خلية تطوير ومراقبة الاستثمارات: مراقبة وتنفيذ البرامج الاستثمارية المختلفة، وتصميم مشاريع البناء أو التطوير داخل الميناء.

3-1- السكرتارية العامة: مسؤولة عن تنظيم وتنسيق المديرية العامة، كما تنقل تعيد صياغة المعلومات من الهيكل.

2- دائرة الإدارة والمالية:

مكلفة بكل ما يخص الإدارة العامة والموارد البشرية، بالإضافة إلى مالية ومحاسبة المؤسسة، حيث تتكون من:

1-2- رئيس قسم الإدارة والشؤون المالية: مسؤول عن المحاسبة والإدارة المالية وفقا لمعايير SCF، حيث يتخذ إجراءات تهدف للامتثال للشروط الموضوعية وضمان محاسبة الأعمال الإدارية والبنكية.

2-2- مصلحة المالية والمحاسبة: مكلفة بضبط العمليات المالية ومعرفة نتيجة رقم أعمال المؤسسة، حيث تتكون من:

- ❖ رئيس مصلحة المالية والمحاسبة المنفذ لجميع المهام لإغلاق الميزانية العامة والبيانات المالية في المعيار المحاسبي SCF.
- ❖ المكلف بالتحصيل و المسؤول عن المراقبة المستمرة للملفات و ضمان استردادها بشكل صحيح.
- ❖ المحاسب المالي المسؤول عن عمل القيود المحاسبية وحفظ الملفات التنظيمية.
- ❖ أمين الصندوق المسؤول عن جمع مبالغ الخدمات والفواتير بعد التحقيق.

3-2- مصلحة الإدارة العامة والموارد البشرية: تقوم بتنظيم كل ما يتعلق بتسيير الموارد البشرية والعلاقات العامة وتسهر على تطبيق القوانين والقواعد الاجتماعية وتتكون من:

- ❖ رئيس المصلحة؛
- ❖ المكلف بالإعلام الآلي؛
- ❖ عامل فني و إداري المسؤول عن الأعمال الإدارية؛
- ❖ المسؤول عن آلات القيادة؛
- ❖ السائق المسؤول عن القيادة.

3- دائرة العمليات، الشرطة والأمن: مكلفة بإدارة وتنسيق نشاطات المؤسسة، كما أنها مسؤولة عن أمن وسلامة ونظافة المؤسسة و تتكون من:

- ❖ رئيس القسم؛
- ❖ مدير منطقة الميناء؛
- ❖ عامل الصرف الصحي؛
- ❖ مكلف بالفواتير والعمليات؛
- ❖ المسؤول عن الإدارة التجارية؛

- ❖ المسؤول عن الأعمال الإدارية للتشغيل؛
- ❖ كهربائي؛
- ❖ مدير المرافق المتخصصة؛
- ❖ عامل متخصص؛
- ❖ حارس أمن الميناء،
- ❖ مشرف الميناء؛
- ❖ قائد مجموعة الصرف الصحي و الصيانة؛
- ❖ البحار الذي يضمن تنظيف المسطحات المائية داخل الميناء.

المبحث الثاني: مهنة التدقيق في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP) – مستغانم

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي لمؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري مدقق يقوم بتدقيق جميع الوظائف و العمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة، ونظرا لكبر حجم مؤسسة ميناء مستغانم وتنوع نشاطاتها، يتم اقتراح تدعيم خلية التدقيق في هذه المؤسسة بمدقق محاسبي ومالي، ومدقق الأداء، وذلك من أجل تسهيل وتفعيل عمليات التدقيق التي تكتسي أهمية بالغة في اتخاذ القرارات المناسبة والسير الحسن للمؤسسة.

