الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس_مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية ،علوم التسيير و العلوم التجارية

قسم المالية والمحاسبة.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق محاسبيي و مراقبة التسيير

عنوان المذكرة

أليات التدقيق المحاسبي في اطار معايير التدقيق الدولية و كيفية تطبيقها في الجزائر

من إعداد الطالب :

♦ بن سليمان بوعسرية كمال

تحت إشراف الأستاذ:

♦ عكرمي محمد حمو

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ/ بكريتلي لخضر	رئيسا	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
الأستاذ/ مرحوم محمد الحبيب	مناقشا	أستاذ مساعد خبير محاسبي	جامعة مستغانم
الأستاذ/ عكرمي محمد حمو	مشرفا	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية:**2014 /2015**

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 العمليات 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 الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

لدراسة أكثر تفصيل، وانطلاقا مما سبق ، سأحاول في هذا الفصل التطرق للإطار الواقعي لمهنة التدقيق ، وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : م فاه يم حول للتدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني : أنواع التدقيق والتزامات المدقق.

المبحث الثالث : مسار عملية التدقيق.

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق المحاسبي.

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حضيت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها.حيث سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق ، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهمة.

كتحليل لما سبق سأتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق ، مفهومه ، أهميته ومن ثم

التطرق الى أهدافه.

المطلب الأول :التطور التاريخي للتدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد

عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى

الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم

المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها ، و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية و معناها يستمعAudire .

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك،الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال وحمايتها
من1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعلىها، حماية الأصول
من 1850م إلى 1900 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني محاسبي أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم
من 1940م إلى 1970م	الحكومة المساهمين والبنوك	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق	الشهادة على صدق وانتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة، التدقيق والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
من 1990م إلى حد الساعة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة، التدقيق والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ، ص7.

➢ **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1700 م :**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية ، و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية . وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

➢ **الفترة من 1500 حتى 1850 م :**

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة ، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب و التزوير في الدفاتر المحاسبية . غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية ، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ، و رغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

➢ **الفترة من 1850 حتى 1900 م :**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة ، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

➢ **الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا:**

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى و كذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق ، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة . بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

- اكتشاف الغش والخطأ .

- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية .
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

المطلب الثاني :مفهوم التدقيق وأهميته.

الفرع الأول: مفهومه

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعار يف التدقيق، و هذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها . و رغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف .و نذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

- جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق American accounting associator كمايلي

"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة."

- كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه " :إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين ."

و من خلال التعريفيين ، يمكن استخلاص ما يلي:

عملية التدقيق عملية منظمة ، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق .

يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات ، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.

- أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة ، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز .

- أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي ، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات .
- إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له .

➢ جاء تعريف Bonnault et germond للتدقيق على أنه ":اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة "

➢ .بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " هو فحص من طرف مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما ."

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن استخلاص ما يلي:

- التدقيق هو فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية .
- إضافة إلى عنصر الكفاءة ، يشترط في شخص المدقق عنصر الإستقلالية.
- رأي هذا المدقق يكون معللا ، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة .
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية .

فبالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه : "فحص إنتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير" .

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي :

- **الفحص** : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها ، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

- **التحقيق** : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

- **التقرير** : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

1/ إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2/ الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث تلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3/ **الدائنين والموردين:**

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4/ الزبائن:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية ، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

5/ العاملين:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل .

6/ **البنوك:**

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة .

7/ الهيئات 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 .

وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة .
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية .

المطلب الثالث:الأهداف.

الفرع الأول: أهداف التدقيق.

كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق ، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص ، إضافة إلى درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية . ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم : 1 التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل1850	إكتشاف الغش والإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1900-1850	إكتشاف الغش والخطأ والإختلاس	تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد وإكتشاف الغش والخطأ	فحص إختباري تفصيلي	درجة إهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	بداية الإهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الغش والخطأ	إختباري	إهتمام قوي وجوهري
1960حتى الآن	تحقيق الرفاهية ، تقييم نتائج الأعمال وغيرها	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق.

المصدر :غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر، الأردن،ص18

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبتها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية ، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي إنبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما كان للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق ، ولعل الدليل على فيها ذلك العبارة المشهورة للقاضي LOPASE في قضية حلج القطن سنة 1896 ، والتي وصف المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء أثر المجرمين[1] ، والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش ، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

عموما ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.[2]

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والمتطورة[3] :

أولا : الأهداف التقليدية:

1/ أهداف رئيسية:

التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الاعتماد عليها .

إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2/ أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك .

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، الأردن ، ص09

[2] Philipe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, pratique de l'audit opérationnel, Les édition d'organisation,Paris, p 29

[3] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل ، الأردن ، ص10

- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا .
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .

ثانيا : الأهداف الحديثة أو المتطورة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف ، وتحديد الإنحرافات وطرق معالجتها .
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة .
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقت لها ، هناك أهداف أخرى ميدانية نذكر منها ما يلي:

- **عرض القوائم:**

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

- **الشمولية:**

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي استثناءات ، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

- **الوجود والتحقق:**

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة.

- **الملكية والمديونية:**

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.

- **التقييم:**

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمباد ئ المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

- **إبداء رأي فني:**

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إ ثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء[1]:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم
- تقييم الهيكل التنظيمي
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات
- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء

المبحث الثاني : أنواع التدقيق و معايير التدقيق المتعارف عليها

تقوم عملية التدقيق على أنواع عديدة ، تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص12

يغير من جوهر عملية التدقيق ،كما تقوم على أساس مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

بالإضافة إلى كونه مؤهل ومستقل ويتمتع بمجموعة من الحقوق ، فإن مدقق الحسابات ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم أنواع التدقيق، معاييره ،ثم التطرق إلى حقوق وواجبات المدقق.

المطلب الأول : أنواع التدقيق.

سنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

- من حيث الإلزام .
- 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**

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

- **أولا : التدقيق الإلزامي.**

يحتم القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقي ق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة[1] .

[1]محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ،ص46

- **ثانيا : التدقيق الاختياري.**

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه 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 إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة إنفصال أو إنضمام 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.

➢ **الفرع الثاني : من حيث مدى الفحص(حجم الاختبارات).**

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

- **أولا : تدقيق شامل (تفصيلي)**

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 إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما بإستمرار، وبالتالي فإن إستخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

- **ثانيا : تدقيق إختباري.**

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 كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

➢ **الفرع الثالث : من حيث توقيت عملية التدقيق.**

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

- **أولا : تدقيق مستمر.**

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء 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 [1]:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها .
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة .

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

أ- مزايا التدقيق المستمر:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة

كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب .

- تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير .

- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من اكتشاف التلاعب.

- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة

التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، ص194

[2] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة) الإطار النظري والإجراءات العملية (الجزء الاول ، ط 1 ، دارالثقافة للنشر ، الاردن ، ص51 .

ب- عيوب التدقيق المستمر:

- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .
- ترهق المدقق ومساعديه نظرا لامتدادها لوقت طويل واحتمال دخول المدقق في الروتين .
- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.
- **ثانيا : تدقيق نهائي .**

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ 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 أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها .
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

- 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 لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية ، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدأ 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 نطاق عملية التدقيق.**

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

- أولا : تدقيق كامل

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 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

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. حيث يهدف التدقيق الجزئي إلى 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 تقصير في الأداء[1].

➢ **الفرع الخامس : من حيث القائم بعملية التدقيق.**

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

[1]خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات سبق ص22 ص 23

- أولا : تدقيق داخلي.

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

كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة،وهذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى."

و من الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة[2]

- 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 فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى).

و كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التد قيق 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 إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي[3].

[1] HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger, P 07

[2] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،ص15

[3] Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris, p69

المطلب الثاني :معايير التدقيق المتعارف عليها.

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل ، مدرب ، مستقل ومحايد ، ومسؤول مهنيا ، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

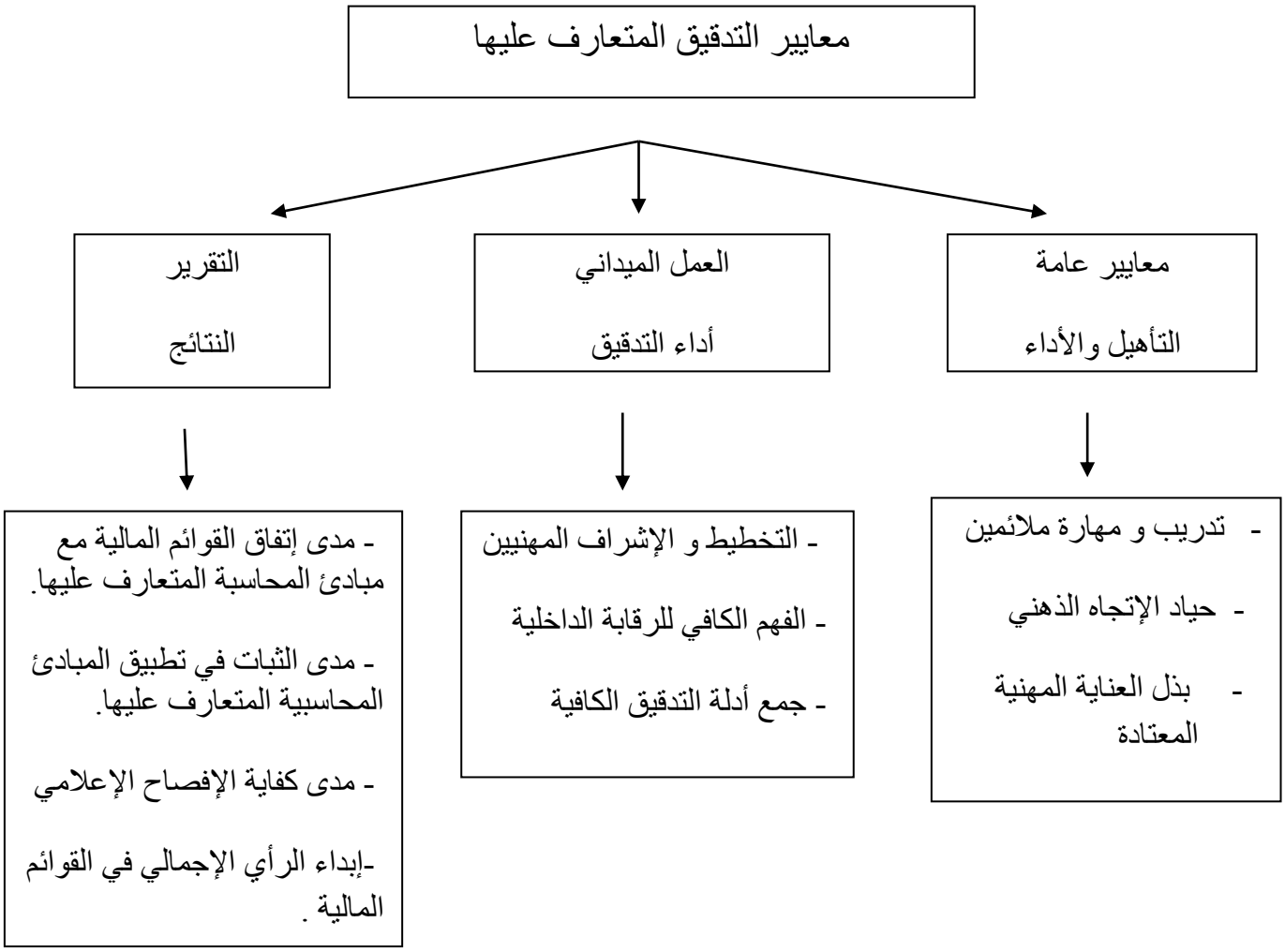
هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة. [4]

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة و إن جاءت موجزة ، حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير ، وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة1954 .

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني ، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

[4] عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، ص41 .

شكل : أنواع معايير التدقيق.



المصدر :أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ،السعودية ، ص42

➢ **الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية.**

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ، ويمكن حصرها في الآتي:

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي .
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والإستقلال .

- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير .

– أولا :التأهيل العلمي والعملي.

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية . إضافة إلى ذلك يجب أن يستمرالمدقق في

التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة .[1]

- ثانيا :الاستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية ، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة . كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ، أن يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل [2].

و فيما يخص محافظ الحسابات ، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته. فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد [3]:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم .
- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجرة أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط

[1] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،ص35

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص38

[3] المادة 175 مكرر06 ،المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 افريل ، القانون التجاري الجزائري.

محافظ حسابات ؛

- الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك (10/1) رأس مال الشركة محل التدقيق .

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي [4]:

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين
- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من إنتهاء عهدته
- زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى ، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.
- يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا

[4] المواد من 65 إلى 70 ، القانون رقم10 -01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل 11 جويلية 2010 ، ص11

استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

- ثالثا :العناية المهنية.

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته ، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق.فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي ، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به ، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الإ ستشارة المناسبة .كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها ، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون إهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويفرض هذا الإ جتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة وإهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة .

➢ **الفرع الثاني : معايير العمل الميداني.**

إن توفر الكفاءة والإستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات ، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به ، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على إختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

*/ التخطيط والإشراف الملائمين .

*/ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

*/ كفاية وملائمة أدلة الإثبات .

أولا :التخطيط والإشراف الملائمين:

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي :

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء

المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للإنتهاء منها .

يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات الم راد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.

يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق ، من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به ، والفترة الزمنية اللازمة لذلك ، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والإنتهاء منها ، وتحديد المدقق الذي يقوم حثبفحص المفردات.

تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

- ثانيا :الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق ، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة . وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية :[1]

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية .
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية .
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .

بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

– نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

– نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية .

– التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق .

يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

– توسيع إجراءات التدقيق.

– اختصار إجراءات التدقيق.

– الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي[1]:

- افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد ، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا ، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها .
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة ، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين .
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق ، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

[1]احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر، عمان ، ص28 ص27

[1] شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، ص44

ثالثا :جمع أدلة التدقيق الكافية.

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق . فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل

إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية ، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميتها ، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل[2] .

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية . أما فيما يخص جودة الأدلة ، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي.

- **الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير**

تهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي ، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات . غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير:

1/ مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

2/ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية .

3/ كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته .

4/ إبداء الرأي في القوائم المالية .

[2] وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص51 ص52

أولا :مدى إتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية :

- **المجموعة الأولى :المبادئ العامة.**

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1-مبدأ الحيطة والحذر؛

2- مبدأ الثبات ؛

3- مبدأ الشمول ؛

4 - مبدأ الأهمية النسبية ،

5- مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية ، والت ي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

- **المجموعة الثانية :المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.**

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1- مبدأ تحقق الإيراد ؛

2- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

- **المجموعة الثالثة :المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.**

تتضمن المبدأ الآتي:

1- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا ؛

2- مبدأ التكلفة التاريخية

ثانيا :مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى إستمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى ، إستنادا إلى إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير . والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على إختلاف الدورات . كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي

طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وإنعكاساتها على القوائم المالية.

ثالثا :الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها

القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة

للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا ، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

رابعا :إبداء الرأي.

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة . أما في حالة إمتناع المدقق عن إبداء رأيه ، فيتوجب عليه إنطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الإمتناع . وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها إسم المدقق بالقوائم المالية ، أي عند موافقة المدقق على إستخدام إسمه في التقرير أوالمستندات أو التبليغات

المكتوبة التي تتعلق بالقوائم ، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها. [1]

وسنتطرق بالتفصيل لإبداء رأي المدقق في المبحث الثالث ، في إطار تقرير مدقق الحسابات.

[1] وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

المطلب الثالث :حقوق وواجبات المدقق.

الفرع الأول : حقوق المدقق.

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات ، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي :

1-يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

2-يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها آو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

3- يقدم القائمون بالادارة في الشركات كل 6 اشهر على الاقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون

4- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على اساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة باداء مهمته

5-تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب في اي حال من الاحوال على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة او الهيئة المعنية

6-يمكن محافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه ان يلتزم باشعار مسبق مدته 3 اشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والاثباتات الحاصلة.

7- حق مناقشة اقتراح عزله ، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة .

ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات[1]

8- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها ، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله[2] .

الفرع الثاني : واجبات المدقق.

تتمثل فيما يتعين على المدقق الإلتزام به لإ نجاز أعمال تدقيق ا لحسابات بشكل جيد وموضوعي ، ويمكن تلخيصها فيما يلي [3]:

1- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم ، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق ؛

2- .قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشان الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها ؛

3- .الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك ، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن % 15 من حملة أسهم الشركة ؛

4- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية ؛

5- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري ؛

---

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 91

[2] الكريم علي الرمحي ، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف ، الأردن، ص 08

[3] عبد خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشروالتوزيع ، ص128

6-الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة .

المبحث الثالث : مسار عملية التدقيق.

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها ، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات تشمل:

- قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق ؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
- جمع أدلة الإثبات ؛
- إعداد التقرير .

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 قبوله 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 والإستقامة ، 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 في[1]:

- التحقق من صحة تعيينه : والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الإتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو إستقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه ؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق ؛
- إتصالات أولى 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 ، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها ؛[2]
- فحص وتقييم النظام المحاسبي : يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها[3] :

1- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي ؛

2- .كيفية القيد والترحيل ؛

3- دقة السجلات وكفايتها ؛

4- إستخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة ؛

5- طرق الإهتلاك المنتهجة ؛

---

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص 139

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 69

[3] Robert OBERT, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, p40

6- طريقة تقييم المخزونات ؛

7- العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

- الإطلاع 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 الإدارة ؛
- فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين_، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ، ومدى الإختصاص لكل منهم ، وصورة من توقيعاتهم ، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة ؛
- النظام الضريبي : رغم أن الناحية الضريبية ليست إلتزاما مباشرا للمدقق ، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق ، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة . وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام الضريبي.

الفرع الثاني : مخطط التدقيق.

عقب إنتهائه 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 :

- الأهداف الواجب تحقيقها ؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف ؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء ؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء ؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ ؛

- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز 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 . فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية[1] . كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو 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.

يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما:

- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما
- برامج تدقيق متدرجة .

أولا : برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما.

هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق ، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم . غير أنها لا تخلو من بعض التعديلا ت التي تعتبر ثانوية ، والتي يضيفها المدقق بناء على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة . ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها [2]:

- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها ؛
- أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل ؛

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص 143

[2] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ، ص 212

- أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساع ديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه ؛
- أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن إتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية ، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات ؛
- باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتمم العمل دون عناء أو ضياع وقت ، في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل ؛
- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه ، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات ، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين ؛

أخيرا فإن هذا النوع يعتبر أساسا لعمليات التدقيق في الأعوام المقبلة ونواة لها .

لكن بالرغم من هذه المزايا ، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من إستقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي ، كما أنه يقتل روح الإبداع والإبتكار لديه . ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء

ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة وإقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة ، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسبا من التعديلات.

ثانيا : برامج تدقيق متدرجة.

تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق ، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الإختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق ، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق . ويمكن هذا النوع الموظفين من إستغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم . وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق ، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

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 إنجاز المهمة كاملة من طرفهم.

بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها ، بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي[1] :

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق ؛
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة .
- إزالة ما قد ينشأ من إختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق ؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات ؛
- فحص العمل المنتهي ، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الإ ستغلال الأمثل للطاقات ؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- حرصه على إحترام عاملي الوقت والتكلفة ، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي(الترقية) على المساعدين بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم.

المطلب الثالث : تقرير مدقق الحسابات.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الإقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم ، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

[1] زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ،2010 ، ص79

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق ، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية ، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص ، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف بإختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال[1] .

بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الإعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الإلتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على إحتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه.

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها بإختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية ، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

- تقرير نظيف ؛
- تقرير تحفظي ؛
- تقرير سالب ؛
- الإمتناع عن إبداء الرأي .

الفرع الأول : التقرير النظيف.

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي[1] :

[1]عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 316

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي ؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي ؛
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

الفرع الثاني : التقرير التحفظي.

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضاته أو إنتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية تقارير التدقيق من ناحية الرأي من ناحية التوجيه التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق ، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ .

الفرع الثالث : التقرير السلبي.

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها .

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

[1] يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص260

الفرع الرابع : الإمتناع عن إبداء الرأي.

يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي[1] :

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة ؛
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائ م المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الإختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم ...وغيرها ؛
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية . في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها ؛
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك ؛ وغالبا ما ترجع أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

[1] يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص 264

خلاصة الفصل :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الإستنتاجات ، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الإقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الإنفصال التام بين الملاك والإدارة ، الأمر الذي حتم ضرورة الإستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي ، إنتقل مضمونه من إكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ 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 بإختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية ، من تخطيط لعملية التدقيق ، تقييم نظام رقابتها ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

مقـدمـــة:

منذ صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 ، احتلت المحاسبة مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كنت عليه، إذ أصبحت المعلومات المتولدة من المحاسبة المالية تتسم بقدر معقول من الخصائص النوعية المميزة، فهي تضمن المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق أو الاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تضمن درجة عالية من الموضوعية وقابلية المقارنة.

وعليه فلم تعد المحاسبة المالية تسجيلات ووثائق محاسبية، بل أصبحت نظام معلومات محاسبي بواسطة نظام الإعلام الآلي، وهذا ما أكده المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي وبذلك يجب أن يكون لدى المراجع معرفة كافية ببيئة أنظمة المعلومات من أجل تخطيط، تسيير، توجيه والإشراف على عملية المراجعة.

وباعتبار النظام المحاسبي المالي جزء من النظام الاقتصادي فغن الجزائر تسعى إلى تطويره مع الأخذ بعين الاعتبار الاتجاهات والمرجعيات الدولية المحاسبية وفي هذا السياق صدر القانون10-01 المؤرخ في 2010/07/11 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إشكالية الدراسة :

من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية هذه الورقة البحثية من خلال:

- ما هو واقع الممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر؟

- ما مدى اعتماد المرجعية الدولية للتدقيق في القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؟

أقسام الدراسة

في إطار الإجابة على الأسئلة تم تقسيم الورقة البحثية على المحاور الآتية:

المحور الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر؛

المحور الثاني: قراءات في النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر؛

المحور الثالث: التأصيل المهني لمعايير التدقيق الدولية؛

المحور الرابع: مقارنة بين القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ومدى مسايرتها لمعايير التدقيق الدولية.

المحور الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر

تم اعتماد ثلاث مراحل أساسية تبعا لما شهدته الإصلاحات العميقة للمؤسسات الاقتصادية:

أولا: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969-1980

بصدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الر قابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية . وصدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبع العمومية وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين بتم تعيينهم من قبل وزير المالية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد.

ثانيا: التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980–1988

في هذه المرحلة بدأ التفكير في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شركة ذات أسهم أو شركة ذات مسؤولية المحدودة ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم الرقابة وإعادة الاعتبار لمهنة التدقيق وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30.

ثالثا: التدقيق في الجزائر في فترة ما بين 1991–2010

تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية على غاية 1988 تاريخ صدور القانون 01/88 الذي أعطى الحرية للمؤسسات الاقتصادية كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزمه ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير وهو ما نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27.

المحور الثاني: قراءات في النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

إن أهم النصوص القانونية المنظمة للمهنة يمكن حصرها فيما يلي:

1– الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي: الملاحظ أن هذا القانون يتعلق بالخبراء المحاسبين، أما بخصوص محافظي الحسابات فعهد بها للمتفشية العامة للمالية.

2– الأمر رقم 75-25 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني

3– القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة : من اجل إرساء آليات رقابية فعالة للمؤسسات الوطنية وإعادة الهيكلة والحد من سوء التسيير.

4– القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: نظرا للفراغ الكبير الذي شهدته مهنة المراجعة في الجزائر بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة صلاحية أكبر للرقابة على المؤسسات العمومية ومع صدور القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي أصبحت خاضعة لأحكام القانون التجاري، الأمر الذي يتطلب ضرورة مراجعة الحسابات والمصادقة عليها.

واذا تم صدور القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي اعتبر منعرجا نحو تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وإنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

5– المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/23 الذي بموجبه إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

6– المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتضمن ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

7– المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 المتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة.

8– المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 الذي يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

9– المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20

10– قرار مؤرخ في 1998/03/28 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

11– قرار مؤرخ في 1999/03/24 الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

12– المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 2001/12/20 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وعمله.

– القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر مما يؤدي على تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08 واهم ما جاء به القانون 10-01 ما يلي:

– إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة:

– لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية؛

– لجنة الاعتماد؛

– لجنة التكوين؛

- لجنة التأديب والتحكيم؛

- لجنة مراقبة النوعية.

وكذلك تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها.

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني.

- الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

– كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي: حسب المادة 25 من القانون 10-01 :

- تقرير المصادقة على شرعية وصدق الوضعية المالية للمؤسسة بدون تحفظ أو بتحفظ أو احتمال رفض المصادقة.

- تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية

- تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجراء الأكثر أجرا.

- تقرير خاص حول تطور نتائج الخمس سنوات الأخيرة ونتيجة السهم الواحد أو الحصة الاجتماعية.

- تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية

– تقرير خاص حول التهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة.

– كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة، حيث ركزت المادة 26 من القانون 10-01 على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك على أساس دفتر شروط.

– تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمراجع الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب المراجعة عبارة عن مؤسسة (شركة ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات مدنية، أو مجمعات ذات منفعة مشتركة) وأن يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية (المواد 30 , 46, 47, 48, و 49 من القانون 10-01)

– تحديد مجال وآليات سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها(المادة 35 من القانون 10-01)

– تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي.