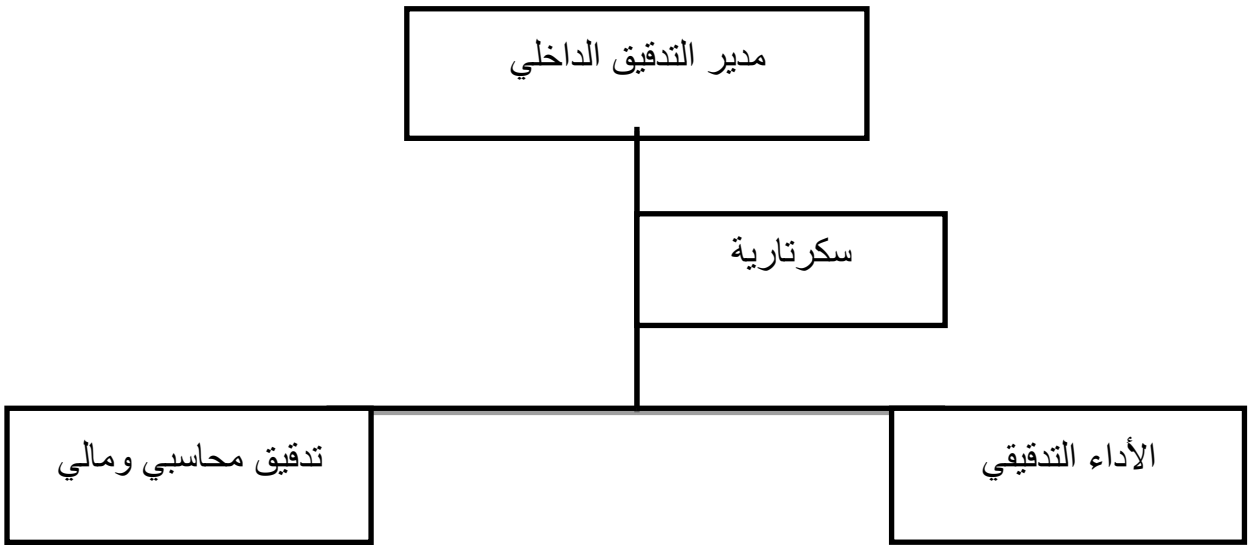
المطلب الأول: التدقيق الداخلي في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)– مستغانم

الفرع الأول: الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)– مستغانم

امتثالا لدليل التدقيق الداخلي الذي أعدته شركة تسيير الموانئ، فإن وظيفة التدقيق في المؤسسة هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عن أدائه لمهامه.

ومن أجل تسهيل عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة يتم اقتراح هيكل تنظيمي للتدقيق الداخلي للمؤسسة، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل (III-1) : الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي



المصدر: خلية التدقيق، مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري مستغانم، 17-05-2016

1- العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري:

يقوم المدقق في المؤسسة بتقديم جميع التقارير الخاصة بعمليات التدقيق إلى المديرية العامة، حيث يساعد جميع المديريات، الأقسام والمصالح من أجل تطوير الأداء وتحسين العمل.

2- علاقة التدقيق الداخلي في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري مع التدقيق الخارجي:

- يتأكد المدقق في المؤسسة من مدى تطبيق التوصيات والإرشادات التي قام بها المدقق الخارجي، أثناء قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة؛
- يعتمد المدقق الخارجي على تقارير التدقيق الداخلي في المؤسسة من أجل إبداء رأيه في مجال معين.

3- مجال التدخل:

المدقق الداخلي في المؤسسة له الحق في الحصول على جميع الوثائق والمعلومات الضرورية من أجل تنفيذ مهامه، كما تتوفر لديه مجموعة من الخصائص منها:

- النزاهة والاستقامة؛
- الموضوعية؛
- الاستقلالية؛
- الثقة والسرية؛
- الكفاءة المهنية.

الفرع الثاني: دعم خلية التدقيق في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري بمدقق محاسبي ومالي

نظرا للتعاملات المتنوعة التي تقوم بها المؤسسة وكثرة تدفق المعلومات المحاسبية والمالية، يتم اقتراح تدقيق محاسبي ومالي تابع إلى الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق في هذه المؤسسة.

1- مهمة التدقيق المحاسبي والمالي:

يقوم المدقق المحاسبي والمالي بفحص مصداقية وصحة وشرعية وعدالة المعلومات المحاسبية والمالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما.

2- تنظيم العمل:

- التأكد من التسجيل المحاسبي وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما؛
- التأكد من صحة وتوزيع الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالدورات المحاسبية الأخرى؛
- تحديد الأخطاء والغش؛
- التحقق من تنظيم الأوضاع المالية في إطار الجوانب المالية والمحاسبية والاقتصادية؛
- إعداد التقرير في الوقت المحدد وفقا للمعايير المقبولة عموما.

3- علاقة المدقق المحاسبي والمالي مع الهياكل الأخرى:

- تقديم التقارير إلى مدير التدقيق الداخلي؛
- يعمل بالتنسيق والتعاون مع هياكل المؤسسة من أجل تطوير وتحسين العمل.

4- مؤهلات المدقق المحاسبي والمالي:

- التعليم العام أي يجب الحصول على شهادة جامعية في المحاسبة والمالية؛
- التكوين المهني في التدقيق المحاسبي والمالي و المعايير IAS/IFRS؛
- الخبرة المهنية فالحد الأدنى هو 5سنوات في المحاسبة والمالية.