ومن اجل تفسير وشرح محتوى القانون وتدعيمه أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية هي:

– المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

– المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

– المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

كما أن القانون 01/10 المؤرخ في 16رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 والصادر بالجريدة الرسمية رقم 42المؤرخة في 11 يوليو2010 جاء في إطار إصلاح منظومة التدقيق بعد الإصلاح الذي مس منظومة المحاسبة بالجزائر بإصدارها القانون 11-07 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر .
وقد تضمن القانون 12 فصلا تندرج تحتهم 84 مادة يمكن تفصيلها فيما يلي:

- **الفصل الأول : أحكام عامة:** يتضمن المواد من 01 إلى 06 تناولت هذه المواد الهدف من القانون والمجلس المعتمد. الوطني للمحاسبة ولجانه وكذا عن اليمين المطلوبة من كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب .
- **الفصل الثاني : أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :** يتضمن المواد من 07 الى 13 تناولت هذه المواد شروط منح الاعتماد للأطراف الثلاثة (الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) وآجال منح الاعتماد وكذا شروط ممارسة المهنة.
- **الفصل الثالث : المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :** يتضمن المواد من 14 إلى 17 تكلمت عن الهيئات الثلاث ومهامها.
- **الفصل الرابع : ممارسة مهنة الخبير المحاسبي :** يتضمن المواد من 18 إلى 21 تناولت تعريف الخبيرالمحاسبي والمهام الموكلة إليه وكذا أتعابه.
- **الفصل الخامس : ممارسة مهنة محافظ الحسابات :** يتضمن المواد من 22 إلى 40 عرفت محافظ الحسابات ، مهامه ، التقارير المطلوبة منه ، عهدته ، حقوقه في الاطلاع على الحسابات المطلوبة ، أتعابه ومدة الاحتفاظ بملفات العميل.
- **الفصل السادس : ممارسة مهمة المحاسب المعتمد :** يتضمن المواد من 41 إلى 45 والتي عرفت المحاسب المعتمد ، مهامه وأتعابه.
- **الفصل السابع : شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة :** يتضمن المواد من 46 إلى 58 ، يعد هذا من العناصر الجديدة التي جاء بها القانون 10-01 بالمقارنة مع القانون السابق 91-08 حيث تناول هذا الفصل شروط تشكيل شركات الخبرة المحاسبية ، شركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة وكذا شروط الحصول على الاعتماد.
- **الفصل الثامن : مسؤوليات الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين :** يتضمن المواد من 59 إلى 63 تناولت كل من المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية للأطراف الثلاثة (الخبراء المحاسبيين ، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين)

- **الفصل التاسع : حالات التنافي والموانع** : يتضمن المواد من 64 إلى 74 تناولت الأنشطة المحظورة على الأطراف الثلاثة وكذا الإجراءات الواجب القيام في حالة الرغبة في ممارسة نشاط ضمن الأنشطة المحظورة ، إضافة إلى ما تعلق بالحفاظ على السر المهني و عقوبات ممارسة النشاط بطريقة غير شرعية.
- **الفصل العاشر : أحكام مختلفة** : يتضمن المواد من 75 إلى 79 تكلمت عن عقد التأمين الواجب على كل طرف من الأطراف الثلاث الاكتتاب فيه لضمان مسؤوليتهم المدنية إضافة إلى الإجراءات المتبعة في حالة الوفاة أو الشطب أو الإيقاف عن ممارسة المهنة كما تناولت الخبير المحاسبي المتربص ومحافظ الحسابات المتربص والمحاسب المتربص.
- **الفصل الحادي عشر : أحكام انتقالية** : يتضمن المادتين 80 و 81 واللتان تناولتا حل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وعن مدة سريان القانون 91-08 .
- **الفصل الثاني عشر : أحكام نهائية** : يتضمن المواد 82 و 83 و 84 تكلم عن تلقائية اعتماد كل من الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسجلين في المصف بالهيئات الجديدة المستحدثة والمتمثلة في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وكذا عن إلغاء القانون 91-08.

المحور الثالث: التأصيل المهني لمعايير التدقيق الدولية

يعد الاتحاد الدولي للمحاسبين منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه في عام 1977 وتتلخص مهمته في خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير الاقتصاديات قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير.

يضم الاتحاد الدولي للمحاسبين 159 عضوا في 124 دولة غذ يمثل ما يقارب 2.5 مليون محاسب في القطاع العام والصناعة والتجارة والتعليم. يتكون الاتحاد الدولي للمحاسبين من أربع مجالس هي:

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB

- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدوليةIAESB

- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبينIESBA

- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العامIPSASB

وتدعم هذه المجالس وضع معايير عالية الجودة للمصلحة العامة بطريقة شفافة وكفؤة ويوجد لدى الهيئات المستقلة لجان استشارية تقدم آراء ووجهات وتصدر هذه المجالس البيانات الآتية:

- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

- إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

- المعايير الدولية لرقابة الجودة.

- معايير التعليم المحاسبي الدولية.

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ووفقا لأحدث إصدار لمعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الصادر في الدليل الأخير والمعدل لسنة 2010 يمكن ذكرها كما يلي:

- المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول: رقابة الجودة في الشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

- تدقيق البيانات المالية التاريخية

الصنف الأول: 200-299 المبادئ العامة والمسؤوليات

200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية

210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق

220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية

230 وثائق التدقيق

240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية

250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

260 الاتصال مع أطراف الحوكمة

265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والغدارة.

الصنف الثاني: 300–499 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية

315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال مفهم المنشأة وبيئتها.

320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق.

330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية.

450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.

الصنف الثالث: 500–599 أدلة التدقيق

500 أدلة التدقيق

501 أدلة التدقيق – اعتبارات محدودة لبنود مختارة–

505 المصادقات الخارجية

510 عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية

520 الإجراءات التحليلية

530 أخذ عينات التدقيق

540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

550 الأطراف ذات العلاقة

560 الأحداث اللاحقة

570 المنشأة المستمرة

580 الإقرارات الخطية

الصنف الرابع: 600–699 الاستفادة من عمل الآخرين

600 الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة

610 استخدام عمل المدققين الداخليين

620 استخدام عمل مدقق خبير

الصنف الخامس: 700–799 نتائج وتقارير التدقيق

700 تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية

705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل

710 المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة

720 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة

الصنف السادس: 800-899 المجالات المتخصصة

800 الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة

805 الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي

810 عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المحور الرابع: مقارنة بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر و مدى مسايرتها لمعايير المراجعة الدولية

من خلال مقارنة القوانين الصادرة في إطار تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ومحتوى معايير المراجعة الدولية يمكن ذكر نقاط التوافق والاختلاف الآتية:

*** أولا: نقاط التوافق مع معايير التدقيق الدولية**

1- تعيين المراجع: ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على انه تتم عملية التعيين وفقا لدفتر شروط يبين جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء به المعيار الدولي للتدقيق

رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمعيار رقم 210 الاتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالتدقيق.

2- رقابة الجودة: نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة نوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

3- تحديد مهام المدقق الأساسي والمدقق الثانوي: وهو ما نصت عليه المواد 30, 46, 47, 48, 49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع – اعتبارات خاصة.

4- التقرير وأنواعه: نصت المادة 25 من القانون 10-01 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الاستمرارية والتقرير الم تعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

5- التوثيق وحفظ الملفات: حيث نصت المادة 40 من القانون 10-01 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق.

*** ثانيا: نقاط الاختلاف مع معايير التدقيق الدولية**

حيث لم تتعرض النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر إلى النقاط الآتية:

1- تقييم المخاطر

2- عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية

3- الأطراف ذات العلاقة

4- الأحداث اللاحقة لنهاية الدورة وأثرها على التقرير

5- مراعاة عمل التدقيق الداخلي

6- الاستفادة من عمل خبير

في الجزائر يبقى مفهوم التدقيق غامض، لعدم وجود تعريف مضبوط في القانون للمهنة، فنجد مثلا في القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/26 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أنه يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أي أنه يهتم أكثر بالمراجعة الإلزامية، في حين يمكن لأي إدارة مؤسسة حين تقديمها للقوائم المالية إلى المساهمين اعتماد مراقب مستقل ليست له علاقة بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

إن محافظ الحسابات ليس مجبر على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق لعدم وجود أي قانون يجبره على ذلك، حيث أنه مجبر فقط على تطبيق مجموع النصوص القانونية والتشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والصادرة عن وزارة المالية، حيث يركز محافظ الحسابات على تطبيق الاجتهادات المهنية، حيث تطبق هذه الأخيرة حين يتولى محافظ الحسابات المهام التالية :

-الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية لنتائج عمليات النشاط السابق وكذا الحالة المالية للمؤسسة عند نهاية النشاط؛

– التحقق من المصداقية والانسجام مع الحسابات السنوية للمعلومات المعطاة في تقرير التسيير المقدم من طرف المسيرين للمساهمين، الشركاء أو الأعضاء؛

– تقدير شروط خلاصة الاتفاقية بين المؤسسة ا لم ا رقبة والمؤسسات أو الأجهزة التابعة لها أو مع المؤسسات التي يكون فيها للمتصرفين الإداريين ومسيري هذه المؤسسة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

– الإشارة إلى المسيرين وإلى الجمعية العامة أو إلى الجهاز المداول ذو الصلاحية، كل نقص من شأنه إعاقة استمرارية استغلال المؤسسة والتي تمكن من معرفتها.

من خلال استقراء مهام محافظ الحسابات، يتضح غياب دور مرا جعة أنظمة المعلومات، فالمقرر السابق تابع للقانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولكن القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لم يبين ذلك أيضا، إذ أن الفرق البارز بين القانون 91-08 والقانون الحالي 10-01 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات وكذلك ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجلس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، هو إمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة المعتمدة، لأجل ذلك ظهر المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 والمحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات،" حيث يتعين على محافظي الحسابات المتضامنين إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة، حيث يعبرون فيها عن آرائهم حتى في حالة الاختلاف"، وعليه فالقانون الحالي

لم يتكلم عن تدقيق أنظمة المعلومات كأحد المهام الواجب أداءها من طرف محافظ الحسابات بالرغم من صدور المرسوم التنفيذي رقم 09-110 والمحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ولكن هذا القانون جديد نسبيا، مما- يستوجب صدور مراسيم تنفيذية, وقرارات متعلقة به جديدة مستقبلا، ربما ستنص على تدقيق أنظمة المعلومات.

من خلال المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 والمحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يعتبر نظام إعلام آلي ربط بين موارد مادية وبرامج إعلام آلي، يمكن من خلاله:

-الحصول على معلومات في شكل تعاقدي أو تنظيمي؛

-معالجة هذه المعلومات؛

-بلورة هذه المعطيات أو النتائج في أشكال مغايرة.

يهدف نظام المعلومات إلى تمكين جميع أولئك الذين يتخذون القرارات والترتيبات اللازمة للعناصر التي تمكنهم من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، لذلك تؤثر بيئة أنظمة المعلومات على:

- الإجراءات المطبقة من طرف المدقق للحصول على معرفة كافية للأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية؛

-الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتأصلة والمرتبطة بالمراقبة ا التي تسمح للمدقق بتقييم خطر التدقيق؛

-تصميم وتنفيذ الإجراءات الاختبارية ومراقبة الظروف الضرورية للوصول إلى هدف التدقيق.

كما نضيف أن المعيار الدولي للتدقيق ISA401 التدقيق في بيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب قد ألغي، وبذلك فان أنظمة المعلومات أصبحت من البديهيات، حيث" تصمم أنظمة المعلومات الحالية بقاعدة بيانات، لذلك يجب على محافظ الحسابات إعطاء أولوية لكل التكنولوجيات الجديدة، لاستخراج كميات مهمة

لبيانات نظام معلومات زبائنه في إطار مهمته، لقد اتخذت المؤسسات خطوة هامة في القرارات التي تعتمد على الآلة، من خلال تبني جوانبها التطبيقية الجديدة، وبذلك فان محافظ الحسابات يعد عينات الاستبيان ويجيب بدقة أكبر لمتطلباته المهنية. "

ثالثا :أثر الإصلاح المحاسبي على بيئة التدقيق الخارجي

يمثل تقرير محافظ الحسابات أهم جزء في مهمته، حيث أن هدفه النهائي هو إعداد تقرير حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسة، وقد ركزت المادة 92 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ضرورة إعداد ما يلي:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

- تقرير خاص حول نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ولتطبيق إعداد هذه التقارير، صدرت معايير تحدد تقارير محافظ الحسابات، وهي:

1-معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛

2- معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛

3- معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛

4- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛

5- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

6- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

7- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

8- معيار حول استمرارية الاستغلال

9- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛

10- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛

11- معيار يتعلق بعملية خفض راس المال؛

12- معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى؛

13- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛

14- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛

15- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

رابعا: متطلبات تكييف إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

من خلال استقراء لواقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وتنظيمها واستعراض أهم النصوص القانونية لاحظنا ان هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى للرقي بهاته المهنة على المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية وتعزيز جودة مخرجاتها إلا أنها مازالت لم تطبق بعد وبقيت مجرد نصوص قانونية نظرا لعدم وجود المتطلبات الآتية:

- عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص وتداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مما يمس باستقلالية المهنة.

- التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للمراسيم والقوانين.

- غياب التكوين والتأطير فضلا عن عدم وجود التدريب والاستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والمراجعة.

- عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات فيما لها وما عليها تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات.

- عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية وهو ما انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات.

المطلب الرابع : مدى ملاءمة معايير التدقيق الدولية لحالة الجزائر.

الفرع الأول : مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات المتوجب مراعاتها عند ذلك.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية.	2.38	0.77	موافق
إن توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية	2.44	1.01	موافق
في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري	2.25	0.92	موافق
تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين	1.59	0.66	موافق تماما
المتوسط العام للمحور مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك.	2.17	0.56	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان و برنامج ليكرت الخماسي للاحصاء

من خلال الجدول نلاحظ أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بموافق على كل العبارات التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق في الجزائر وطرق تطبيقها وبعض المتطلبات التي من الضروري أن تصاحب هذا التطبيق ، فكان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول هذه الأسئلة بناء على المتوسط الحسابي الإجمالي 2.17 بموافق ، وانحراف معياري 0.56 للتجانس الكبير على مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة بموافق كونه يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت 1.81-2.6 وانحراف معياري 0.56 للتجانس الكبير على مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة.

ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية:

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة على وجود هوة كبيرة بين ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر وممارسة التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، فكانت إجابات % 65.1 من أفراد عينة الدراسة بموافق ، و % 4.8 بموافق تماما، % 13.3 بغير موافق ، في حين امتنع % 16.9 عن الإجابة ، وظهر المتوسط الحسابي لهذه الإجابات ب 2.38 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق كونه يقع ض من الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 وانحراف معياري 0.77 يدل على توافق مقبول بين إجابات أفراد العينة حول الاقتراح الثاني ما يعني رضا غالبية أفراد العينة و قبولهم الطرح

توجه الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية يحتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية:

أظهرت نتائج الدراسة أن % 43.4 من أفراد عينة الدراسة موافقون ، و % 16.9 موافقون تماما على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية في حال توجهت الجزائر لتبن ي معايير المحاسبة الدولية ، في حين لم يرى ما نسبته % 21.7من أفراد عينة الدراسة أي ضرورة إلى ذلك من خلال إجاباتهم بغير موافق ، ويعبر المتوسط الحسابي 2.44والذي يقع ضمن الفئة الثانية 1.81-2.6 من مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة موافق ، بينما يظهر الانحراف المعياري 1.01 تشتت إجابات أفراد العينة المتبقية إذا استثنينا توجه الأغلبية نحو الاقتراح الثاني وهو الرضا من غالبية أفراد العينة.

في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق، من الأحسن تكييفها مع الواقع الجزائري:

أجمع % 76 من أفراد عينة الدراسة (% 62.7 موافق ، % 13.3 موافق تماما) على ضرورة إدخال الجزائر لتعديلات على معايير التدقيق الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية في حال قررت الجزائر تطبيقها ، في حين كانت نسبة الغير موافقين والغير موافقين إطلاقا بمجموع 9.6 % (4.8 %غير موافق ، % 4.8 غير موافق تماما)

، وامتنع عن الإجابة % 14.5 من أفراد عينة الدراسة. وبلغ المتوسط الحسابي 2.25 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي1.81 -2.6 والتي تعبر عن الإجابة موافق ، وكان الانحراف المعياري 0.92 بسبب تراوح إجابات أفراد عينة الدراسة بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في خانة الرضا عن الطرح.

الفرع الثاني : مدى الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى الفائدة من تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.	2.91	0.88	محايد

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامجSPSS

معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر:

يرى % 43.4 من أفراد عينة الدراسة أنه وبغية تحسين واقع الممارسة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر فان الحل الأمثل يكمن في انتهاجها لمعايير التدقيق الدولية ، في حين لم يوافق34.9% على ذلك ، ربما لكون وجود عوامل أخرى لها تأثير مباشر على المهنة ، وامتنع% 21.7 عن الإجابة.
يظهر المتوسط الحسابي 2.91 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61-3.4 الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد نظرا للتشتت في الإجابات بين الأجوبة الثاني والثالث والرابع ، وهو ما يوضحه الانحراف المعياري0.88 .

الفرع الثالث : مدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى قدرة الجزائر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي.

	المؤشرات الاحصائية		
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة	3.46	0.91	غير موافق

معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة:

أظهرت نتائج الدراسة أن % 41 غير موافقين على إمكانية التطبيق الحا لي لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر ، و % 8.4غير موافقين إطلاقا ، في حين لم يرى % 21.7 أي عائق في ذلك ، وامتنع % 28.9 عن الإجابة .
وبناء على ذلك كان المتوسط الحسابي 3.46 ما يعبر عن اتجاه عام لأفراد عينة الدراسة بإجابة غير موافق كونه

يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 3.41-4.2 ويظهر الانحراف المعياري 0.91 توزع الإجابات بين الاقتراحات الثاني والثالث والرابع.

خلاصة نتائج المحور الرابع : مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية لحالة الجزائر

- أشارت النتائج التي توصلت اليها وبالضبط تلك المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر إجماعا من قبل أفراد عينة الدراسة على أن الممارسة للتدقيق في الجزائر تختلف وبشكل كبير عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وقد يرجع ذلك إلى غياب إرشادات في إطار ممنهج مسبقا و متفق عليه محليا ، واقتصاره على الاكتساب عن طريق الخبرة العملية وما تعارف عليه المدققون وليس على ضوابط الهيئة المشرفة ، وبالتالي غياب إطار للتدقيق في الجزائر يلزم المدققين التقيد به.
- تماشيا مع اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية ، يرى أفراد العينة ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية وذلك ربما للارتباط ببين الوظيفتين ، فثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل.
- تفعيل مهام المدقق في الجزائر
- اعتماد المؤسسات الجزائرية على التدقيق الخارجي
- ترى الأغلبية أنه وفي حال تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ، فمن الأحسن تكييفها مع البيئة الجزائرية ، وربما يبررون ذلك بكون المعايير الدولية هي معايير لا يمكن أن تتماشى مع بيئة جميع الدول ، وكانت للجزائر تجربة مع معايير المحاسبة الدولية باعتمادها بعض المعايير وليس كلها وبالتالي بالإمكان إجراء تعديلات عليها شريطة عدم المساس بمضمونها ، وهو ما تنتهجه العديد من الدول على غرار انجلترا التي قامت بتعديل 14 معيارا سنة1995 .
- يلح أفراد العينة على أنه وفي حال تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية فهي مجبرة على تكوين مدققيها في هذه المعايير ، ما يضمن الاستفادة الكاملة والسريعة من تطبيقها لها ووقوف المدققين على الفروقات بين ما كان منتهجا وما سينتهج.

- لقد رأى ما نسبته 43.4 % من أفراد العينة في المعايير الدولية للتدقيق الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل ، وهي الفئة التي ترجع تدني مستوى التدقيق في الجزائر إلى غياب المنهج السليم ، في حين يرى 34.9 % من نفس العينة عكس ذلك ، وربما يحملون ذلك لأطراف أخرى على غرار كفاءة المدققين واستقلاليتهم وقصور الجهات المشرفة وغلبة الطابع القانوني على الطابع الاقتصادي...الخ.
- يرى غالبية أفراد العينة أنه من غير الممكن للجزائر انتهاج بعض معايير التدقيق الدولية في الظرف الحالي ، وربما يرجعون ذلك إلى القصور في بعض الجوانب ، والتي قد تجعل تبني هذه المعايير من عدم تبنيها

خلاصة الفصل:

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة إلى

1- ارتأى أفراد عينة الدراسة في التوحيد الدولي للتدقيق السبيل لارتقاء خدمات التدقيق إلى مستويات أحسن ، وما يدعم ذلك كون مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب المحلية ، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.

2- اتفق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا ، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق ، ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة.

3- .بالتطرق إلى معايير التدقيق الدولية أجمع أفراد عينة الدراسة المطلعين عليها أنها:

- تحسن من جودة المعلومة المالية ؛
- تحسن من أداء المدقق ؛
- تساعد مستخدمي تقرير المدقق النهائي على اتخاذ قرارات أحسن ؛
- تقلل من التباين بين مخرجات التدقيق في الدول المختلفة.

إلا أنهم يرون في تحقق الفائدة من تطبيقها ليس في منأى عن بعض العوامل الأخرى التي تؤثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، كالتنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات. في حين تضاربت آراء المستجوبين حول الهدف من إصدارها ، بين مؤيد لكونها جاءت بغرض التحسين ومؤيد لكونها جاءت لتكملة مشروع التدقيق الدولي.

4- كما خلصت الدراسة إلى إجماع من قبل أفراد عينة الدراسة على أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية ، وكمكمل للاستفادة من التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ينبغي على الجزائر انتهاج معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع الواقع الجزائري ، كونهم يرون فيها الحل الأمثل للارتقاء بالتدقيق في الجزائر إلى مستويات أفضل على الرغم من أن الوقت الحالي لا يلائم تطبيق هذه المعايير ، بل يجب أن يسبق ذلك ببرنامج تكويني وتدريبي للمدققين

5- كما تناولنا مهنة التدقيق في الجزائر مع التركيز على القانون 01/10 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي جاء في إطار الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها منظومة التدقيق بالجزائر والتي سبقتها إصلاحات في منظومة المحاسبة ، هذه الإصلاحات كان الهدف منها تقريب الممارسات المحلية إلى المعايير الدولية، إلا أنه ومن خلال المقارنة بين ما احتواه القانون من نصوص فيما يخص تقرير مدقق الحسابات وما يقابلها من معايير دولية سواءا ما تعلق بالمعايير الخاصة بالبيانات المالية المعايير(720/710/700) أو المعايير الخاصة بتقرير المجالات المتخصصة المعايير (800 ، 570 ، 265) أو المعايير الخاصة بتقرير الخدمات ذات الصلة(المعايير900 و910 ، 920) ، تبين أن إعداد تقرير المراجعة في الجزائر بكل ما جاء به القانون يبقى

بعيدا عن المعايير الدولية خاصة في جوانبه التفصيلية وهو ما يدل على صعوبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقرير في البيئة الجزائرية.

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 IFACوالتي قامت بإصدار مجموعة معايير يتم تكييفها باستمرار مع متطلبات الواقع الاقتصادي.

نستعرض من خلال الفصل التالي هذه المعايير في إطار ثلاثة مباحث كالأتي:

- **المبحث الأول** : معايير المبادئ والمسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي .
- **المبحث الثاني** :معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي
- **المبحث الثالث** :معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

المبحث الأول : معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي.

تضمنت معايير التدقيق الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة في المعايير من 200 إلى 230 ، ومعايير تخص المسؤوليات من 240 إلى 260 ، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 إلى402 .

سنفصل في هذه المعايير وفق ثلاث مطالب كما يلي:

المطلب الأول :معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي.

يمكن توضيح المعايير الدولية للتدقيق والتي تخص المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي

➢ الفرع الأول :ISA 200 (أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة)

ينص هذا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية 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].

[1] هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص34

بالرغم من أن رأي المدقق يشجع على صدق القوائم المالية ، إلا أن القارئ لا يستطيع أن يفترض الرأي بمثابة تأكيد بشان استمرارية المؤسسة وكذا قيمتها المستقبلية ، كما انه لا يثبت كفاءة أو فعالية الإدارة في إدارة شؤون المؤسسة[1] .

فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق ، فتتمثل فيما يلي[2] :

- الاستقلالية
- النزاهة
- الموضوعية
- الكفاءة والعناية المهنية
- السرية
- السلوك المهني

بالإضافة إلى مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني ، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية[3] .

كما ورد في نفس المعيار أن عملية التدقيق تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بان القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء ذات أهمية، ويستنتج المدقق ذلك من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي

يحصل عليها خلال أعمال التدقيق.

فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية ، فمسؤولية المدقق هي تكوين وإبداء الرأي حولها ، بينما مسؤولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة ، كما أن تدقيق القوائم المالية لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها هذه.

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص162
[2] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص28
[3] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص25

- **الفرع الثاني:ISA 210 (شروط الارتباطات بمهمة التدقيق)**

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 البدا 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[1].

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا انه عموما يتضمن ما يلي [2]

- الهدف من تدقيق القوائم المالية
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية
- نطاق التدقيق، والذي يشمل الإشارة إلى :
  - القوانين والأنظمة؛
  - البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية والتي يتقيد المدقق بها ؛
- شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق ؛
- الحقيقة بشان طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غيرا لمكتشفة؛
- حرية الوصول (الاطلاع)إلى السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشان التدقيق وقد أجاز المعيار للمدقق حرية إضافة أية بيانات أخرى يرى أهميتها على غرار:

[1] نفس المرجع السابق ، ص33
[2] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص133

- الترتيبات المتعلقة بخطة التدقيق ؛
- ذكر أسس احتساب الأتعاب ؛
- ترتيبات مع المدقق السابق إن وجد في حالة التعيين لأول مرة ، وغيرها والتي قد يرغب المدقق في تضمينها كتاب التكليف.

في حالة إعادة التكليف بالتدقيق ،" على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد ، وقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها:

- أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق ؛
- أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد ؛
- تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا ، مجلس الإدارة أو المالكين.
- تغيرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة.

الفرع الثالث : ISA 220(الرقابة على جودة أعمال التدقيق).

تضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة التدقيق[1] "تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة بحيث يتم وضعها على مستويين هما:

- مستوى مكتب التدقيق
- مستوى كل عملية تدقيق على حدا.[2]

هذا ويمكن توضيح سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق في الجدول التالي:

جدول رقم :أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق

العنصر(السياسة)	الهدف
المتطلبات المهنية	يجب على موظفي مؤسسة التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني
المهارات والكفاءة	على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد[3] من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بعناية
توزيع المهام	يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالة.
التفويض	ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة ، وذلك لتوفير قناعة معقولة بان العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة

[1] مؤسسة التدقيق تعني إما الشركاء في المؤسسة الذين يقدمون خدمات التدقيق أو المهني المنفرد الذي يقدم هذه الخدمات حسب ملائمة الحالة.
[2] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ض 42
[3] الأفراد هم جميع الشركاء والعاملون المهنيون الذين يزاولون المهنة بالمكتب.

التشاور	يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.
القبول والمحافظة على العملاء	يجب على المؤسسة إجراء تقويم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة ، كما يجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.
المراقبة	يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملاءمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

المصدر : حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والإجراءات العملية– ، ص71 ص 73.

وفيما يخص عمليات التدقيق الفردية ، يجب على مكتب التدقيق اختيار سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات التدقيق الفردية.

يتعين على المدقق ومساعديه ممن لديهم مسؤوليات إشرافية ، أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم في أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف والتدقيق المناسب لكل منهم.[1]

- **الفرع الرابع :230ISA (إعداد أوراق عمل التدقيق)**

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

[1] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، ص79

تكمن أهمية أوراق العمل في كونها2 :

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

فيما يخص شكل ومضمون أوراق العمل، فقد وضع المعيار الدولي مجموعة من الضوابط

أهمها :

-على المدقق أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق،

-طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ، نتائج عمليات التدقيق ، والاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛

-يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة أو مفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عملية التدقيق ، ويتم تحديد مدى ودرجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المهني ، حيث ليس ضروريا أو عمليا أن يدون المدقق في أوراق عمله كافة الملاحظات والاعتبارات والنتائج التي يتوصل إليها؛

-يجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المواضيع التي تستدعي الرأي المهني للمدقق في النتائج المتوصل إليها في هذا المجال ، غير أن شكل ومضمون أوراق التدقيق يتأثران بأمور عديدة أهمها:

-طبيعة المهمة المكلف بها ؛

-شكل تقرير المدقق

-طبيعة أعمال المؤسسة وتعقيداتها ؛

-طبيعة النظام المحاسبي وحالته ونظام الرقابة الداخلية للعميل

-الحاجة في حالات معينة للتوجيه والإشراف ومتابعة الأعمال التي يقوم بها المساعدون

-المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال عملية التدقيق .

على أي حال، فقد حدد المعيار الدولي بعض النقاط التي تعلق بتنظيم ومحتوى أوراق العمل، نذكر منها[1]:

- يجب أن تحتوي أوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة؛
- يجب أن تحتوي ملخصات أو نسخا من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر 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 وتقييم 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 ، والى 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 ؛

[1] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص314

- نسخ من الرسائل أو المذكرات الخاصة بأمور التدقيق المرسلة للعميل أو المناقشة معه، بما في ذلك شروط الارتباط ونقاط الضعف الهامة نسبيا في الرقابة الداخلية؛
- رسائل الإقرارات المستعملة من العميل ؛
- النتائج التي توصل إليها المدقق والمتعلقة بالجوانب الهامة لعملية التدقيق، ومن ضمنها كيفية حل ومعالجة الأمور الاستثنائية وغير العادية إن وجدت، والتي تم اكتشافها أثناء تنفيذ عملية التدقيق؛
- نسخ عن القوائم المالية وميزان المراجعة الشامل وتقرير المدقق .

على المدقق أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل وكذلك الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء السجلات.

المطلب الثاني : معايير المسؤوليات

مثلما له حقوق خلال أدائه لمهام التدقيق ، فان للمدقق مسؤوليات عليه أخذها بعين الاعتبار تحددها المعايير الدولية الثلاث التالية:

- **الفرع الأول : ISA 240(الغش والخطأ)**

يحدث الغش في الكثير من الحقول ، وتتبدل أساليبه المتبعة باستمرار لدرجة أن هذا التطور أصبح يتماشى مع التقدم في شتى الميادين وحقول المعرفة ، وقد زاد الاهتمام بموضوع الغش في السجلات المحاسبية والقوائم المالية بعد ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات الذين لم يستطيعوا اكتشاف الغش في الشركات التي قاموا بتدقيقها ، مما أدى إلى إفلاس عدد كبير من الشركات أو تكبدها لخسائر فادحة بسبب أعمال الغش أو

الأخطاء غير المقصودة ، ولما كان من المستحيل أن تعبر القوائم المالية عن حقيقة الوضع المالي لتلك الشركات في حال احتوائها على اختلاسات وأخطاء جوهرية فان الضرورة تحتم وجود معيار يساعد المدقق على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ولذلك جاء معيار التدقيق الدولي رقم 240 ليعالج مسؤولية المدقق عن كشف الغش والخطأ[1] .

اهتم المعيار بالتفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير ، كتسجيل عمليات وهمية ، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات ، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات...الخ . بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد ، والناتج عادة عن السهو أوالجهل بالأمور المحاسبية والرقابية ، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات ، الاستخدام الخاطئ عن جهل للمعايير المحاسبية...الخ[2] .

.

تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة ، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، ومثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال ، وعلى الرغم من انه لا يتحمل مسؤولية منعها ، إلا أن إجراءات التدقيق السنوية

التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش والخطأ .

[1] منذر طلال مومني ، معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه ، مجلة أخبار المحاسبة ، العدد .السادس الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر ، الدوحة ، ص26

[2] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق –، مرجع سبق ذكره ، ص 146 ص147

على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وفق المعايير الدولية ، إلا أن هناك بعض الأخطاء لا يمكن اكتشافها ، وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش اكبر من مخاطر عد اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطا ، كون الغش قد يتضمن خططا منظمة ومتقنة بغرض إخفائه مثل التزوير والتعمد بعدم تسجيل العمليات ، وقد تكون محاولات الإخفاء هذه أكثر صعوبة في اكتشافها إذا ما صاحبها التواطؤ [1].

وفي حالة أن عملية التدقيق لم تكشف دليل يثبت الغش ، على المدقق أن يقبل بان الإقرارات المعطاة من الإدارة صادقة ، وان يقبل أن السجلات والمستندات حقيقية[2] .

أما في حال وجد المدقق ظروفا تشير إلى احتمال وجود تضليل في القوائم المالية ، وفي حالة اعتقاده بإمكانية أن يكون لهذا التضليل أثرا جوهريا في التقارير المالية ، يتوجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية يعتمد نطاقها على حكمه بالنسبة إلى[3] :

- نوع الغش أو الخطأ المؤثر ؛
- احتمال حدوث الغش أو الخطأ ؛
- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية.
- في حال أن الإجراءات الإضافية لم توصله إلى نتيجة ، وجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة ، وان يطمئن إلى انه قد تم الإفصاح عنه بصورة مناسبة وواضحة أو تم تصحيحه في القوائم المالية ، كما عليه أن يهتم بمعرفة التأثير المحتمل على تقريره.

الفرع الثاني: ISA 250 دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية

[1] مرجع سابق ، نفس الصفحة

[2] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ، ص165

[3] أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص351 ص352

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ، و تقييم نتائج التدقيق وإعداد التقرير عنها ، يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية ، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات ، بصرف النظر عن أهميتها النسبية ، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق[1] .

تتباين القوانين واللوائح من بلد إلى بلد ، ولذلك فان المعايير الوطنية الخاصة بالمحاسبة والتدقيق من المحتمل أن تكون أكثر تحديدا بالقوانين والأنظمة من تعلقها بالتدقيق.

يطبق هذا المعيار على عمليات تدقيق القوائم المالية ولا ينطبق على الارتباطات الأخرى ، والتي يرتبط خلالها المدقق بشكل منفصل باختبار مدى الالتزام بقوانين وأنظمة معينة وتقديم تقرير منفصل بذلك .

تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكيد على الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق الإدارة ، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسات والإجراءات ، كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية وإشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية [2].

قد تتعرض عملية التدقيق لمخاطر لا يمكن تفاديها رغم الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ، وهذا النوع من المخاطر ينشأ من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ، وذلك نتيجة لجملة من العوامل مثل[3] :

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص37

[2] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره ، ص139

[3] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص219

- وجود كثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسي بالجوانب التشغيلية للمؤسسة ، والتي عادة لا يكون لها اثر مادي على القوائم المالية ، ولا يمكن ان تجلب انتباه النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية ؛
- تتأثر فعالية إجراءات التدقيق بالقصور الذاتي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واستعمال العينات ؛
- الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق تعتبر بطبيعتها مقنعة وليست حاسمة؛
- قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها ، على سبيل المثال التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات ، وتخطي الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية أو تشويه الحقائق المتعمد.

وحتى يحصل المدقق على فهم عام للقوانين واللوائح، يقوم عادة بما يلي[1]

- استخدام المعرفة المتاحة على نشاط المؤسسة والقطاع العائدة له .
- الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المؤسسة الخاصة بالتقيد بالقوانين واللوائح ؛
- الاستفسار من الإدارة حول القوانين واللوائح التي يتوقع أنها ذات تأثير جوهري على عمليات المؤسسة،

*مناقشة الإدارة بالسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للدعاوى وتقويمها والمحاسبة عنها ،

- مناقشة الإطار القانوني والتنظيمي مع مدققي الشركات التابعة في الأقطار الأخرى(مثلا في حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بتعليمات الشركة الأم فيما يخص الأوراق المالية.)

بعد حصوله على فهم عام للقوانين واللوائح، على المدقق ما يلي:

[1] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ،

- أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول الالتزام بهذه القوانين ، والتي يرى ان لديها تأثير على المبالغ الجوهرية ، والإفصاح عنها في القوائم المالية ؛
- أن يحصل على إقرارات مكتوبة بان الإدارة قد أفصحت له عن كافة جوانب عدم الالتزام الفعلية المعروفة أو المحتملة، والتي سيأخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية؛
- أن يفترض بان المؤسسة ملتزمة بتلك القوانين في ظل غياب دليل إثبات يشير إلى العكس
- عندما يطلع على معلومات باحتمال عدم الالتزام، عليه أن يحصل على فهم بطبيعة التصرف والظروف التي حدث خلالها عدم الالتزام، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الكافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية وما ينتج عنها من عواقب؛
- في حالة عدم الالتزام ، على المدقق وبأسرع وقت ممكن إبلاغ عدم الالتزام إلى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا ، والحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم ؛
- إذا ما شك المدقق بان عددا من أعضاء الإدارة العليا ومن ضمنهم أعضاء من مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام ، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة في المؤسسة أو إلى لجنة التدقيق أو لجنة الإشراف(إن وجدت في المؤسسة)وعندما لا تكون هناك سلطة عليا ، أو إذا اعتقد المدقق أن تقريره قد لا يؤخذ به ، أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه إليه التقرير، فعليه في مثل هذه الحالات دراسة الحصول على استشارة قانونية ؛
- إذا استنتج أن لعدم الالتزام أثرا ماديا على القوائم المالية، فينبغي عليه التعبير عن رأي متحفظ أو عكسي (سلبي)

- قد يستنتج المدقق أن الانسحاب من الارتباط قد يعتبر ضروريا عندما لا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها والتي تعتبر ضرورية ، وقد يكون الانسحاب ناتج عن التورط الضمني للإدارات العليا ، ويكون ذلك كما سبق وذكرنا عن طريق طلب استشارة قانونية.

الفرع الثالث : ISA 260 (توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة)

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

حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تعريفا لحوكمة الشركات ، أنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأموال[1] .

تتباين هياكل الحوكمة من بلد لآخر ، و هو الأمر الذي يؤدي إلى وجود صعوبة في تحديد الأشخاص الملائمين ، و يعتمد المدقق على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الأشخاص آخذا بعين الاعتبار هيكل حوكمة المؤسسة و ظروف الارتباط و أي تشريع ملائم والمسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص.