5- مقاييس التقييم:

- الانتهاء من مهام التدقيق المحاسبي والمالي في الوقت المناسب؛
- تقديم توصيات بناءة؛
- الامتثال للقوانين وأخلاقيات المهنة.

المطلب الثاني: دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري (EGPP)– مستغانم

يقوم المدقق الداخلي في المؤسسة بعملية تدقيق الأجور بالاعتماد على مجموعة من الشروط التي تسمح بتنفيذ هذه العملية من أجل الحصول على رأي فني محايد ومستقل حول مدى تطبيق الإجراءات المتعلقة بنظام الأجور والتأكد من أن التكاليف العائدة لمستخدمي المؤسسة لكل دورة من الدورات المحاسبية مسجلة كما يجب.

ومن أجل القيام بهذه العملية سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى إجراءات تدقيق الأجور، تقييم عملية تدقيق الأجور، والتوصيات والاقتراحات المتعلقة بنظام الأجور في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري.

الفرع الأول: إجراءات تدقيق الأجور في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري

يعتمد المدقق الداخلي في المؤسسة على مجموعة من الإجراءات التي من خلالها يقوم بتدقيق أجور المستخدمين في المؤسسة.

1- **تحديد أهداف عملية تدقيق الأجور:**

من أجل القيام بعملية تدقيق الأجور، يتم تحديد الأهداف المتعلقة بهذه العملية والتي تتمثل فيما يلي:

- التأكد من كفاية الفصل بين الوظائف أي عدم جمع أكثر من وظيفة متعارضة في شخص واحد وفي آن واحد؛
- التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين؛
- التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية؛
- التأكد من صحة تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين؛
- التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الإسناد، التجمع والتمركز.

2- **مقاييس عملية تدقيق الأجور:**

يتم تدقيق أجور المستخدمين بالاعتماد على مجموعة من المقاييس تتمثل فيما يلي:

أ- قانون العمل:

من أجل القيام بعملية تدقيق الأجور لابد من الاعتماد على قانون العمل، حيث توجد اتفاقيات جماعية تتضمن مجموع شروط التشغيل والعمل فيما يخص فئة أو عدة فئات مهنية، وفي هذا الصدد سيتم ذكر المادة 114 والمادة 120 من قانون العمل.

- تنص المادة 114 من قانون العمل على الاتفاق الجماعي على أنه اتفاق مدون يعالج عنصرا معينا أو عدة عناصر محددة من مجموع شروط التشغيل والعمل بالنسبة لفئة أو عدة فئات اجتماعية أو مهنية، ويمكن أن يشكل ملحقا للاتفاقية الجماعية التي تبرم ضمن نفس الهيئة المستخدمة بين المستخدم والممثلين النقابيين للعمال.
- تنص المادة 120 من قانون العمل على : "تعالج الاتفاقيات الجماعية التالية:
  - التصنيف المهني؛
  - مقاييس العمل، بما فيها ساعات العمل وتوزيعها؛
  - الأجور الأساسية؛
  - التعويضات المرتبطة بالأقدمية والساعات الإضافية وظروف العمل؛
  - المكافئات المرتبطة بالإنتاجية ونتائج العمل؛
  - تحديد النفقات المصرفية؛
  - فترة التجريب والإشعار المسبق.

ب- استمارة التدقيق الداخلي:

يتم القيام بملء استمارة التدقيق الداخلي التي تعلق بمجموعة من الأسئلة الخاصة بأهداف عملية تدقيق أجور المستخدمين. تمثل الإجابة "نعم" نقاط القوة، تمثل الإجابة "لا" نقاط الضعف، كما يتم تسجيل جميع الملاحظات المتعلقة بهذه العملية.

بعد القيام بملء استمارة تدقيق الأجور، تم التأكد من مدى صحة المعلومات وذلك عن طريق الفحص والتحري ميدانيا على مستوى كل من الإدارة العامة، إدارات الموارد البشرية والوسائل والتكوين ومختلف الأقسام والمصالح التابعة لها، والإدارة المالية والمحاسبة، وهذا من أجل ضمان والتأكد من مصداقية المعلومات وتقييم إجراءات نظام الأجور المعمول بها على مستوى مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري.

الفرع الثاني: تقييم عملية تدقيق الأجور في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري

بعد القيام بإجراءات عملية تدقيق الأجور، تم التوصل إلى نقاط القوة ونقاط الضعف المتواجدة على مستوى نظام الرقابة الداخلية.

1- تحديد نقاط القوة:

تم تحديد نقاط القوة بالنسبة لأهداف عملية التدقيق على النحو التالي:

1-1- بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف:

- الموافقة على دخول وخروج المستخدمين؛
- تحديد مستويات الأجور؛
- ترخيص أقساط التأمين؛
- تحديد الملف الدائم؛
- التحقق من الحسابات؛
- مقارنة دورية بين يومية الأجور مع الملفات الفردية.

2-1- بالنسبة لتسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

هذه القوائم (اقتطاعات الأجور، النظام الاجتماعي، المنح...) تحدد وتيرة دفع المنح وتستخدم لتمويل التكاليف ذات الصلة.

- يتم إدخال هذه البيانات في ملف دائم بالاعتماد على الإعلام الآلي ويتم تحديثها بانتظام؛
- تتم مقارنة مختلف التكاليف بانتظام؛
- يتم التأكد أن كل الهياكل المعنية للإدارة وشؤون المستخدمين تضمن تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بالأجور.

3-1- بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

- هناك ملف لكل عامل يتضمن ما يلي: صورة شمسية، نموذج التوقيع، الحالة الاجتماعية، تاريخ الالتزام، عقد العمل.
- العمليات التالية تخضع لإذن من مسؤول في الإدارة العامة: توظيف، التغيير في الأجور، حماية ملفات العمال اليدوية، التوفيق بين ساعات العمل المدفوعة الأجر لإجمال عدد ساعات المداومة.

4-1- بالنسبة إلى تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين:

- التكاليف المتعلقة بالأجور هي قواعد متقاربة بصورة منتظمة؛
- يتم مقاربة تغطية التكاليف المستحقة على الأجور مع التكاليف الفعلية.

5-1- بالنسبة إلى إسناد تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

- إسناد التكاليف والإيرادات تتم من طرف محافظ الحسابات؛
- تستند هذه الرقابة إلى المحاسبة العامة وإلى المحاسبة التحليلية؛
- رقابة تجميع يومية الأجور تتم بشكل دوري.

2- نقاط الضعف:

يتم تحديد نقاط الضعف بالنسبة إلى أهداف عملية التدقيق على النحو التالي:

1-2- بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

- المعلومات اللازمة لحساب العطل مدفوعة الأجر متبقية: لفترة سابقة، لفترة جارية، ليست مطلوبة من قبل مصلحة الأجور؛
- مصلحة الأجور لا تملك وسائل فحص لمعرفة الغيابات.

2-2- بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

- البيانات الدائمة للملف الآلي ليست متقاربة بانتظام مع الملف الفردي؛
- الملف الآلي للمستخدمين غير محمي عن طريق إنشاء كلمة سر.

3-2- بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

- كشوف الأجور لا تخضع لرقابة داخلية مستقلة، على الأقل عن طريق العينة للتحقق من أن الأسس والمعدلات والعمليات الحسابية المستخدمة صحيحة.

4-2- بالنسبة إلى إسناد تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

- لم يتم اختيار برمجيات بشكل دوري لتحسين الرقابة على تجميع يوميات الأجور؛
- لم يتم القيام على الرقابة السابقة المعالجة عن طريق الإعلام الآلي من أجل تصحيح الأخطاء المكتشفة.

المطلب الثالث: التوصيات والاقتراحات المتعلقة بنظام الأجور

بعد القيام بتقييم عملية تدقيق الأجور واستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف تم التوصل إلى التوصيات والاقتراحات التالية:

1- بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف:

من المهم الحرص على الفصل بين الوظائف المرتبطة خصوصا بمقاربة ساعات العمل، إعداد كشوف الأجور، توزيع الأجور، تمركز الأجور و أمر تحويلات الأجور.

أما بالنسبة للموافقة على دخول وخروج المستخدمين فينصح أن تتم هذه العملية من طرف كل من مديرية الموارد البشرية والوسائل والتكوين.

2- بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

من الأفضل أن تتم حساب العطل المدفوعة (لفترة سابقة ولفترة جارية) من طرف مصلحة الأجور، كما ينصح بإعداد إجراءات تسمح لمصلحة دفع الأجور بمعرفة جميع الغيابات وانعكاساتها على أجور.

3- بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

ينصح بمقارنة البيانات الدائمة لملف الإعلام الآلي بانتظام مع الملف الفردي، وإعداد كلمة سر من أجل ملف الإعلام الآلي المتعلق بالمستخدمين من الوصول إليه.

4- بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

ينصح بإخضاع كشوف الأجور إلى مراقبة داخلية مستقلة، على الأقل عن طريق العينة، للتحقق من أن الأسس والمعدلات والعمليات الحسابية المستخدمة صحيحة.

5- بالنسبة إلى إسناد تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين:

ينصح باختيار دوري لبرمجيات الأجور لتحسين الرقابة على تجميع يومية الأجور، كما يفضل أن تتم الرقابة السابقة عن طريق الإعلام الآلي من أجل تصحيح الأخطاء المكتشفة.

خلاصة:

يعتبر التدقيق الداخلي في مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري بمستغانم ذو أهمية بالغة باعتباره وسيلة وقائية ونظام معلوماتي يساعد على اتخاذ مختلف القرارات وذلك من خلال عمليات التدقيق الداخلي التي يقوم بها المدقق، حيث تتمثل القيمة المضافة لمهام بالمؤسسة في الحصول على معلومات موثقة وذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة حيث:

- أثناء عملية التدقيق الداخلي، يقوم المدقق بتدارك النقائص الموجودة على مستوى الإجراءات المعمول بها في المؤسسة ، وعند توصيل نتائج عمله إلى الإدارة العامة يقوم هذا الأخير بتعديل تلك الإجراءات والنقائص؛
- العمل على تطوير الأداء باستمرار بما يتماشى والأهداف المراد تحقيقها؛
- الحفاظ على موارد المؤسسة وترشيدها مستقبلا؛

إلا أنه يمكن القول أن عملية التدقيق بمؤسسة تسيير موانئ وملاجئ الصيد البحري بمستغانم تعتبر محدودة وهذا راجع إلى:

- عدم وجود إجراءات تسيير مكتوبة تساعد المدقق على القيام بمهامه؛
- عدم فهم العمال لمغزى التدقيق مما يجعلهم غير متجاوبين لعملية التدقيق؛
- وجود مدقق داخلي واحد مسؤول على عملية التدقيق، وهذا يؤدي إلى قصور في الأداء.

لذا لا بد من وضع هيكل تنظيمي خاص بالتدقيق الداخلي في المؤسسة يتضمن مدير التدقيق ومدقق محاسبي ومالي، وهذا لتغطية أكبر حجم ممكن من عمليات التدقيق على مدار السنة، وبالتالي الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق أهداف المؤسسة وتحافظ على بقائها و استمراريتها.

خاتمـــــة

خاتمة:

إن موضوع التدقيق المالي من المواضيع التي نالت اهتمام من الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات، حيث شهد تطورا سريعا على مستوى الوظائف وخول له تبوأ مكانة هامة، وحاجة المؤسسات إليه لتأكد أن قوائمها المالية تعكس الصورة الصادقة للمركز المالي نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج فكانت هذه الضوابط السبيل للعديد من دول العالم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في العديد من المناطق الجغرافية.

كون الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي، وكونها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشر أو غير مباشر، مطالبة بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من هذه الأخيرة، قد تمر عبر تكوين مدققيها من منطلق دولي، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا أكبر للأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي قد يتوفر في معايير التدقيق الدولية.

نتائج البحث:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي:

- التدقيق المالي جاء بناء على الحاجة إليه، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي؛
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي تعترض المعاملات الدولية؛
- هناك ضرورة حتمية لتطبيق معايير التدقيق الدولية في مهنة التدقيق بالجزائر وذلك من أجل تأطير الحسن لعمالة التدقيق، سيرورتها وكذا تطوير كفاءة المدققين؛
- لا يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بصفة كلية بإرشادات معايير التدقيق الدولية، وهذا ناتج لنقص في ثقافة هذه المهنة على مستوى الموانئ؛
- هناك تأطير نوعا ما ملحوظ لهذه المهنة عبر المجهودات المقام بها في تكوين المدققين خاصة عبر برامج التكوين المبرمجة من قبل المعهد الدولي للتدقيق IIA.

قائمـــــــة المراجـــع

1 – الكتب :

-الاتحاد الاوروبي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن، 2014.

-أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة، ط1، دار صفاء للنشر، عمان،2008.

-أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث،ط1، دار صفاء، عمان. 2005

-أحمد دحدوح حسين، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة لنشر و التوزيع، عمان، ط2009،1.

-تعريب عصام مرعي، ادلة التدقيق الدولية –اتحاد الحاسبين الدولي-، ط1، دار العلم للملايين بيروت،1987،.

-حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ،ط1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان،2000.

-حسين يوسف القاضي واخرون ، أصول المراجعة ،ج1، منشورات جامعة دمشق، 2014.

-حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة ،ج1، جامعة عين شمس،الإسكندرية،2004 ، ص597.

-خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات ن الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات،ط1، القاهرة، 2013.

-خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان ،1998.

-خالد راغب الخطيب و آخرون ، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، ط1، دار المستقبل ، الأردن،2009.

-داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ،ج2، ط2، دار المنشورات الحقوقية ،لبنان،2002،ص28-29.

-رأفت سلامة محمود ن احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، ط1،دار المسيرة ، عمان ،2011.

-زاهر عاطف سواد ،مراجعة الحسابات و التدقيق ، ط1 ، دار الراية للنشر ، الأردن ، 2009.

-زهير الحدرب ، علم التدقيق الحسابات ، ط1، دار البداية ، عمان، 2010.

-سامي محمد الوقاد و آخرون ، تدقيق الحسابات (1)، ط1، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2010.

-عبد الرحمان بابنات ن ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة و لمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية ، الجزائر، 2008.

-عبد الفتاح الصحن ، أحمد عبيد و آخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007 .

-عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان و آخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)، الدار الجامعية ، مصر، 2004.
-عبيد بن سعد المطيري ، مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة –تحديات و قضايا معاصرة – دار المريخ للنشر ، سعودية.
-عصام الدين متولي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ،ط2، جامعة العلوم و التكنولوجيا ، صنعاء، 2013.
-عماد سعيد الرمز، أحمدأبو الوفا رمضان و اخرون ، مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ن مصر ن بدون سنة.
-كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا ، دراسات في المحاسبة و المراجعة ، الدار الجامعية،مصر،2001.
-محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص128-129.
-محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005.
-محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998.
-محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،2002،ص156.
-محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية ، بيروت،1990.
-محمد فاتح بشير المغربي، المراجعة و التدقيق الشرعي، ط1، دار الجنان، عمان،2016.
-محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية ، عمان ،2009.

2 - الكتب باللغة الفرنسية :

-Alin Mikol,audit et commissariat aux comptes ,edition e-theque,12 e edition, France,2014...
- Gérard lejeune et autre ,audit et commissariat aux comptes ,édition gualino, paris,2007.
-pascale kroll et autre, les métiers de l'audit, édition l'étudiant, France,2010..

3 – الرسائل الجامعية :

-محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر3، 2011،ص144.

4 – المجلات :

-بكحيل عبد القادر ، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (IAS) في البيئة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 14 ن جامعة الشلف ، 2018.

ملخص الدراسة:

التدقيق المالي يُسِطّرْ تحت تعليمة بأنه " يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب"، بمعنى عند إنتهاء مهمة المحاسب من جمع وتسجيل كل البيانات المتعلقة بعمليات نشاطات المؤسسة، يأتي دور المدقق في فحص والحكم على خلو هذه المعلومات من الأخطاء أو الغش والتأكد من مدى سلامتها، وذلك بناء على جملة من الإجراءات والخطوات والارشادات المتبنية من طرف الدولة والتي هي بدورها صادرة عن هيئة محاسبة دولية يُلزم بها كل مدقق في عمله والمتمثلة في المعايير الدولية التي وحدت الممارسات من المهنيين والتي انتهجتها الجزائر وتبنت هذا النظام المحاسبي المالي سعيا لرفع مستوى الأداء وتحسين مهنة المحاسبة حسب ما هو متداول في الواقع الإقتصادي.
الكلمات المفتاحية: التدقيق المالي، البيانات المحاسبية، الهيئة المحاسبية الدولية، المدقق، معايير التدقيق الدولية، النظام المحاسبي المالي.

ABSTRACT :

The Financial audit is defined under the instruction that "the work of the auditor begins where the work of the accountant ends."

Meaning, after the accountant’s task of collecting and recording all the data related to the organization’s activities, the auditor’s role comes to examine and judge that the data is free from errors or fraud and to ensure its integrity based, on set of procedures, steps and instructions adopted by the state. These standards are set by a national accounting body to which every auditor abides in his work, which in turn have unified the practices of professionals. Algeria has pursued and adopted this financial accounting system in an effort to raise the effectiveness level of the performance and improve the accounting profession according to what is circulated in the economic reality.

Key Words : the Financial Audit, Accounting data, Interntional Accounting Authority, the Auditor, International Auditing Standars, Finacial Accounting Syste.