في حالة عدم التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد ، فإن المدقق يجب أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحوكمة ، كالمؤسسات الفردية و المؤسسات الحكومية ... الخ

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

- النطاق الشامل لعملية التدقيق ؛
- السياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها ، و أثرها على القوائم المالية ؛

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، ص597

- المخاطر الجوهرية و المحتملة، و أثرها على القوائم المالية؛
- تسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها ؛
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط
- الاختلافات الموجودة بين المدقق و الإدارة، و مدى جوهرية هذه الاختلافات
- يتعين على المدقق أن يوصل أمور التدقيق ذات الاهتمام بالحوكمة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولون عن الحوكمة تنفيذ التصرف الملائم ، و في حالات معينة قد يوصل المدقق هذه الأمور في وقت أقرب من الوقت الذي تم الاتفاق عليه.

- يتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا و ذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها[1] :

– الحجم و الهيكل التشغيلي والهيكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ؛

–طبيعة و قابلية وحساسية وجوهرية الأمور التي يتم توصيلها

–مقدار الاتصال المستمر والحوار بين المدقق والأشخاص المعنيين بالحوكمة .

في كلتا الحالتين(شفويا أو كتابيا)على المدقق توثيق هذه الاتصالات و أي استجابات لتلك الأمور.

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.

المطلب الثالث : التخطيط والرقابة الداخلية

[1] Compagne national des commissaires aux comptes CNCC, France, 2007, p 12.

للتخطيط والرقابة الداخلية فتتوفر معايير التدقيق الدولية على خمسة معايير هي:

الفرع الأول :ISA 300 (التخطيط) .

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

"إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة ، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب ، و يساعد المدقق على التخطيط الملائم لعملية التدقيق :

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة ، وان المشاكل المحتملة قد شخصت ، وان 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

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة ، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التي تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الإدارة ؛
- الدراية بالنظام المحاسبي والسياسات المحاسبية 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.

الفرع الثاني : ISA 315 (الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها)

سحب مجلس معاير التدقيق سنة 2004 المعيار رقم 400 واصدر المعيار رقم 315 وأعاد صياغته في نهاية سنة 2006يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني:

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

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

كما أشار إلى انه 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 – النظام والهيكل –

.

وأشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشان الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفي ة تحديد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارتها.

لقد أدى إصدار معيار التدقيق الدولي 315 إلى تطوير واجبات المدقق بشان الرقابة الداخلية ، حيث أشار المعيار إلى انه 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 الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى مزيد من إجراءات التدقيق.

الفرع الثالث : ISA 320 (الأهمية النسبية) .

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية

بما يلي:

"تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في

ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة ، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة[1] ".

على المدقق اخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما[2] :

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ؛
- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية .
- عند تصميم خطة التدقيق فان المدقق يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية ، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية ، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار ، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبيا ، فانه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية[3] .

كما توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق ، أي كلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق والعكس4 ، ويأخذ المدقق بالحسبان العلاقة العكسية بينهما عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات:

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص677

[2] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص79

[3] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص677 ص678

قد تختلف تقديرات المدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق عنها في وقت تقييم نتائج إجراءات التدقيق ، ويحدث ذلك بسبب تغير الظروف أو بسبب التغير في المعرفة المتاحة لدى المدقق بسبب عملية التدقيق ، فعلى سبيل المثال قد ينهي المدقق عملية التخطيط للتدقيق قبل انتهاء الفترة المالية ، ولذلك يتوقع قيم معينة لنتيجة النشاط والمركز المالي ، فإذا جاءت النتائج المالية الفعلية عقب نهاية السنة مغايرة تماما فان تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضا.

كما أن المدقق قد يتقبل عند تخطيطه لعملية التدقيق بان يحدد مستوى معينا للأهمية النسبية يقل عن المستوى الذي ينوي استخدامه في تقييم نتائج التدقيق ، وذلك بغرض تخفيض احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة ولتوفير هامش أمان اكبر عند تقييم اثر المعلومات المحرفة خلال عملية التدقيق1 .

كما يحتاج المدقق إلى تحليل ما إذا كان مجموع الأخطاء الجوهرية والتي لم يتم تصحيحها جوهريا أم لا ، وفي حالة توصل المدقق إلى قناعة بان المعلومات المحرفة قد تكون ذات أهمية نسبية ، فان عليه التفكير في تخفيض مخاطر التدقيق ، وذلك بتوسيع إجراءات التدقيق أو الطلب من الإدارة بتعديل القوائم المالية ، وفي كل الأحوال قد ترغب الإدارة في تعديل القوائم المالية المتعلقة بالأخطاء الجوهرية2 .

في حال رفض الإدارة التعديل ، وان نتائج توسيع إجراءات التدقيق لم توصل المدقق إلى استنتاج أن المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات أهمية ، فعلى المدقق في هذه الحالة التفكير بالتعديلات المناسبة على تقريره بحيث لا يكون نظيفا3 .

الفرع الرابع : ISA 330 (إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة)

يجب أن يراعي المدقق المستويات المقدرة للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة(مخاطر الأخطاء الجوهرية)عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة ، لتخفيض مخاطر عدم اكتشاف المعلومات الخاطئة الجوهرية في القوائم المالية إلى مستوى مقبول.

بشكل خاص ، أشار المعيار إلى الآتي[1] :

- يجب على المدقق تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية ؛
- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات ، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة.

.كما تضمن المعيار الإشارة إلى التالي[2] :

- كلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى فانه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل اكبر ؛
- وتبعا لذلك ، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، فان على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل اكبر أو أدلة تدقيق أكثر إقناعا عند مستوى الإثبات ، وفي هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالا في توفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة ؛
- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشان تأكيد خاص ببيان مالي.

[1] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 242

[2] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص215

- يشير المعيار إلى انه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية ، فان إجراءات التدقيق المناسبة لتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.

الفرع الخامس : ISA 402 (التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات)

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب ، وفي هذه الحالة فان بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية تدقيق القوائم المالية للعميل ، وقد تؤثر على هيكلة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

الخاصة به.

بالتالي على المدقق تحديد أهمية نشاطات المؤسسة الخدمية على العميل وصلتها بعملية التدقيق ، وذلك بمراعاة:

- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية ؛
- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية ؛
- تأكيدات القوائم المالية الهامة ، والتي تتأثر باستعمال المؤسسة الخدمية والمخاطر الملازمة المرتبطة بالتأكيدات ؛
- مدى تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية ؛
- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية ؛

- قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي ، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل

إن مراعاة المدقق لما سبق يقوده لان يقرر بان تقدير مخاطر الرقابة سوف لا تتأثر بضوابط المؤسسة الخدمية ، أما في حال استنتاجه بان أنشطة المؤسسة الخدمية مهمة للمؤسسة وذات صلة بعملية التدقيق فعليه الحصول على معلومات كافية لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وقيامه بتقدير مخاطر الرقابة ، وقد يلجا في ذلك إلى استعمال تقرير مدقق المؤسسة الخدمية مع مراعاة كفاءته المهنية وحدود التكليف المحدد الذي وافق عليه ، وعليه تقدير فائدة وملاءمة التقارير الصادرة عنه. عند استعمال المدقق تقريرا لمدقق المؤسسة الخدمية ، يجب عليه عدم الإشارة إلى ذلك في تقريره.

المبحث الثاني : معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.

يحتاج المدقق لدعم رأيه النهائي جملة من الإجراءات بغرض إثبات صحة رأيه في القوائم المالية المدققة ، والتي قد يصل إليها عن طريق وثائق ، تحليلات ، مصادقات من الغير ، من خلال مقابلات يجريها مع المسيرين أو باستيضاح تأثير ارتباط المؤسسة بأطراف أخرى ذوي مصالح لديها... الخ ، وغيرها من الإثباتات التي أصدرتها لجنة التدقيق الدولية في المعايير التالية:

المطلب الأول: أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة والإجراءات التحليلية.

الفرع الأول: ISA 500 (أدلة الإثبات في التدقيق.)

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني[1] ، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة التدقيق ، بينما تعني الملاءمة قياس نوعية أدلة التدقيق ، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة [2].

يقصد بدليل إثبات التدقيق كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى[3] .

يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة* ومن الإجراءات الجوهرية **وفي بعض الحالات فان الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط . ،

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 [4]:

- 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) ؛

[1] عبيد بن سعد المطيري ، مرجع سبق ذكره ، ص59

[2] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص185

[3] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص276

[4] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص20

- تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما تكون موجودة في شكل وثائقي ، سواء كان ذلك ورقا أو في واسطة الكترونية أو وسائط أخرى ؛
- أدلة التدقيق التي توفرها الوثائق الأصلية موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكسات.
- **إجراءات الحصول على أدلة الإثبات** :

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 أدلة الإثبات وفقا لدرجة الموثوقية إلى:

- الأدلة الصادرة من طرف ثالث ومحتفظ بها لديه ؛
- أدلة إثبات صادرة من طرف ثالث وتحتفظ المؤسسة بها؛
- 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.

الفرع الثاني : 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 : تعني الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملاءمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي .

**تعني الاختبارات التي ستنجز للحصول على أدلة الإثبات التي ستكشف عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين اختبارات

تفصيلية للمعاملات وللأرصدة ، إجراءات تحليلية جوهرية.

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 المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب1 .

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

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة ؛
- هل تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة، وان 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 .

بناء على ما سبق ، على المدقق أداء إجراءات التدقيق بمراعاة مايلي :

- إدراك مدى التغير في السياسات المحاسبية ، ومدى مناسبتها في حالة وجود أية تغيرات والإفصاح الكافي عنها ؛

-دراسة مدى الكفاءة المهنية للمدقق السابق واستقلاله في حال الحصول على أدلة إثبات للأرصدة الافتتاحية بفحص أوراق عمله ، مع الاهتمام بأية تحفظات أو رأي سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي من جانبه ؛

-عند قيام مدقق سابق بعملية التدقيق للأرصدة في نهاية العام السابق ، عندئذ يجب على المدقق :

* الحصول على أدلة تدقيق متعلقة بالأصول والالتزامات المتداولة كجزء من التدقيق للفترة الحالية

* الحصول على أدلة تدقيق تتعلق بالأصول والالتزامات غير المتداولة .

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 الثالث: ISA 520الإجراءات التحليلية

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها [1].

[1] منصور احمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية . ، ص189

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثلا [1] :

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة ؛
- النتائج المرتقبة للوحدة مثل : الموازنات التقديرية والتنبؤات أو توقعات المدقق كتقدير الاستهلاك ؛
- المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات :

- بين عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتنبأ به والمبني على خبرة الوحدات . مثل : نسبة هامش الربح ؛
- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين .

تستعمل الإجراءات التحليلية في تحقيق الأهداف التالية :

- مساعدة المدقق في جوهر التخطيط ، الوقت والنطاق لإجراءات التدقيق الأخرى ؛
- كإجراء جوهري عندما يكون استخدامها أكثر فعالية وكفاءة عن الاختبارات التفصيلية لتخفيض
- خطر الاكتشاف لتأكيد قوائم مالية معينة ؛
- كمعاينة شاملة للقوائم المالية في مرحلة الفحص النهائي لعملية التدقيق .

إن مدى الاعتماد الذي يضعه المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية سيعتمد على العوامل التالية :

1)الأهمية النسبية : لا يمكن للمدقق أن يعتمد على الإجراءات التحليلية بمفردها إذا كانت الأرصدة ذات أهمية نسبية، في حين يمكنه ذلك في حال لم تكن ذات أهمية نسبية.

[1] احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص257

2)إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس أغراض التدقيق : على سبيل المثال الإجراءات الأخرى المنجزة من قبل المدقق لفحص قابلية تحصيل الديون ، فمثلا : فحص وصولات القبض اللاحقة قد تؤكد أو تبدد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الذمم.

3)الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية : فمثلا يتوقع المدقق عادة ثبات اكبر عند مقارنة هامش الربح الإجمالي بين فترة وأخرى من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلانات .

4)تقدير المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة : فمثلا في حالة كون الرقابة الداخلية على عمليات طلبات المبيعات ضعيفة فان مخاطر الرقابة ستكون عالية ، لذا فان الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة لحسابات المدينين. عندما تكتشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها ، فان على المدقق البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة لهذه الحالات.

المطلب الثاني: عينة التدقيق و تدقيق التقديرات المحاسبية و الأطراف ذات العلاقة.

الفرع الأول :ISA 530 عينة التدقيق والوسائل الاختيارية.

يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات التدقيق على اقل 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].

كما من المهم للمدقق أن يتأكد بان المجتمع [2]:

أ) **مناسب لأهداف إجراءات المعاينة** : والتي ستأخذ في الاعتبار اتجاه الاختبار ، فمثلا إذا كان هدف المدقق اختبار المغالاة في أرصدة الدائنين فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين، وعندما يكون هدفه اختبار التقليل من حسابات المدينين، فان المجتمع لن يكون قائمة حسابات المدينين ، وإنما سيكون دفعات المصروفات اللاحقة أو الفواتير غير المسددة أو كشوفات الموردين أو غيرها من المجتمعات التي تقلل من رصيد حسابات المدينين

ب)**مكتمل** :إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية، فلا بد أن يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة.

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 لان تدخل في العينة.

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

[1] مرجع سابق ، نفس الصفحة.

[2] سردوك فاتح ، دراسة اثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات ، الملتقى الوطني السادس حول الأساليب الكمية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية ، جامعة سكيكدة ،2009.

- **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 يتم الإجراء 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 خطا في ذلك البند[1].

الأخطاء :

1. طبيعة وسبب الأخطاء:

على المدقق أن ينظر في نتائج العينة، وفي طبيعة وأسباب الأخطاء التي تم تحديدها، وفي تأثيرها الممكن على هدف الاختبار، وعلى الجوانب الأخرى في التدقيق .عند تحليل الأخطاء المكتشفة ، قد يلاحظ المدقق أن هناك معالم مشتركة بين الكثير من الأخطاء ، مثل نوع العملية والمكان ، وفي هذه الظروف قد يقرر المدقق تحديد كافة البنود الموجودة في المجتمع التي لها نفس تلك المعالم وتوسيع إجراءات التدقيق في تلك الطبقة ، وفي حالات أخرى قد يكون المدقق قادرا على معرفة أن هناك خطا ناتج عن عملية معزولة لا تتكرر إلا في مناسبات يمكن التعرف عليها

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص181

بالتحديد ، ولذلك فإنها لا تمثل أخطاء شبيهة في المجتمع ولكن يمكن اعتبار الخطأ خطا شاذا إذا كان المدقق على درجة عالية من اليقين بان ذلك الخطأ لا يمثل المجتمع ، ويحصل المدقق على ذلك اليقين بالقيام بعمل تدقيق إضافي

2-إسقاط الأخطاء:

على المدقق أن يسقط في الإجراءات الجوهرية أخطاء النقد التي يتم اكتشافها في العينة بالمجتمع، ويجب أن ينظر في اثر الخطأ المسقوط على الهدف المحدد للاختبار وعلى الجوانب الأخرى بالتدقيق ، ويسقط المدقق إجمالي الخطأ للمجتمع لكي يتحصل على صورة اكبر على مدى الأخطاء ويقارنه بالخطأ المقبول وفي الإجراءات الجوهرية فان الخطأ المقبول هو المعلومات الخاطئة المقبولة ويكون المبلغ اقل من أو يعادل التقدير الأولي للمادية الذي وضعه المدقق والمستعمل بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها المنفرد.

تقييم نتائج العمليات1 :

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

- يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة ومكامن الأخطاء المحتملة، وان 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 ؛
- ينظر في الآثار على التقرير.

الفرع الثاني : ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية .

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

- 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 الانجاز؛
- احتياطات مخصصة لمواجهة مطالب تحت الكفالة .

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

كما يتعين عليه تبني احد الأساليب التالية أو مجموعة منها عند تدقيق التقدير المحاسبي1 :

- 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.

كما يقوم المدقق بتقييم فيما إذا كانت لدى المؤسسة أسس مناسبة للفرضيات الرئيسية المستعملة في التقدير المحاسبي، وعليه أن يدرس من بين عدة أمور أخرى ما إذا كانت هذه الفروض:

- معقولة في ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة ؛
- مطابقة مع الفرضيات المستعملة في التقديرات المحاسبية الأخرى؛
- تتفق مع الخطط الملائمة التي وضعتها الإدارة

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

- الحصول على أدلة حول موثوقية إجراءات المؤسسة بشان التقديرات بشكل عام ؛
- دراسة فيما إذا كانت معادلة التقدير تتطلب أية تعديلات ؛
- التحقق عما إذا تم تحديد مقدار الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة ، وان 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 ".

الفرع الثالث : 550ISA الأطراف ذات العلاقة .

تعتبر الأطراف ذات علاقة ، في حالة تمكن احد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية.

على المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم ، وعلى المدقق انجاز الإجراءات التالية لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات:

- الاستفسار من الإدارة عن الأطراف المرتبطة ؛
- الاستفسار عن ارتباط المدراء أو المسؤولين بمؤسسات أخرى ؛
- مراجعة سجلات أسماء المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين، وان كان مناسبا
- الحصول على كشف بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل الأسهم؛
- مراجعة أوراق عمل السنة السابقة للحصول على أسماء الأطراف المرتبطة ؛
- الاستفسار من المدققين الحاليين المشاركين بالتدقيق أو المدققين السابقين عن معلوماتهم بأطراف إضافيين ذوي علاقة ؛
- مراجعة إقرارات المؤسسة الضريبية

عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة ، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وأفصح عنها بالشكل المناسب ، ونظرا لمحدودية توفر الدليل المناسب لمثل هذه المعاملات ، على المدقق مراعاة القيام بإجراءات من أمثلتها:

الحصول على تأكيد لشروط وقيمة العمليات مع الشركة التابعة أو مع مدقق تلك الشركة

- فحص الأدلة الموجودة لدى الأطراف ذات العلاقة ؛
- تأكيد أو مناقشة المعلومات مع أشخاص لهم ارتباط بالعمليات، كالبنوك والمحامين.

أما في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف أو استنتاجه بان الإفصاح عنها في القوائم المالية كان غير مناسب، فان على المدقق تعديل تقريره على نحو ملائم.

المطلب الثالث :الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة.

الفرع الأول :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 وعلى التقرير1 .

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى2 :

1)الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق:

يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بان 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 قوائم مالية مرحلية متوفرة 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 تاريخ صدور القوائم المالية:

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق ب القوائم 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.

3) 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 تتسبب 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.

الفرع الثاني: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 :

مؤشرات مالية:

- الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة.
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي 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 ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية الأخرى.

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 .

مؤشرات أخرى:

- عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية
- إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة ، والتي في حال نجاحها قد تسفر عن أحكام لا يمكن تنفيذها
- تغييرات في القوانين أو السياسة الحكومية ، والتي يتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة .

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 .

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

- 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، ويجب أن يتأكد المدقق من فاعلية هذه الخطط وإمكانية تنفيذها .

الفرع الثالث : ISA 580 إقرارات الإدارة

على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل 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.

خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق إما من تلقاء نفسها أو بناء 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 ان يكونوا ملمين بالأمور التفصيلية .

لا يمكن أن تكون إقرارات الإدارة بديلا على أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المدقق بان من الممكن توفرها بشكل معقول.

يتعين على المدقق في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى ان يستقصي أسباب ذلك ، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.

أما في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق انه ضروري فان ذلك سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق ، وعلى المدقق ان يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي.

المبحث الثالث : معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

قد يأخذ محتوى تقرير المدقق عدة اتجاهات بناء على ما يتوصل إليه في نهاية عملية التدقيق وحتى بناء على اطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة ، والتي قد يرى المدقق أن لها تأثيرا على القوائم المالية للفترة الحالية . و قد يدعم المدقق عمله بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص أو اختصار بعض إجراءات التدقيق أو التي قد

يلجا إليها بسبب جهله لبعض الأمور التي قد يحتاجها بصفة استثنائية في عملية تدقيق دون أخرى والتي لا تندرج ضمن تكوينه كمدقق.

تضمنت معايير التدقيق الدولية اعتماد المدقق على أعمال الآخرين في المعايير 610,600 ،620

كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المدقق والإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من التقارير في المعايير 710،700 ، 720 ،800

المطلب الأول :الجهات المساعدة للمدقق

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

الفرع الأول :ISA 600 الاعتماد على أعمال مدقق آخر

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

- 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 ان يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة ، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان عمل

المدقق الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة ، على أن يعلم المدقق الآخر بما يلي [1]:

*متطلبات الاستقلال المتعلقة بكل من المؤسسة والجزء ،وان 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 الرئيس 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 الرئيس أن يناقش إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق الأخر ومراجعة ملخص مكتوب لإجراءات المدقق الأخر.

*يجب أن يتعاون المدقق الآخر مع المدقق الأساسي على ان يقوم هذا الأخير بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الآخر.

أما إذا لم يستطع المدقق الرئيسي الاستفادة من عمل المدقق الأخر ، وكان غير قادر على انجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المدقق من قبل المدقق الأخر، يجب عليه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق [2].

الفرع الثاني: ISA 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي .

[1] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، مرجع سبق ذكره ، ص.142

[2] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مرجع سبق ذكره ،ص371

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

في حال توفر دلائل تشير بان التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للقوائم المالية ، على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وانجاز تقييم أولي لها بناء على عوامل مهمة هي :

- 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 للتدقيق الداخلي، أورا ق عمل، الإشراف الفعال، والتوثيق).

وتزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة ، ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه،

وان يتم إخباره باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي على المدقق الخارجي إعداد تقييم لمدى كفاية أعمال المدقق الداخلي لأغراضه ، والذي قد يتضمن دراسة فيما إذا كان[1] :

- قد تم انجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب المناسب والتأهيل المهني كمدققين داخليين ، وان عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب ؛
- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها؛
- أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة، وان التقارير المعدة

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثالث ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ص86

كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز ؛

- أن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

الفرع الثالث : 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:

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول؛
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة،
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة .
- يتعين على المدقق قبل الاستفادة من عمل الخبير التأكد من جملة من الأمور لعل أهمها[1]:

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: موظفا لدى المؤسسة ؛

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 9 ، مرجع سبق ذكره ، ص86ص 87

- تابع للمؤسسة بطريقة أخرى ، كان تكون له استثمارات في المؤسسة.

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بان 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 إلى الخبير ، وفي حالة عدم الوضوح قد يحتاج إلى الاتصال المباشر مع الخبير.

يجب على المدقق تقييم ملاءمة 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 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 انه في حالة إصدار المدقق تقريرا غير معدل ، فيجب عليه عدم الإشارة إلى عمل الخبير حتى لا تعد بمثابة تحفظ يعفي المدقق من المسؤولية[1] .

المطلب 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] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الثالث ، مرجع سبق ذكره ، ص90

الفرع الأول: ISA 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية

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

- عنوان التقرير (من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين) ؛
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الإدارة) ؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية :
  - تحديد القوائم المالية المدققة ؛
  - بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق .
- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق) :
  - الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة ؛
  - وصف العمل الذي قام المدقق بانجازه وانه تضمن" فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات 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 بان 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.

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 120ص 122

- 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 عملية التدقيق تلك ؛
- 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 بان القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين

يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاث التالية :

1– 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.

2–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.

3–الرأي المعاكس:

يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بان 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

.

الفرع الثاني: ISA 710 المقارنات

على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها.

مسؤوليات المدقق عن الأرقام المتناظرة *والتقرير عنها [1] :

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة ، علما بأن مدى إجراءات تدقيق الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية ، و هي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم ، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقدير:

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية ، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو افصاحات مناسبة ؛
- ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة ، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات و/أو افصاحات مناسبة.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر أو غير مدققة ، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت الأرقام المتناظرة تفي بالشروط السابقة ومعيار التدقيق الدولي510 (التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية) ، وفي حال اطلاع المدقق على إمكانية وجود معلومات جوهرية

[1] احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 2 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء .ص 115 ص 119

* الأرقام المتناظرة هي المبالغ و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة و المندرجة ضمن القوائم المالية للفترة الحالية و تشكل جزء منها ، و هي معدة لتقرأ مع المبالغ و الإفصاحات للفترة الحالية

خاطئة في الأرقام المتناظرة وذلك من خلال قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بانجاز الإجراءات الإضافية المناسبة للظروف.

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على إشارة خاصة للأرقام المتناظرة فقط في الظروف التالية:

- في حال كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا ، وان الأمر الذي أدى إلى التقييد لا يزال بدون حل ؛
- في حالة كون تقرير المدقق عن الفترة الماضية والصادر سابقا يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا سلبيا وان الأمر الذي أدى إلى التقييد قد عولج بالشكل المناسب في القوائم المالية ، فان التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التقييد السابق ومع ذلك قد يضمنه المدقق فقرة توكيدية لأمر ما ؛
- بعض الحالات الاستثنائية قد يطلع المدقق خلال انجاز تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية على معلومات خاطئة جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة والتي تم إصدار تقرير نظيف حولها ، في مثل هذه الظروف على المدقق مراعاة المعيار 560 (الأحداث اللاحقة).

مسؤولية المدقق بشان القوائم المالية المقارنة *والتقرير عنها

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات اطر التقارير المالية المناسبة ، وهذا يتطلب قيام المدقق بتقرير:

- ما إذ كانت السياسات المحاسبية للفترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة ؛
- ما إذا كانت أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات و/أو افصاحات مناسبة.

في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر / غير مدققة ، فعلى المدقق الجديد تقدير فيما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط السابقة وتتبع أيضا المعيار الدولي 510 ، وأما إذا ما اطلع المدقق الجديد على إمكانية وجود معلومات جوهرية خاطئة في أرقام الفترة الماضية عند قيامه بتدقيق السنة الحالية فعليه القيام بإنجاز الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف ، وتتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

- **القوائم المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر:**

قد يقوم المدقق السابق بإعادة إصدار تقرير التدقيق حول الفترة السابقة بينما يقوم المدقق الجديد بتقديم تقريره حول الفترة الحالية فقط ، وان تقرير المدقق الجديد يجب أن يبين بان الفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر وإشارته إلى نوع التقرير الصادر وتاريخ ذلك التقرير.

قد يلاحظ المدقق الحالي أن المدقق السابق قد قدم تقرير غير معدل حول أخطاء جوهرية ، فعلى المدقق الحالي أن يناقش الأمر مع الإدارة ، و بعد حصوله على تفويض منها يتصل بالم دقق السابق ويقترح إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة ، وفي حال لم يوافق الم دقق السابق على هذه الاقتراحات ، يجب على المدقق الحالي الإشارة إلى ذلك في الفقرة التمهيدية لتقريره .

- **القوائم المالية للفترة السابقة غير مدققة:**

على المدقق أن يبين ذلك في تقريره ، و إذا رأى المدقق أن القوائم المالية للفترة السابقة كانت خاطئة بشكل جوهري عليه أن يطلب من الإدارة تعديلها أو القيام بتعديل تقريره بشكل مناسب إذا رفضت الإدارة القيام بذلك

الفرع الثالث: ISA 720 المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية*[2].

*يقصد بالقوائم المالية المقارنة المبالغ و الإفصاحات الأخرى للفترة السابقة و المندرجة لأغراض المقارنة مع القوائم المالية للفترة الحالية ، ولكنها لا تشكل جزء منها

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 246ص247

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 لان مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

في حال 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 القيام 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.

الفرع الرابع : ISA 800 تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة[1]

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

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص247 ص248 .

- 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.

لابد 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 اجله ، وان يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه.

خاتمة الفصل :

من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية ، يمكن أن نلاحظ أن هذه المعايير كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة التدقيق وكذا معايير تخص الإثبات واعتماد عمل المدققين الآخرين والتقرير في التدقيق ، غير أن الاختلاف يكمن في كونها إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، وأكثر عمومية وشمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم . ومن الجانب الضمني ، الملاحظ أنها ترتكز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية.

باعتبار أن التغيرات العالمية الحديثة مثل العولمة وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة إلى توحيد معايير التدقيق ، والجزائر على غرار عديد دول العالم في سعي متواصل لبلوغ هذه المستويات ، سنتطرق في الفصل الموالي إلى الجانب التطبيقي حيث ندرس مدى ضرورة تطبيق و انتهاج الجزائر لهذه المعايير.

المقدمة :

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية ، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير ، ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم ، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات ، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي .

حيث تخطت 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 المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذليل الفرو قات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى ، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبيين 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 ، السلوك المهني) ، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق.

و بناء على النهج الاقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثا ، كان عليها الانخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية ومحاولة التكيف مع انعكاساتها ، ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد ، إلا أنه فيما خص مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا ، وطغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي. مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي:

الإشكالية:

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية، وما مدى أل يات تطبيقها في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على هذه الإشكالية ، تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المساعي نحو إضفاء طابع دولي للتدقيق بإصدار معايير دولية للتدقيق ؟
- فيما تكمن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ؟ وما مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر؟

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 ؛
- بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية ، حتى وإن اقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري.

أهداف البحث:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي ؛
- معرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق ؛
- الإطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة ، وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

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 إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية ؛
- كون الكثير من الدول من ذوي الواقع الاقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير التدقيق الدولية
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر؛

حدود الدراسة:

تهتم هذه الدراسة بالتناسق والتوحيد الدوليين للتدقيق المحاسبي ، وما نشأ عنهما من ضوابط وإرشادات دولية تحكم مهنة التدقيق المحاسبي في الدول المختلفة على غرار معايير التدقيق الدولية ، وتبيان دور هذه الأخيرة وتأثيرها على مخرجات التدقيق.

- **الحدود المكانية** : تتعلق هذه الدراسة بالجزائر ، كونها تضمنت دراسة مست عينة من ذوي الاختصاص في الجزائر ، بهدف تحديد معالم التدقيق المحاسبي في الجزائر، ومدى مواكبته واستفادته من التحولات التي تستهدفها المهنة دوليا.
- **الحدود الزمنية** : شملت هذه الدراسة أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي .

منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة ، استدعى إعدادي للبحث تبني المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية ، فاعتمدت الأداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي وكذا مراحل بلوغها الإطار الدولي فضلا عن مراحل صدور معايير التدقيق الدولية ، كما اعتمدت الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية للبحث ..

صعوبات الدراسة:

لعل أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيما تعلق بمعايير التدقيق الدولية ؛
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع ، والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية مفيدة لموضوع البحث ؛

- التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة، ما حتم على الطالب اعتماد مراجع حديثة والاستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبيا، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص ؛

عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم.

هيكل البحث:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة ، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث ، اعتمدت خطة هيكلها : مقدمة ، ثلاث فصول مقسمة على مباحث و مطالب ، وفي الأخير الخاتمة.

الفصل الأول : واقع التدقيق المحاسبي.

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

فكان المبحث الأول عبارة عن مفاهيم حول التدقيق المحاسبي، بالتطرق لمختلف جوانبه من تطوره التاريخي، مفهومه ، أهميته ، أنواعه وأهدافه ، بالإضافة إلى فروض التدقيق ، معايير التدقيق المتعارف عليها.

كما تطرقت في المبحث الثاني الى التزامات المدقق ، من خلال ما له من حقوق وما عليه من واجبات ؛ أما المبحث الثالث – مسار تنفيذ عملية التدقيق –، فقد اشتمل على أهم الخطوات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الإعتبار لدى أدائه لمهامه ، من قبول المهمة و طرح برنامجه ثم خطة عملية التدقيق ، مرورا بتقييم نظام الرقابة الداخلية وحصوله على أدلة الإثبات ، ووصولا إلى مرحلة إعداد التقرير النهائي.

الفصل الثاني : معايير التدقيق الدولية.

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية تشكل في مجملها معايير التدقيق الدولية:

فتم التطرق في المبحث الأول إلى معايير المبادئ و كيفية صدورها ، أهميتها و الانتقادات الموجهة لها ، ثم علاقتها بمعايير المحاسبة الدولية. في حين تناول المبحث الثاني معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي ، أما المبحث الثالث فاشتمل على معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

الفصل الثالث : دراسة حالة الجزائر .

تناولنا في هدا الفصل مدى توافق المعايير الدولية و تطبيقها من عدمه في الجزائر و دلك بدراسة نظرية تضمنت قوانين و مراسيم تنفيذية لها و كدا دراسة ميدانية على مستوى خبراء مهنيين (محافظو الحسابات و خبراء محاسبين) تضمنت مدى تطبيق هده المعايير على الصعيد الوطني .

إهداء

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

إلى أمي الغالية التي حملتني وهنا على وهن جنينا وسقتني لبن التوحيد مع الأخلاق رضيعا وعلمتني صغيرا ورافقتني بدعائها وحنانها كبيرا.

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

إلى كل أفراد عائلتي بالأخص أختي الدكتورة بن سليمان شريفة وفقها الله في عملها كما لا أنسى بنت خالى السيدة أمال بن دعماش (محافظ حسابات) والتي كانت سند قوي لي في أنجاز هدا العمل ، إلى كل السادة الخبراء المهنيين ،إلى كل الأصدقاء ،أخي فيصل بوحديبة ,كما أتشرف بتحية كبيرة الى السيد عكرمي محمد حمو الأستاذ المشرف على هذه المذكرة.

والى كل من يحمل ذرة حب لنا ولم أذكره والى كل شموع العلم التي كانت تنير دربي.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي وعصارة فكري.

بوعسرية كمال

تشكرات

الحمد لله الذي وفقنا وعلمنا ما لم نكن نعلم، ومنحنا القوة والصبر لإتمام هذا العمل ، ونصلي ونسلم على أشرف خلق الله وعلى آله وصحبه ومن اهتدى يهديه إلى يوم الدين أتقدم بالشكر الجزيل إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف عكرمي محمد حمو،على قبوله الإشراف على تأطيري في انجاز هدا العمل البسيط ،فلم يبخل عليا بآرائه وتوجيهاته القيمة.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ بن جبور الذي ساعدني ووجهني في مكان تربصي ،وآمل أن يجد في هذه الأسطر كل الشكر والتقدير ،عرفانا مني بالجميل.

كما أشكر كل من ساعدني في انجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد .والى كل أساتذتي منذ بداية مشواري الدراسي .

بوعسرية كمال

خاتمة:

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد 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 عديد 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 ا 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 اكبر للأطراف ذات المصلحة ، الأمر الذي قد يتوفر في معايير التدقيق الدولية.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي ، توصلنا إلى النتائج

المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي:

بالنسبة للفرضية الاولى " : معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الإقتصادية العالمية " ،

من خلا ل الفصل الثاني والعرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية يمكن الاهتداء إلى أن معايير التدقيق الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهنة التدقيق ، كما تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء ، كما أنها جاءت لتقليل التفاوت بين الدول ، فهي وبناء على طريقة إصدارها تسمح للدول الأقل تطورا من الاستفادة من نظيراتها المتطورة في مجال التدقيق والتي تعمل على التحسين المستمر له ، وبالتالي فقد كان لإصدار معايير التدقيق الدولية جانب تحسيني.

بالنسبة للفرضية الثانية"" : بإمكان الجزائر تطبيق معايير التدقيق الدولية كما فعلت مع معايير المحاسبة الدولية حتى وان اقتضى ذلك تكييفها مع الواقع الجزائري " ، فان معايير التدقيق الدولية ليست سوى إرشادات يمكن للدول التي بها قصور على مستوى معايير التدقيق الاهتداء إليها ، والجزائر ونظرا لقصور مهنة التدقيق مهنة التدقيق بها ، بإمكانها تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها وتراعي في نفس الوقت الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية و هو ما تكلمنا عنه في الفصل الأخير .

أهم النتائج:

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي والبعد الدولي له ، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها ومرودية العمل بها على مختلف العوامل ذات العلاقة ، مع إسقاط لهذه الجوانب على حالة الجزائر ، من خلال الفصل التطبيقي ، توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي 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 قد تعترض المعاملات الدولية ؛

- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولي ة ، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية ، الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت والجهد والنقود ، كما أن توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق ، يمر عبر تقريب وجهات النظر بين الدول ، وبالتالي رفع مستوى المعايير قدر الإمكان ؛
- لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية ؛
- مكاتب التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق ، كونها تقدم خدمات عالية الجودة ؛
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب ، فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية ، فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين ، ما يجعل المهنة في الجزائر تبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا ؛
- يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المكلفة به ، كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية ، خاصة بظهور الشركات متع ددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العا لم ؛
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ، ما يحسن من جودة المعلومة المالية ، ويزيد من مصداقيتها ، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن ؛
- ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية

- يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل ، ما يشجع على توسيع مجال الاستثمار الدولي فوجودهما جنبا إلى جنب يؤدي إلى اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات المتواجدة بالدول النامية ، وبالتالي إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول؛
- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية ؛ على الرغم من كون معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة ، إلا أنها قد لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية ، وبالتالي في حال انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمدققين ، عن طريق وضع أسس للمتطلبات العلمية وللخبرة الواجب توفرها في شخص المدقق.

توصيات واقتراحات:

تضمن البحث جانبا تطبيقيا تمثل في مدى توافق ممارسة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي وكذا معايير التدقيق الدولية ، وبالتالي أمكن لنا الخروج بالاقتراحات التالية والمتعلقة على وجه الخصوص بالفصل الثالث :

- أخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين ؛
- إلزام المدققين تحت التربص المرور عبر امتحان ، الهدف منه التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات
- بالنسبة لشرط الخبرة ، ينبغي مراعاة الجانب الموضوعي فيها أكثر من جانب المدة ، فالسماح للوظائف النظيرة التي لا توفر تكوينا جيدا للمدققين قيد التسجيل قد يكون بمثابة ضعف على مستوى تكوينهم ، ما ينعكس بالضرورة على أدائهم مستقبلا في حال اعتمادهم ؛

- إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة ، بغرض تحسين جانب الممارسة ؛
- أن تتم صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية لاختصار الوقت والاستفادة من التحولات التي شهدتها أثناء مواكبتها للتطورات الاقتصادية الدولية
- العمل على إرساء لجان تكلف بمراجعة عمليات تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد الدول ، للوقوف على استقلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه ، ما يضع المدقق أمام مسؤولية أكبر لدى أدائه لمهامه ، ويسهم بدوره في تقليص فجوة التوقعات.

آفاق البحث:

تناول البحث أهم الأسباب التي أدت إلى محاولة تقريب الممارسة دوليا ، وأهم نتائج ذلك ممثلا في معايير التدقيق الدولية ، مع عرض تفصيلي لهذه الأخيرة ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، باعتبار الانفتاح و التحولات التي تشهدها ، ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها:

- حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية ؛
- دراسة مقارنة لممارسة التدقيق في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق ؛
- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي