MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE ABDEL HAMID IBN BADIS
MOSTAGANEM
Faculté Des Sciences Economiques,
Commerciales et Des Sciences De Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables

الشعبية الديمقراطية الجزائرية الجمهورية
REPUBLIQUE ALGERIENNE
DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص :تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر

من إعداد الطالبة :

بوديدة لطيفة

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا : الدكتور قوديح جمال	أستاذ : محاضر "ب"	جامعة : عبد الحميد ابن باديس
مقررا : الدكتور تفالي بن يونس	أستاذ : محاضر "ب"	جامعة : عبد الحميد ابن باديس
مناقشا : الأستاذ دحمان أحمد	أستاذ : مساعد "أ"	جامعة : عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية: 2015 / 2016

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة، وأعاننا على إنجاز هذا العمل

وعملا بقوله تعالى" :ولئن شكرتم لأزيدنكم"

وبقوله صلى الله عليه وسلم ":من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المؤطر السيد **تيفالي بن يونس** الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته،

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف على التربص السيد **بربار بن عيسى** على كل

المعلومات القيمة التي كانت عونا لإنجاز هذا العمل، وإلى كل عمال مؤسسة ميناء مستغانم.

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

اهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمن

وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

-والدتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

-والدي حفظه الله وبارك في عمره-

إلى أخواتي وكل أفراد عائلتي

إلى كل عمال مؤسسة ادرسية خدمات

إلى كل من جمعتني بهم مسيرة الدراسة.

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	التطور التاريخي لاهداف التدقيق المحاسبي	09
02	اوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي و الداخلي	20
03	معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار	43
04	الفصل بين وظائف المستخدمين	87

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	الايطار العام لتدقيق المحاسبي	07
02	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم	73
03	الهيكل التنظيمي لتدقيق الداخلي	80
04	الوضع التنظيمي لتدقيق المالي و المحاسبي	82

الفهـــرس

الفهرس

كلمة شكر

الإهداء

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

المقدمة العامة.....**أ– ث**

الفصل الأول :الايطار النظري لتدقيق المحاسبي

مقدمة الفصل.....**01**

المبحث الأول :عموميات حول التدقيق المحاسبي **02**

المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق المحاسبي **02**

المطلب الثاني: ماهية التدقيق المحاسبي **04**

المطلب الثالث:أنواع التدقيق المحاسبي **15**

المطلب الرابع : فروض التدقيق المحاسبي **21**

المبحث الثاني : المسار التنفيدي لعملية التدقيق المحاسبي **24**

المطلب الأول :قبول المهمة و تخطيط عملية التدقيق المحاسبي **25**

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية **29**

المبحث الثالث :أدلة الاثبات و الملف الجاري.....**32**

المطلب الرابع :تقرير مدقق الحسابات **35**

خاتمة الفصل :.....**36**

الفصل الثاني: الايطار النظري لمعايير التدقيق الدولية

مقدمة الفصل:.....**37**

المبحث الأول :تبني معايير التدقيق الدولية **38**

المطلب الأول :ماهية المعايير التدقيق الدولية **38**

المطلب الثاني : :كيفية صدور المعايير التدقيق الدولية **39**

المطلب الثالث :علاقة معايير التدقيق الدولية مع معايير المحاسبة الدولية.....**44**

المبحث الثاني :**عرض معايير التدقيق الدولية** **45**

المطلب الأول :معايير مبادئ و مسؤوليات و تخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي **45**

المطلب الثاني :معايير الاثبات في التدقيق المحاسبي **51**

المطلب الثالث :معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين و تقريره النهائي.....**59**

خاتمة الفصل .....**66.**

الفصل الثالث :**دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم**

مقدمة الفصل **68**

المبحث الأول :**تقديم مؤسسة ميناء مستغانم**..... .....**69**

المطلب الأول:نشأة مؤسسة ميناء مستغانم..... .....**69**

المطلب الثاني:خصائص وأهداف مؤسسة ميناء مستغانم.....**71**

المطلب الثالث:الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم.....**73**

المبحث الثاني : **مهنة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم** **80**

المطلب الأول :التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم **80**

المطلب الثاني :دراسة تدقيق الاجور في مؤسسة ميناء مستغانم.....**84**

المطلب الثالث :توصيات و اقتراحات متعلقة بنظام الأجور **91**

خاتمة الفصل :..... **94**

الخاتمة العامة:..... **95**

قائمة المراجع:.....**97**

الملاحق:.:.....**100**

المقدمـــة

مقدمة

إن التطور الكبير الذي شهدنه المؤسسة عبر الزمن ،و كدا التطور في علاقات الاقتصادية ،و توسيع نطاق المبادلات التجارية ، 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 .وتخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية ، فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم ، وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى ، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبينIFAC 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.

تهدف المعايير الدولية لتدقيق إلى تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر العالم ،لدا توجب على كل دولة تطمح لاحتلال مكانة عالمية إن تتبنى هده المعايير أو تتكيف معها.

و الجزائر في أيطار سعيها إلى المنظمة العالمية للتجارة ،تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة و التدقيق أكثر ملائمة مع الواقع الدولي و ليس إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي ،و كدا إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11-07-2010 المنظم لمهنة التدقيق إلا دليل على التوجه الذي تنتهجه الجزائر .

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

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ؟ وما مدى إمكانية إنتهاجها في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية:

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

الفرضيات:

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

- جاءت معايير التدقيق الدولية كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية .
- تقلص معايير التدقيق الدولية من حجم فجوة التوقعات ، وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة .
- هناك ضرورة حتمية لتطبيق المعايير الدولية لتدقيق من اجل تاطير حسن لعملية التدقيق .

أهداف البحث:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة :

- معرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق .
- محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي .
- تحليل واقع مهنة التدقيق بالجزائر و طبيعة العمليات التي تتم بها ،و دلك لتحديد مدى التزامها بتطبيق ما هو منصوص عليه بمعايير التدقيق الدولية

أسباب اختيار الموضوع:

لعل إختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل إنتقالها للنظام المحاسبي المالي ، وبالتالي قصدنا إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية .
- خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع .
- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق و طبيعة التخصص ، ورغبة مني في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

حدود الدراسة :

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة التدقيق المحاسبي و المعايير الدولية لتدقيق والدور الذي تلعبه المعايير الدولية في تحسين مخرجات الدقيق و إعطاء ثقة لمستخدمين القوائم المالية

وبالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم

الحدود الزمانية: تتضمن دراسة مدة من الى

منهج الدراسة:

تستدعي طبيعة البحث لاستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية ،باعتمادنا الأداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي و كدا مراحل بلوغها الايطار الدولي ،فضلا عن صدور معايير التدقيق الدولية ،كما اعتمدنا الأداة التحليلية في باقي الأطوار النظرية للبحث .

خطة البحث :

تبعا لأهداف المتوخاة من البحث و لمعالجة الإشكالية و التساؤلات الجزئية ،و الاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول ،يتناول الفصل الأول الايطار النظري لتدقيق محاسبي من خلال تقديم التطور التاريخي و طبيعته و تتبع مساره التنفيذي مبرزين أهم أنواعه .و يعالج الفصل الثاني معايير الدولية لتدقيق حيث تم التطرق إلى كيفية نشأة وصدور معايير التدقيق الدولية و علاقتها مع معايير المحاسبة الدولية ،و عرض مضمون معايير التدقيق المحاسبي .

أما الفصل الثالث فتناول إسقاط معايير الدولية لتدقيق على مهنة التدقيق في مؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية ،و دلك من خلال إجراء مقابلة مع المدقق الداخلي لمؤسسة ميناء مستغانم لتعرف على واقع مهنة التدقيق و طبيعة العمليات التي تتم بها ،ودلك لتحديد مدى التزامها بتطبيق ما هو منصوص عليه بمعايير التدقيق الدولية .

الفصل الأول

تمهيد :

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه 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 لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جلة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

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

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق

المبحث الثاني : مسار التنفيذي لعملية التدقيق المحاسبي

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق

المطلب الأول : التطور التاريخي لتدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ 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 با لدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها .و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire و معناها يستمع 1 .

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 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 ش 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.2

- **الفترة من 1500 حتى1850 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.

1-- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2000 ، ص ص17 -18

2- إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان ،1996 ص-14

➢ **الفترة من 1850 حتى 1905 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 سنة 1862. الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي1 :

- اكتشاف الغش والخطأ
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية

➢ **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 .2

1 – إدريس عبد السلام اشتيوي –مرجع سبق ذكره ص 16

2 – هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ،2006 –ص 19

المطلب الثاني : ماهية التدقيق المحاسبي

الفرع الأول :تعريف التدقيق المحاسبي

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

- ✓ عرفت جمعية المحاسبيين الامركيين التدقيق على انه :"عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بالنتائج الأنشطة و الإحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هده النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الإطراف المعينة بنتائج التدقيق" 1
- ✓ إما "Friedrich et autres" فقد عرف التدقيق بأنه :فحص انتقادي لأدلة و قرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الإحداث الاقتصادية ،يقوم به الفرد مهني من اجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هده العناصر مع المعايير المقررة ."2
- ✓ كما يعرف "احمد لطفي "التدقيق على انه :عملية جمع و تقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية و موضوعية عن طريق شخص كفء و مستقل لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الإحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة و التقرير عن النتائج دلك لإطراف ذات المصلحة .3
- ✓ في حين يعرف "التميمي" التدقيق المحاسبي بأنه " الإجراءات المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل و محايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد فيما اذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر و المستندات تعكس و بعدالة الإحداث الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة بالمؤسسة محل التدقيق و إن هده البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ."4

1 – مجيد جاسم الشرع ،المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية ،دار وائل لنشر ،عمان ،2003،ص 108

2-micheline friederich .georges langlois.dscg4.comptabilite et audit manuel&aplication **2008-2009** edition foucher .france.2007.p441

–3أمين السيد احمد لطفي ،المراجعة الدولية و عولمة الأسواق رأس المال ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2005،ص 103

4–هادي التميمي ،مرجع سبق ذكره ،204،ص23

✓ يعرف" collins et valin" التدقيق على انه :اختبار تقني صارم و بالأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل و مستقل بهدف إعطاء رأي مبرر حول نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة و مدى الوفاء بالالتزامات في كل ظروف و احترام القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها ،و مدى تمثيل المعلومات للصورة الصادقة و الوضعية المالية و نتائج إعمال المؤسسة ."1

من خلال التعارف السابقة نجد إن تعريف التدقيق المحاسبي يتضمن عدة نقاط مهمة و هي 2:

1 -التدقيق المحاسبي **عملية منظمة و منهجية** :لأنها تتم خلال عدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا و كل مرحلة تحتوي على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا ،و تتكون عملية التدقيق المحاسبي من أربع مراحل أساسية عي مرحلة قبول التكليف ،مرحلة تخطيط الأعمال التدقيق ،مرحلة تنفيذ إعمال التدقيق ،و أخيرا مرحلة بلورة النتائج و إعداد و عرض التقرير .

2 - ضرورة الحصول على **أدلة الإثبات و القرائن و تقييمها بطريقة موضوعية** :حيث تمثل عملية جمع و تقييم الأدلة جوهر عملية التدقيق للحكم على مدى تمشي تأكيدات المؤسسة مع المعايير الموضوعة ،و من صور أدلة الإثبات في التدقيق نجد :الوجود المادي –الملاحظة –الملاحظة –المصادقات –الإقرارات الإدارية–الشهادات من داخل و خارج المؤسسة .

3 - **مجال و نطاق التدقيق** :يشير مجال التدقيق إلى القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق و المثمتلة في قائمة المركز المالي و قائمة التدفقات النقدية و القائمة التغيير في حقوق المساهمين و الإيضاحات التفسيرية المكملة لهده القوائم ،إما نطاق التدقيق فيشير إلى إجراءات التدقيق التي تبدو ضرورية و ملائمة في ضوء الظروف المحيطة لتحقيق أهداف عملية التدقيق .

4 – تشل عملية التدقيق الفحص التحقيق و التقرير ،فالهدف الأساسي من وراء الفحص هو العطاء رأي مدعم بأدلة و براهين إثبات حول شرعية و صدق قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها في القوائم المالية الختامية للمؤسسة ،أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كأداة لتعبير السليم عن نتيجة أعمال المؤسسة لفترة .

1-lionel collins .gérard valin .audit et control de gestion interne :aspects financiers.opérationnels et staratégiques.4 eme édition..editions dalloz.paris.1992p21

2-بوسنة حمزة ،مذكرة ماجستير ،دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،السنة الجامعية 2011-2012- ص5ص-6

و كدلالة على وضعها المالي في نهاية تلك الفترة ،ويمكن الإشارة إلى إن الفحص و التحقق هم ا وظيفتان مرتبطتان يقصد يهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما آدا كانت عمليات القياس الإحداث المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة إعمال المؤسسة و مركزها المالي ،أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج خطوتي الفحص و التحقق و اثباتها في شكل تقرير يقدم لإطراف ذات المصلحة و المستخدمة لتقرير سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها .

5-**معايير قياس صدق القوائم المالية** :نظرا لأهمية المعلومات التي تحتويها القوام المالية لأطراف ذات المصلحة يجب التأكد من مسايرة أعداد و عرض هده القوائم للمعايير الموضوعية و وفق إطار محدد،و يشمل إطار أعداد و عرض القوائم المالية كلا من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما و معايير المحاسبة الوطنية و معايير المحاسبة الدولية ،و يتحقق هدا الهدف من خلال امتثال المدقق لمعايير التدقيق الدولية أثناء القيام بعملية التدقيق .

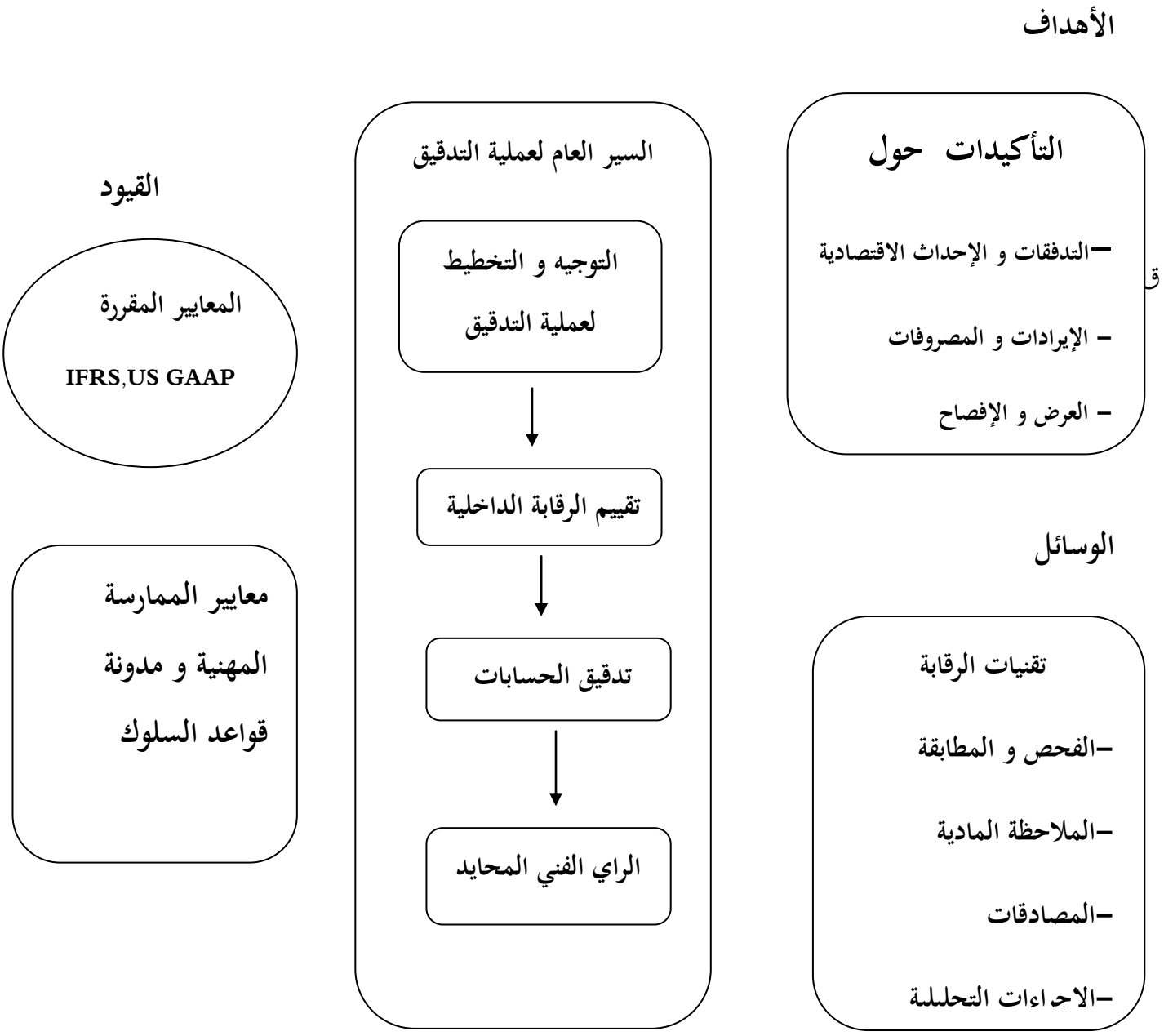
6-إيصال نتائج عملية التدقيق إلى الأطراف ذات المصلحة و المهتمة بنشاط المؤسسة : من خلال عرض تقرير يتضمن رأي فني محايد،حيث يعتبر رأي المدقق حول مدى صدق و عدالة القوام المالية الختامية للمؤسسة ذات أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف ذات المصلحة و أفضل المصلحة مؤشر لدرجة الثقة التي يمكن إن تعطيها هده القوائم المالية لمستخدمها .

مما سبق يمكن تعريف التدقيق المحاسبي على انه 1:"عملية منظمة و منهجية تستهدف جمع الأدلة و القرائن الكافية و المقنعة و تقييميها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل و مستقل ،و إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تمثيل و تطابق المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة مع الواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة و تبليغ هدا الرأي لأطراف المستخدمة لهده القوام لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية .

1- بوسنة حمزة ،مرجع سبق ذكره ص 9

و الشكل التالي يوضح الايطار العام لتدقيق المحاسبي

الشكل (1-1):الايطار العام لتدقيق المحاسبى



SOURCE :MICHELINE FRIEDERICH ,GEORGE LANGLOIS,ALAIN BURLAUD ,RENE BONNAULT, P 518

الفرع الثاني : أهداف التدقيق المحاسبي

إن المتتبع لتطور التاريخي لتدقيق المحاسبي يلاحظ التغير الهائل الذي طرا على أهداف التدقيق ،فقد كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و سجلات من الأخطاء أو الغش و التلاعب ،لكن هده النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي عام 1897م إن اكتشاف الغش و الأخطاء لا يعتبر من الأهداف التدقيق من جهة أخرى ، كان الهدف التدقيق مقتصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر و السجلات و ما تحتويه من بيانات دون إبداء رأي فني محايد ،لكن هدا الهدف أيضا تغير حيث أصبح من الواجب المدقق تقديم تقرير يتضمن رأي فني محايد عن نتيجة الفحص للمساهمين و الإطراف ذات المصلحة .1

1-.خالد امين عبد الله ،مرجع سبق ذكره ص 8-9

و الجدول التالي يوضح التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الجدول (1-1) التطور التاريخى لاهداف التدقيق المحاسبى

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500 م	-اكتشاف التلاعب و الاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500م-1850م	- اكتشاف التلاعب و الاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850م-1905م	- اكتشاف التلاعب و الاختلاس -ا اكتشاف الأخطاء الكتابية	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1905م-1933م	-تحديد مدى صحة و عدالة تقرير المركز المالي -اكتشاف التلاعب و الأخطاء	تدقيق تفصيلي و الاختباري	الاعتراف مبدئي و سطحي
1933م-1940م	- تحديد مدى صحة و عدالة تقرير المركز المالي --اكتشاف التلاعب و الأخطاء	تدقيق الاختباري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1940 -1960م	-- تحديد مدى صحة و عدالة تقرير المركز المالي	تدقيق الاختباري	الاهتمام و التركيز على الرقابة الداخلية
الفترة ما بعد 1960م	-إبداء الرأي حول مدى صحة و عدالة القوائم المالية	تدقيق الاختباري	التركيز على الرقابة الداخلية

المصدر : محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ،**المراجعة الخارجية :مفاهيم الأساسية و آليات تطبيق و فقا لمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2002،ص5

بتحليل الجدول السابق يمكن القول إن لتدقيق أهداف العامة والأهداف الميدانية نلخصها كما يلي :

1 – الأهداف العامة :

تتمثل الأهداف العامة لتدقيق المحاسبي فيما يلي[1] :

– تقليل فرص ارتكاب ارتكاب الأخطاء و الغش بان ما يقوم به خاضع للرقابة و التدقيق .

– مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة .

– التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و إبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها و عدالتها استنادا إلى أدلة و براهين ملائمة و كفاية ،و بتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض اتحاد القرارات و رسم السياسات الاستثمارية .

– المعلومات اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية .

– التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد و إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه و أوجه القصور فيه.

– حماية جميع الأصول المؤسسة من الاختلاس .

و مؤجرا أصبح التدقيق المحاسبي يهدف إلى ما يلي :

– مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و الأسباب الانحرافات .

– تقييم نتائج أعمال المؤسسة في ضوء الخطط الموضوعية .

– اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت .

– المصادقة على الوثائق و التقارير المالية المودعة من طرف الإدارة و إعطائها مصداقية اكبر .

1 – حسين يوسف القاضي أساسيات التدقيق في ضل المعايير الأمريكية و الدولية ،مؤسسة الوراق ،عمان ،1999،ص15

2 -الأهداف الميدانية

و تتمثل الأهداف الميدانية لتدقيق المحاسبي في :

-عرض القوائم المالية :يعتبر هدف عرض القوائم المالية الهدف الرئيسي لقيام بعملية التدقيق ،و لتحقيق هدا الهدف فانه يجب على مدقق الحسابات التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها و الإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و بشكل ملائم .(1)

-شرعية و صحة العمليات المالية :يتطلب هدف التحقق من شرعية و صحة العمليات ضرورة قيام المدقق بالتحقق من أن كل العمليات المسجلة بالدفاتر خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في الموارد و الالتزامات المؤسسة خلال هده الفترة ،ة التحقق من شرعية و صحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين أولهما تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر ،دلك لان دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة و توقيت و مدى الاختبارات الأساسية الواجب أداءها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة ،أما الهدف الفرعي الأخر فيتمثل في التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية الواقعة خلال الفترة محل التدقيق .

-الملكية (الحقوق و الالتزامات): بالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية المؤسسة للأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية تملكها المؤسسة فعلا ،فعلى سبيل المثال يفحص المدقق صكوك ملكية الأصول و عقود المبيعات لتحقق من الملكية المخزون ،أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المدقق التحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر.

-استقلال الفترة المالية :يهدف التدقيق إلى التأكد من أن الإيرادات و المصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ،و هدا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هده الفترة ،و بالمثل يجب أن يتحقق

(1)حسين يوسف القاضي ،مرجع سبق ذكره ،ص15

من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق ،و يتطلب تحقيق هدا الهدف ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة مع مطابقتها مع سجلات الفترة،كما يجب على المدقق إعادة حساب قيم معينة كالاهتلاك فضلا عن تحديد كافة الإيرادات و المصروفات المقدمة و مستحقة .

-**التقويم و التخصيص** :يهدف التدقيق المحاسبي إلى التحقق من تقييم المؤسسة لأحداث المحاسبية و فقا للطرق المحاسبية المعمول بها كرق الاهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية و تقييم المخزونان ،تم تخصيص هده العملية في الحسابات المعينة و بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (1)

- **الوجود أو الحدوث** : أي التأكد من أن جميع أصول و خصوم المؤسسة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة ،و إن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل التدقيق (2)

-**إبداء الرأي الفني المحايد** : يهدف التدقيق المحاسبي في مقام الأول إلى إبداء الرأي الفني المحايد بشان ما آدا كانت القوائم الختامية تعبر بصدق و عدالة في كل الأمور الجوهرية عن المركز للمؤسسة و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية و التغير في الحقوق الملكية ،و يتحقق هدا الهدف من خلال قيام المدقق بالتأكد من مطابقة إعداد و عرض القوائم المالية للمؤسسة مع الإطار المحدد لإعدادها (3)

(1)مسعود صديقي ،نحو الايطار متكامل للمرتجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ،رسالة دكتورة ،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ،جامعة الجزائر ،ص2004،ص 24

(2)منصور احمد البديوي ،دراسات في الاتجاعات الحديثة في المراجعة نع تطبيقات عملية على معايير المراجعة الدولية ،الدار الجامعية ،الاسكندرية 2003،ص4

3-عبد الوهاب ،نصر علي ،خدمات المراقب الحسابات لسوق المال ،جزء الأول ،الدار الجامعية ،مصر 2002،

الفرع الثالث :أهمية التدقيق المحاسبي

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 نجد1 :

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 اختلاس متلاعبات ، 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 .

1 -محي الدين محمود عمر ،مذكرة شهادة ماجستير ،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ،السنة الجامعية 2007-2008ص ص 45-46

6. **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى** :

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 ا اقتصادية 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 (المصلحة العامة) 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 :أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق .

وسنقوم 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.1

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

أولا: التدقيق الإلزامي.

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

ثانيا : التدقيق الاختياري.

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

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد . أما في حالة المؤسسات الفردية ، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب . (2)

(1)محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص46

(2) مرجع سبق ذكره ، ص47

الفرع الثاني :من حيث مدى الفحص(حجم الاختبارات)

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

أولا : تدقيق شامل (تفصيلي) 1

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 باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

ثانيا : تدقيق اختباري.2

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: (3)

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .

.

1 - محمد سمير الصبان ،مرجع سبق ذكره، ص 36

2 - مرجع سبق ذكره ص 39

3 - مرجع سبق ذكره ص 40

ثانيا : تدقيق نهائي(1)

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 .

– تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

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 البدا 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.

(1) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 ، ص194

الفرع الرابع : من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولا : تدقيق كامل. 1

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

ثانيا : تدقيق جزئي.2

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون. يهدف التدقيق الجزئي 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 .

الفرع الخامس :من حيث القائم بعملية التدقيق

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

أولا : تدقيق داخلي

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.3

1 –مسعود صديقي ،مرجع سبق ذكره ص 33

2 –خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار المستقبل لنشر ،عمان ،1998ص22

3 –محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 5 200،ص5

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

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.1

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 كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.2

- 1HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI édition , Alger , 2002, P 07

2 عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، أسس المراجعة(الأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص25-26

الجدول 1-2 أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي

	المدقق الخارجي	المدقق الداخلي
الهدف	- خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة. - اكتشاف الأخطاء و الغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة
نوعية من يقوم بالتدقيق	شخص مهني مستقل عن المؤسسة يعين من طرف الملاك	موظف من طرف داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة و يعين من طرف الإدارة
درجة الاستقلال	استقلال الكامل عن الإدارة في عمليات الفحص و التقييم و إبداء الرأي	استقلال جزئي
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك ،حيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني عن القوائم المالية إلى الملاك	مسؤول أمام الإدارة ،و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا
نطاق العمل	يحدد دلك أمر التعيين و العرف السائد و معايير التدقيق المتعارف عليها ،و ما تنص عليه القوانين المنظمة لإعمال التدقيق الخارجي المستقل	الإدارة عي التي تحدد عمل المدقق الداخلي
توقيت الأداء	يتم فحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية ،و قد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة	يتم الفحص بصورة مستمرة و على مدار أيام السنة

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

المطلب الرابع :فروض التدقيق

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل ، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

سنقوم من خلال هذا المطلب بتقديم فروض التدقيق

: **فروض التدقيق.**

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة .وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات نظرية شاملة لها ، و هي كالآتي:1

- قابلية البيانات المالية للفحص .
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق و الإدارة .
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي احتمال حدوث الأخطاء
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي إلى سلامة تمثيل ا لقوائم المالية
- للمركز المالي ونتائج الأعمال
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد ، فإن ا لم دقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط
- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها .

1- محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ،ص15

فيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق1 :

1-قابلية البيانات للفحص.

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

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

القابلية للفحص :معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها ، فإنهما لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

البعد عن التحيز :بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

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

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

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة و إدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى ، وهو ما يعني ضمنا وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة

3-خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية

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

4-:وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء.

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية ، و بالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل

1-محمد بوتين ،مرجع سابق ، ص26

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

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

6-العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل

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

7-مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط.

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

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

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

المبحث الثاني :المسار التنفيذي لعملية 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 والاستقامة ، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

الفرع الأول : الخطوات التمهيدية

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

- ✓ **التحقق من صحة تعيينه** :والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- ✓ **الاتصال بالمدقق السابق** : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.
- ✓ **التأكد من نطاق عملية التدقيق.**
- ✓ **اتصالات أولي 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 والاستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها
- ✓ **فحص وتقييم النظام المحاسبي** :يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها :

1 - المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي

2- كيفية القيد والترحيل

3- دقة السجلات وكفايتها

4-استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة

(1) خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، مرجع سبق ذكره ، ص139

5-طرق الإهلاك المنتهجة

6-طريقة تقييم المخزونان

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 والمسئولين بالمؤسسة ، ومدى الاختصاص 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 انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية ، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق . وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ، ومن بين ما يتضمنه ما يلي (1)

- ✓ الأهداف الواجب تحقيقها
- ✓ الخطوات 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

1. ، مرجع سبق ذكره ، ص140

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. 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.

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 ، باعتباره المسئول 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 اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق
- ✓ ترتيب المهام حسب الأولويات
- ✓ فحص العمل المنتهي ، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الإ استغلال 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 الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

الفرع الرابع : أوراق العمل

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

(1) زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص79

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

الملف الدائم.

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة ، كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن مكتب تدقيق لآخر .وعموما يمكن أن يشتمل هذا الملف على1:

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

1 - **عموميات** :

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

2-وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية

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

3- الحسابات السنوية والتقارير

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

(1) محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 ، ص ص128 - 129

4-التحاليل الدائمة للحسابات

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

5 – كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي

يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب إتباع هو على المعدلات الواجب الخضوع لها وكل ما يتعلق بالرقابة الجباية والشبه جباية و الاشتراك في الضمان الاجتماعي نظرا لأهميتها، وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها .

6 – كل ما يتعلق بالجانب القانوني

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

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

عرف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين" نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، لتحقيق الهدف المتعلق بتامين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة[1] ".

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه ، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من :[2]

- حماية الأصول
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة

1Alain MIKOL , Les audits financiers– Comprendre les mécanismes du contrôle légal , édition d'organisation ,
paris , 1999, P141.

2 J. E. Combes et M. C Labrousse Publi , Audit Financier et Contrôle de Gestion, Union éditions, 1997, P 17.

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام ، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيقه لكل الحسابات ، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية . كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة .

في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية ، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي :

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

الفرع الأول : جمع الإجراءات.1

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

الفرع الثاني : اختبارات الفهم والتطابق2

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسئولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات ، فليتأكد المدقق من درجة الاعتماد ، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت

1-بوسنة حمزة ،مرجع سبق ذكره ص 100

2-مرجع سبق ذكره ص 101

والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات ، الوصف الكتابي ، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

الفرع الثالث : التقييم الأولي للرقابة الداخلية1

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

فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

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

الفرع الرابع : اختبارات الاستمرارية2

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

الفرع الخامس :التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية3

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره ، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام. بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها(نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة ، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

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

1 -بوسنة حمزة ، مرجع سبق ذكره ،ص102

2 -مرجع سبق ذكره، ص 104

3 -مرجع سبق ذكره، ص 106

المطلب الثالث :أدلة الإثبات والملف الجاري

الفرع الأول: أدلة الإثبات

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

فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد ، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع .

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

أنواع أدلة الإثبات

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

1. **المستندات 2**

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

- ✓ مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفواتير الشراء مثلا
- ✓ مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض
- ✓ مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة ، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها

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

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

1-محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص166

2- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص180

2. **الفحص المادي**

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

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

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

3. **المصادقات**

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

4. **الفحص التحليلي**

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

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

5. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:**

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

ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات ، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق

1 - عبد الفتاح الصحن ، احمد عبيد ، وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2007 ، ص81

2 - مرجع سبق ذكره ص 95

العملي .أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية ، ف إن ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء وتلاعبات ، ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.1

6. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية

ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.2

الفرع الثاني: الملف الجاري.

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق . ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية 3:

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

1 – خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص181

2 – مرجع سبق ذكره ص 183

3 – محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص131

المطلب الرابع :تقرير مدقق الحسابات

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

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 باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.1

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال ، 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 2

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 الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية ، الالتزام والثبات في تطبيقها ، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه.

1- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات) الناحية النظرية (، مرجع سبق ذكره ، ص129

- 2 عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص

خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي ، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام 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 باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية ، من تخطيط لعملية التدقيق ، تقييم نظام رقابتها ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

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

الفصل الثـاني

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 للمحاسبينIFAC ، والتي قامت بإصدار مجموعة معايير يتم تكييفها باستمرار مع متطلبات الواقع الاقتصادي

نستعرض من خلال الفصل التالي هذه المعايير في إطار مبحثين كالأتي :

المبحث الأول : تبني معايير التدقيق الدولية

المبحث الثاني :عرض معايير التدقيق الدولية

المبحث الأول : تبني معايير التدقيق الدولية

المطلب الأول : ماهية المعايير التدقيق الدولية

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

الفرع الأول: مفهوم المعايير التدقيق

تحتوي المعايير الدولية لتدقيق على مبادئ و الإجراءات الجوهرية و الإرشادات و الإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية ،و يمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية ،و بالتالي فان المعايير الدولية لتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم .1

الفرع الثاني :نشأة المعايير الدولية لتدقيق

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة و التدقيق ،تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة و هيئة محاسبية تمثل 49 دولة .2

و قد انبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية لتدقيق و التي تهتم بإصدار المعايير الدولية لتدقيق نيابة عن الاتحاد, و قد بدأت في إصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم ،و وصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988 ،و حظيت الدعوة الإيجاد معايير دولية لتدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق و المستفدين من خدماته محليا و دوليا ،و دلك لما لها من أهمية و لدورها في التقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان .

1 – احمد دحدوح حسين ,مراجعة الحسابات المتقدمة ,دار الثقافة لنشر و التوزيع ,عمان ,طبعة الأولى ,2009,ص66

2 – أمين عبد الله خالد,علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية ,دار وائل لنشر و توزيع ,عمان,2006,ص95

الفرع الثالث : أهمية معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها ، وان تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم ، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى1.

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية 2:

.1تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية .

.2تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية .

.3إن تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد .

.4إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة .

.5إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها .

المطلب الثاني : كيفية صدور المعايير الدولية لتدقيق

1 - لجنة التدقيق الدولية :3

- أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد .
- يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها.

1 – حازم هشام الالوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ج 1 ، ط 2003 ، ص 99 ،

2 – محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 170,169

3 – تعريب عصام مرعي ، أدلة التدقيق الدولية – اتحاد المحاسبين الدولي – ، الطبعة الأولى ، دار العلم للملايين ، بيروت ، 1987 ، ص15

- ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن استراليا ، كندا ، فرنسا ، جمهورية ألمانيا الاتحادية ، الهند ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، الفلبين ، المملكة المتحدة ، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.
- يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على اكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

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

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

فمعايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية . 24

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

2 – صدور المعايير التدقيق الدولية :

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي 3 :

1. انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى ، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا ، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة الت دقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

1 – محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية – المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف علي ها والمعايير الدولية – ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002 ، ص156

2 – مرجع سبق ذكره ص 160

3 – مرجع سبق ذكره ، ص ص156 -158

2. أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ، إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشان:

- فحص القوائم المالية ربع السنوية .
- اختبار القوائم المالية التقديرية.
- تجميع القوائم المالية.

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

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

أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار ، احدهما طبقا لتاريخ الإصدار ، والثاني طبقا موضوع المعيار ، واخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم 1 ، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي:

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

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

جدول 2-1 معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات و مبادئه العامة	**ISA520**	الإجراءات التحليلية
ISA 210	شروط الارتباطات بمهنة التدقيق	**ISA530**	عينة التدقيق و الوسائل الاختيارية
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق	**ISA540**	تدقيق التقديرات المحاسبية
ISA 230	التوثيق إعداد أوراق عمل التدقيق	**ISA550**	الاطراف دات العلاقة
ISA 240	الغش و الخطأ	**ISA560**	الاحداث اللاحقة
ISA 250	دراسة القوانين و اللوائح عند عملية التدقيق القوائم المالية	**ISA570**	الاستمرارية
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	**ISA580**	اقرارات الادارة
ISA 300	**التخطيط**	**ISA600**	الاعتماد على اعمال مدقق اخر
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة و محيطها و أخطارها	**ISA610**	الاعتماد على اعمال المدقق الداخلي
ISA 320	الأهمية النسبية	**ISA620**	الاعتماد على اعمال الخبراء المتخصصين
ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة	**ISA700**	تقرير المدقق عن القوائم المالية
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات	**ISA710**	المقارنات
ISA 500	أدلة الإثبات في التدقيق	**ISA720**	المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية
ISA 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة	**ISA800**	تقرير المدقق عن مهام التدقيق دات الاغراض الخاصة

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

المطلب الثالث : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي : 1

- ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية ، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار" ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية" ، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية ، والتي تنص على " في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية ، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة."
- يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي لل مؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة ، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية ، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة ، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.
- ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10 ، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

1- عيد حامد معيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية ،بالمملكة العربية السعودية ، الإدارة العامة للبحوث ، ط 1 ، الرياض ،1994 ، ص ص28 29-

المبحث الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

المطلب الأول : معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي

تضمنت معايير التدقيق الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة في المعايير من200 إلى 230 ، ومعايير تخص المسؤوليات من 240 إلى 260 ، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 إلى402 .

سنفصل في هذه المعايير وفق ثلاث فروع كما يلي :

الفرع الأول : معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي

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

1. ISA 200 أهداف التدقيق و المبادئ 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

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 .2

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

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

1 – داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 2 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص28-29

2 – مرجع سبق ذكره ص 36

3 – مرجع سبق ذكره ص 37

2- ISA 210 شروط الارتباطات بمهمة التدقيق1

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.

3 - ISA 220 الرقابة على جودة أعمال التدقيق 2

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

4 - ISA 230 التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق) .3

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 أو الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى

تكمن أهمية أوراق العمل في كونها :

- 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

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

- ✓ يجب أن تحتوي أوراق العمل معلومات تتعلق بالهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة
- ✓ يجب أن تحتوي ملخصات أو نسخا من المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة
- ✓ معلومات تتعلق بالبيئة الصناعية والاقتصادية وكذلك البيئة التشريعية التي تعمل ضمنها المؤسسة

1 – داوود يوسف صبح ، ، مرجع سبق ذكره ، ص ص29 ,30

2 – مرجع سبق ذكره ص 34

3 – مرجع سبق ذكره ص 244

- ✓ 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
- ✓ 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

الفرع الثاني : معايير المسؤوليات

1 -ISA 260 توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة1

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

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

1 -حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 1 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004 ، ص597

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

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

الفرع الثالث :التخطيط والرقابة الداخلية

1 – ISA 300 : التخطيط

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

1 - مرجع سبق ذكره ص 603

"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 التخطيط الملائم لعملية التدقيق المدقق على: 1

- 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 2

- 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 .

1-حسين دحدوح ، حسين القاضي ، ، مرجع سبق ذكره ، ص242

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

3 – ISA 315 الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.1

يشير 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.

1– احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 1 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2008 ، ص ص115-119

المطلب الثاني :معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي

الفرع الاول : أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة

1 –ISA 500 أدلة الإثبات في التدقيق

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

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

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 :2

- تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المؤسسة
- أدلة التدقيق المنتجة داخليا موثوقة أكثر عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة المفروضة من

قبل المؤسسة فعالة.

- تكون أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة (كملاحظة تطبيق عنصر الرقابة) موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (كالاستفسار عن تطبيق عنصر الرقابة) .
- تكون أدلة التدقيق موثوقة أكثر عندما تكون موجودة في شكل وثائقي ، سواء كان ذلك ورقا أو في واسطة الكترونية أو وسائط أخرى .
- أدلة التدقيق التي توفرها الوثائق الأصلية موثوقة أكثر من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكسات

1 - عبيد بن سعد المطيري ، مساقبل مهنة المحاسبة و المراجعة-تحديات و قضايا معاصرة-دار المريخ لنشر –سعودية ، ص 59ص61

2 - احمد حلمي جمعة ، ، مرجع سبق ذكره ، ص20

إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:1

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.

2-: ISA 510 الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة 2

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

تفيد أن:

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

1-غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 229

تعتمد كفاية وملاءمة 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.

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

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

الفرع الثاني : عينة التدقيق و تدقيق التقديرات المحاسبية و الأطراف ذات العلاقة

1- 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.

✓ حجم وانتقاء العينة

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

جب 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.

1 -حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 ، ص270

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

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

✓ **تنفيذ إجراءات التدقيق**

على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار ، وإذا كان هناك بند ليس مناسبا لتطبيق الإجراء 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 البند1 .

✓ **تقييم نتائج العمليات**

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 .

1 -احمد حلمي جمعة ، ، مرجع سبق ذكره ، ص181

2- ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية

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

- ✓ مخصصات تخفيض قيمة المخزون السلعي والمتحصلات النقدية إلى قيمتها القابلة للتحقق
- ✓ مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من السنوات تمثل العمر الإنتاجي المقدر؛
- ✓ الإيرادات المستحقة
- ✓ الضرائب المؤجلة
- ✓ أعباء مواجهة الخسائر الناجمة عن ملاحقة قضائية
- ✓ خسائر متوقعة لعقود المقاولات قيد 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 المحاسبي: 2

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

وعليه أيضا مقارنة التقديرات 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.

1-حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص242

2- مرجع سابق ، نفس الصفحة

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.1

الفرع الثالث : **الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة**

❖ 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 التقرير.2

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى:

❖ -**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.

1-حسين دحدوح ، حسين القاضي ، ، مرجع سبق ذكره ، ص144

2-احمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص108

❖ **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.

❖ **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 واتخاد الإجراءات التي تتناسب مع تلك الظروف ، على أن يشير في تقريره الجديد إلى هذه التعديلات.

2. ISA 570 الاستمرارية

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

مؤشرات مالية:

- ✓ الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة
- ✓ اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع 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

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

- ✓ 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

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

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

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

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

1 حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص238

2 محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص244

3 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. 1

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

المطلب الثالث : معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي

تضمنت معايير التدقيق الدولية اعتماد المدقق على أعمال الآخرين في المعايير600 ،620،610 كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المدقق والإجراءات التي قد تتبع تلك الأنواع من ، 720 ، 710 ، التقارير في المعايير700 ، 800.، 720 ،710

الفرع الأول : الجهات المساعدة للمدقق

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

1 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 : 2

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها .
- درجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء .

1–حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص685 -688

2 – احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية و قواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 9 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء 90 .، للنشر ، عمان ، 2009 ، ص ص89–90

- 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:

- 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.

3 ISA 610 الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهج فعال 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 هي1 :

- مكانة المدقق الداخلي في التنظيم
- مدى العمل المتاح للمدقق الداخلي ، ووجهة نظر الإدارة حول توصيات التدقيق الداخلي ومدى دلالتها

1-احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص97

- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي(سياسة التوظيف والتدريب)
- العناية المهنية المناسبة(وجود برنامج للتدقيق الداخلي، أورا ق عمل، الإشراف الفعال والتوثيق)

4 -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: 1

- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة ، مثل التقييم الاكتواري في التامين
- 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 أهمها2 :
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 ؛
- 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 توكيدات القوائم المالية ، إضافة لمراعاة ما يلي:

1 –حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 3 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004 ، ص ص86 -87

2- احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 9 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص83-86

- 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 .

الفرع الثاني : تقرير المدقق

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

1-: ISA 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية

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

- عنوان 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

1 – احمد حلمي جمعة ، ، مرجع سبق ذكره ، ص ص120-122

- يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بان عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه
- فقرة الرأي :

أن بنص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية ، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

- يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق ، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة ، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية .
- يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد ، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن 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:

- **الرأي المتحفظ:**

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

- **عدم إبداء الرأي:**

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

- **. الرأي المعاكس:**

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

2 –720 ISA المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية1

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 المد قق 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.

3– 800 ISA تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.2

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

- القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما.

1 – حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص246 –247

2 – محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص247 –248

- 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.

خلاصة

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.

الجانب التطبيقي

تمهيد:

من اجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه و بناء توصياته ،و لتدعيم الجانب النظري له،تطلب الأمر القيام بالدراسة الميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم ،و هي مؤسسة اقتصادية عمومية جزائرية .

ودلك من اجل تحليل واقع مهنة التدقيق بالجزائر و طبيعة العمليات التي تتم بها ،و دلك لتحديد مدى التزامها بتطبيق ما هو منصوص عليه بمعايير التدقيق الدولية ،سواء فيما يخص شخص المراجع من تأهيل و استقلالية تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه ،أو فيما يخص مراحل عملية التدقيق التي تتطلب الالتزام الكامل بإرشاداتها .

لدلك فان هدف هده الدراسة يتمثل في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية :

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

المبحث الأول :تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

يعد ميناء مستغانم جزء أساسي من البنية التحتية الخاصة بالنقل، فهو ضروري للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية من خلال تقديم العديد من الخدمات كالخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري.

سوف يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم، أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم، والهيكل التنظيمي العام لهذه المؤسسة.

المطلب الأول : لمحة تاريخية حول مؤسسة ميناء مستغانم

يتم تطوير ميناء مستغانم بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزء أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة، إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر

أروقة نقل متعددة الأنماط.

1-نشأة الميناء

كان ميناء مستغانم خليجا صخريا حادّاً يمتدّ بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة، إستخدمه القراصنة لإقتسام الغنائم، سُمّي ميناء مستغانم فيما قبل 1833 ب" مرسى الغنائم ."ومن هنا سمّيت المدينة "مستغانم."

.في سنة 1848 ، أنشئ أوّل رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل إمتداده إلى 325 متر بحلول سنة1881 إنطلق أوّل مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882 وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة.

تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1890 و 1904 انتهت بميلاد أوّل حوض للميناء.

بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941 ، تم إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر .فيما بين اية 1955 وبداية1959

2.نشأة مؤسسة ميناء مستغانم

يقدّم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات : الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية اقتصادية /شركة ذات أسهم EPE/ EPM/ Spa أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982في 29 فيفري1989 شقّت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية /شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة" الموانئ"، تحمل للسجل التجاري رقم01.**B**.**88** وتخضع للقانون التجاري و مدني طبقا لاحكام القوانين 88-01و88-03و88-04 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988و النتظمة لنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للمرسوم 88-101الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988و المرسوم 88-119 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988و المرسوم 88-177الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

- إستثمار وتطوير ميناء مستغانم
- إستغلال الآلات والإنشاءات المينائية
- أعمال إنجاز صيانة و تهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية
- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين؛
- مباشرة عمليات الشحن والتفريغ المينائية؛
- مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها؛
- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

بتاريخ 27 فيفري 2008 تم رفع راس مال الشركة الى 500.000.000 دج

المطلب الثاني :أهداف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في ظل الخصائص التي تميزها.

1-أهداف مؤسسة ميناء مستغانم

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى تحقيق الأهداف التالية:

-تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدّة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر

-تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاءة عالية)

-كون الآذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الاقتصاديين

-تسيير أملاك الدولة

-تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم

-استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية

-تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وتحديد البنيات الفوقية للميناء

-إصدار برنامج أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين

- تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية

-تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو...الخ

-تنفيذ كل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالهدف الإجتماعي.

-2-مميزات وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم

تتميز مؤسسة ميناء مستغانم ب:

-موقع جيو إستراتيجي هام ؛

-وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية؛

-محطات رسو متخصصة لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة ؛

-إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزفت؛

-قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة؛

-حماية جيدة للبضائع ؛

-تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني

- بنى فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الإقتصاديين

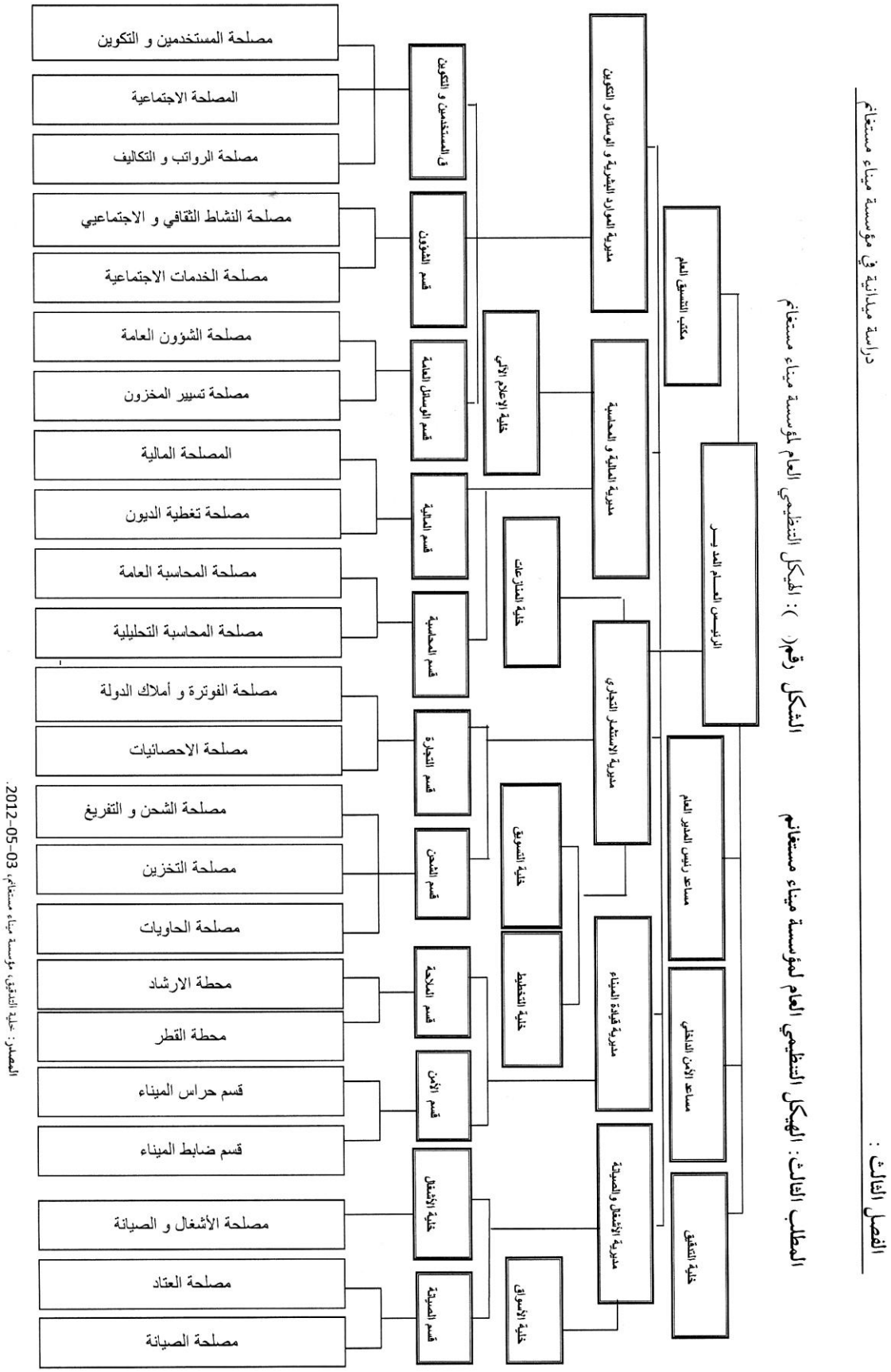
-إطارات وعمال مهيئون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ

-ساعات عمل متواصلة 24 :سا 24 /سا و 7 أيام 7 /أيام.

المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم

الفصل الثالث : دراسة ميدانية في مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم الشكل رقم( ): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم



المصدر: خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم، 03-05-2012.

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم:

المديرية العامة

وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، ترتب وتراقب جميع مديريات المؤسسة وتفرض سلطتها عليهم .وتتكون من:

1-1رئيس مدير عام : هو الممثل الوحيد القانوني للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم ا المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه درجة في هيكل المؤسسة.

1-2مساعد مدير عام :ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في إتخاذ القرارات المناسبة وفي كلالأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

1-3مساعد الأمن الداخلي :وهو الشخص المخول قانونا بحفظ الأمن والسلامة داخل الحرم المؤسساتي ومعاونيه

يشرفون على الحفظ من الأخطار المادية والبشرية وتصدي لكل الأخطار المحتملة.

1-4مكتب التنسيق العام :وهو الذي يتولى جميع الأعمال التي يصدرها المدير العام إليه، والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن والسكينة للمديرية ومنع دخول الأجانب.

1-5خلية التدقيق :هذه الخلية على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد من احترام إجراءاتالتسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2-مديرية الموارد البشرية

تم مديرية الموارد البشرية بتنظيم وتنسيق ومراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة .تتكون هذه المديرية من الفروع التالية:

2-1قسم المستخدمين والتكوين :يقوم هذا القسم بالإشراف ومراقبة تطبيق سياسة المؤسسة في إطار تسيير المستخدمين، كما يقوم بإعداد برامج التكوين والحرص على تطبيقها، بالإضافة إلى مشاركته في إعداد المي زانية فيإطار مصاريف المستخدمين .ويتكون من المصالح التالية:

2-1-1مصلحة المستخدمين والتكوين :تم هذه المصلحة بإعداد القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين، كما تسهر على تطبيق إجراءات التوظيف، وتصنيف المستخدمين، وتقوم بإعداد وتنظيم برامج التكوين والسهر على تطبيقها.

مصلحة الأجور والتكاليف : وهي المصلحة التي تشرف على دفع أجور المستخدمين وتكاليف العمل من منح ومكافئات نظير العمل الذي يقوم به العامل خلال الشهر الواحد وطوال مدة تواجده في المؤسسة، والاستفادة كذلك من باقي الأرباح التي تحققها المؤسسة.

2-1-3المصلحة الاجتماعية :تم هذه المصلحة بملفات حوادث العمل، التوقف عن العمل بسبب المرض، تعويضات المصاريف الطبية، وطب العمل.

2-2قسم الوسائل العامة :يهتم قسم الوسائل العامة بتسيير الوسائل العامة، ويتكون من مصلحتين:

2-2-1مصلحة الوسائل العامة : وهي المصلحة التي تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من ش راء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات المساعدة على تنفيذ العمل وقطاع غيار مختلف المركبات وقطاع الغيار الخاص بالقاطرة ومختلف العتاد من) كومبيوتر، آلات نسخ،مكاتب، كراسي (بالإضافة إلىمستلزمات المكتب من أقلام وأوراق...الخ.

كما تشرف مباشرة على جميع المهام التي يقوم بها ا أعوان المؤسسة أثناء تنفيذ أعمالهم في المهام الخاصة بداخل وخارج الوطن.

2-2-2مصلحة تسيير المخزون :تقوم مصلحة تسيير المخزون بتسيير المخزون، وتقوم بعملية جرد لهذه المخزونات.

2-3قسم الشؤون الإجتماعية :يهتم قسم الشؤ ون الإجتماعية بتسيير الأنشطة الإجتماعية و الثقافية في المؤسسة ويتكون من مصلحين:

2-3-1مصلحة الخدمات الإجتماعية :وهي المصلحة التي تشرف وتعالج الجانب الإجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الإجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه وهو مؤمن من كل الأخطار التي قد تصيبه سواء كانت حوادث عمل أو أمراض مهنية و استفادته من منح وتعويضات أثناء كامل مدة العجز أو المرض ومن جميع التأمينات الإجتماعية مثل المنح المدرسية، فترة الأمومة بالنسبة للنساء....الخ.

2-3-2مصلحة النشاط الرياضي والثقافي : وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الأنشطة الرياضية والترفيهية التي تتم طوال السنة الواحدة لصالح أبناء العمال والعمال كمكافأة لهم على اهودات المبذولة طوال السنة وتتمثل في برمجة رحلات سياحية خلال الأعياد المتسمية والموسم الإصطيافي.

أما الأنشطة الرياضية فتتمثل في برمجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الإقتصادية الأخرى لتوحيد العمال وإشعارهم بروح التضامن والإخاء فيما بينهم.

مديرية المالية والمحاسبة

وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى الدفاتر وإمساك الواحدة، السنة خلال نفذت التي المالية العمليات كل وإحصاء المسطرة، للأهداف مطابقتها

التجارية المبينة للنشاط التجاري، وتتكون من:

3-1قسم المحاسبة :يشرف قسم المحاسبة على جميع العمليات الحسابية وفقا للنظام المحاسبي المالي ويتكون من مصلحتين:

3-1-1مصلحة المحاسبة العامة :تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها ا المؤسسة ووضع الملاحظات

اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج.

3-1-2مصلحة المحاسبة التحليلية :وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على تحليل جميع التكاليف.

3-2قسم المالية :يشرف قسم المالية على التسيير المالي للمؤسسة وإعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين:

3-2-1المصلحة المالية :وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على متابعة الأوضاع المالية للمؤسسة.

3-2-2مصلحة التحصيلات :وتقوم بتحصيل جميع الأموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الإقتصاديين وتتبع حركة انتقال الأموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين أوالإلتزامات تجاه المؤسسة مع تهديد هؤلاء المتعاملين (الزبائن) باللجوء إلى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقام.

4-مديرية الاستثمار التجاري

وتقوم هذه المديرية ب:

-تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، والتخزين)؛

-تسيير أملاك الدولة المينائية ؛

-تسيير الإنشاءات المتخصصة؛

-متابعة تطور تقنيات الإستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفعالية داخل المؤسسة.

وتتفرع هذه المديرية إلى:

4-1قسم الشحن والتفريغ :تقتصر مهامها على الشحن والتفريغ والتخزين، ويتكون من ثلاثة مصالح:

مصلحة الشحن والتفريغ :هي المصلحة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرفأ الميناء أو التي تنتظر دورها للرسو، وتتطلب عملية الشحن والتفريغ يد عاملة مؤهلة وغير مؤهلة، كما

تتطلب آلات و رافعات لتنفيذ العمل المنشود .وعملية الشحن والتفريغ هي أهم عملية في مفهوم النشاط التجاري كونهاا تمثل مجموعة السلع والبضائع التي يتطلب شحنها وتفريغها بدل الكثير من العناية والصرامة والاحتراس أثناء

العملية.كما تتميز بتنوع مصدرها كونها بضاعة خط يرة أو سريعة التلف أو باهظة الثمن.

4-1-2مصلحة التخزين :تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم، كما تسهر على الاستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين، وتراقب وترسل مستندات التخزين إلى مصلحة الفواتير.

4-1-3مصلحة الحاويات :وهي المصلحة المختصة على الإشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء، ومعرفة محتوياها وفرزها.

4-2القسم التجاري :ينظم مهام مصلحة الفواتير، الأملاك والإنشاءات المتخصصة، يسهر على ترجمة وتطبيق سلم الأثمان المعمول به، وينقسم إلى مصلحتين:

4-2-1مصلحة الفوترة وأملاك الدولة :هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة ومكلفة بمتابعة دخول السفن، إنشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في إعدادها.

4-2-2مصلحة الإحصائيات :تقوم بإعداد الدوريات الإحصائية.

4-3 خلايا مديرية الإستثمار التجاري :تضم مديرية الإستثمار التجاري الخلايا التالية:

4-3-1خلية الدراسات والتخطيط :وهي الخلية التي تقوم بإعداد مخططات شهرية وسنوية توضح فيها نسبة النشاط التجاري لكل شهر مع إحصاء عدد السفن الراسية خلال الشهر الواحد وتحديد نوعية حمولة كل سفينة على حدة ووضع مقارنة حول نسبة النشاط لكل شهر مقارنة مع الشهر الذي يليه، كما توضع مخططات تبين نسبة النشاط التجاري بالنسبة للسنة الواحدة و مقارنتها بالسنة التي قبلها لتحديد نسبة التطور الحاصل إذا وجد، وتوضح المخططات وضعية السنة المقبلة و تحدد فيها الأهداف والأرقام التي هدف المؤسسة للوصول إليها وهذا عن طريق وضع احتمالات تقريبية.

4-3-2خلية التسويق :وهي الخلية التي يتمحور د ورها الأول في التعريف بالميناء ودوره الجيواستراتيجي بمنطقة الغرب الجزائري كونه يعتبر همزة وصل بين الغرب الجزائري ومنطقة الوسط والجنوب الجزائري، وما يوفره من امتيازات تجعله الميناء الأمثل لعملية التصدير و الإستيراد .وتتمثل هذه الإمتيازات في الموقع الجغرافي، التسهيلات الإدارية، التحفظات الجمركية، انخفاض نفقات الشحن والتفريغ، وسائل العمل المتطورة،أماكن تخزين واسعة . وهي الشروط التي تجلب دراسة برامج الإستيراد للمتعاملين المينائيين.

4-3-3خلية المنازعات :وهي الخلية المختصة في المنازعات التي قد تنشأ أثناء تنفيذ العمل، فهي قد تكون منازعات ناتجة عن إخلاء أحد المتعاملين مع المؤسسة بالتزامات أو نتيجة اعتراض هذا المتعامل على ظروف العمل أو الزيادات المالية أو على أي أشكال من شأنه أن يؤثر على صحة التعاملات التجارية.

كما يمكن أن يكون النزاع بين المؤسسة وأحد العمال وهو النزاع الذي يندرج ضمن إطار نزاعات العمال الفردية كارتكاب العامل لخطأ من الدرجة الثالثة استلزم قطع علاقة العمل (أي فصله)، لذا يلت زم هذا العامل بالدفاع عن حقوقه والدخول مع المؤسسة في نزاع يتولى النظر فيه المحكمة الاجتماعية.

كما يمكن أن يكون النزاع جماعي وهو ما يعرف بنزاعات العمل الجماعية، حيث يدخل جميع العمال في نزاع مع المؤسسة ممثلين في ممثلهم النقابي نتيجة رفض صاحب العمل (المؤسسة) تنفيذ الإلتزام مثلا (الزيادة في الأجور).

5-مديرية قيادة الميناء

وتقوم بتأمين حركة الملاحة(دخول السفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها إلى آخر)، وتأمين الحدود المينائية، وتتكون من قسمين:

5-1قسم الملاحة :ويشرف مباشرة على جميع ا لبحارة النائبين لها والملزمون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسئوليهم المباشرين، ويلزم أن يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن لهؤلاء البحا رة أن يتولى مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع بتنوع مؤهلات كل بحار على حدة ويتكون من:

5-1-1محطة القاطرة :وهو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المنيطة بها أو أثناء العودة من تنفيذ هذه المهام .حيث ل ا يجوز بل يمنع منعا باتا على أي سفينة أخرى مهما كان نوعها أن تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق يحول عليها تنفيذ أعمالها بطريقة سليمة.

5-1-2محطة سفينة الإرشاد :وهو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة إرشاد المخصصة لنقل أثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند إدخال السفن أو إخراجها من الميناء، باعتباره المسؤول الأول على عملية إدخال وإخراج السفن وبدونه لا يمكن أن تتم العملية

قسم الأمن :ويختص في حفظ الأمن من كل الأخطار التي من شانها أن تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال، وحفظ الصحة وذلك بالحرص على نظافة المحيط المخصص للعمل، وتفادي بذلك كل أنواع الأمراض التي يصاب بها ا العامل أثناء توليه العمل.ويتفرع هذا القسم إلى:

5-2-1قسم ضابط الميناء :ويشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الإتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة) حجم السفينة، طولها، لكي ينسق تحديد الرصيف الخاص بالتوقف.

5-2-2قسم حراس الميناء :وتتمثل مهامه في حراسة الميناء.

6-مديرية الأشغال والصيانة

وهي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل و المتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء الهياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد السلامة للعمال.

أما الصيانة يقصد بها أن المؤسسة تمتلك عتاد وآلات تساعد على تنفيذ العمل بصفة منتظمة وسريعة، وعليه فإن هذه الآلات قد تحتاج إلى عملية إصلاح في حالة تعرضها لعطب، فيقوم عمال مؤهلون بعملية الإصلاح لتلك الآلات .تتكون هذه المديرية من:

6-1قسم الصيانة :يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع أنشطة حفظ وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة إلى استبدال المعدات وقطع الغيار، ويتكون من مصلحتين:

6-1-1مصلحة الصيانة :وهي المسؤولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع، وموقف السيارات،

والمعدات الميكانيكية.

6-1-2مصلحة العتاد :تم مصلحة العتاد بتنظيم عمل مشغلي الآلات، وتوفير ومراقبة معدات المناولة.

6-2قسم الأشغال :يهتم قسم الأشغال بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة، ويتكون من مصلحة الأشغال والصيانة.

6-2-1مصلحة الأشغال والصيانة :تشرف هذه المصلحة على تنفيذ أعمال صيانة أصول المؤسسة.

المبحث الثاني :مهنة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم

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

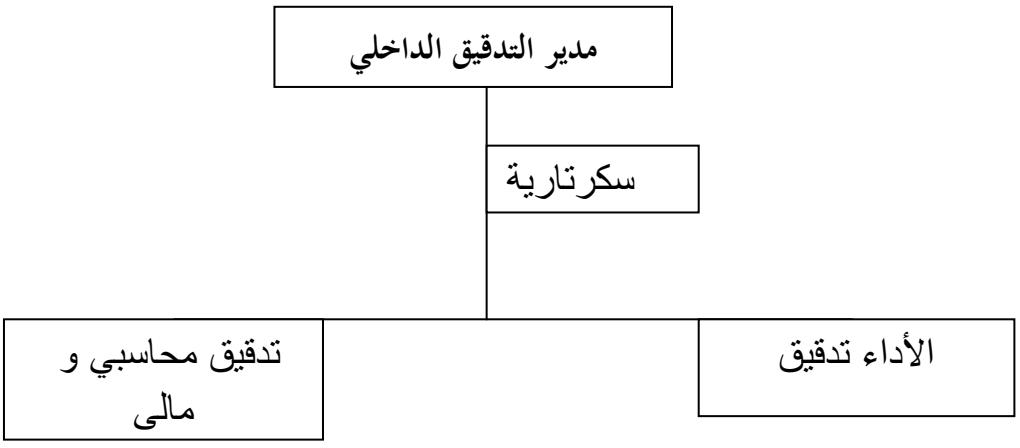
المطلب الأول :التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

يكتسي التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا أساسيا، حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في المعلومات ذات الثقة والتي تساعد في إتخاذ القرار.

-الفرع الأول : الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

امتثالا لدليل التدقيق الداخلي الذي أعدته شركة تسيير الموانئ، فإن وظيفة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عند أدائه لمهامه.
ومن أجل تسهيل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم يتم اقتراح هيكل تنظيمي للتدقيق الداخلي للمؤسسة، كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل3-2 :الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي



المصدر :خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم،17-05-2016

2- العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

-يقوم المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم بتقديم جميع التقارير الخاصة بعمليات التدقيق إلى المديرية العامة؛

-يقوم المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم بمساعدة جميع المديريات، الأقسام، والمصالح من أجل تطوير الأداء وتحسين العمل.

3-علاقة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم مع التدقيق الخارجي

-يتأكد المدقق في مؤسسة ميناء مستغانم من مدى تطبيق التوصيات والإرشادات التي قام بها المدقق الخارجي، أثناء قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة؛

-يعتمد المدقق الخارجي على تقارير التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من أجل إبداء رأيه في مجال معين.

4-مجال التدخل

-تمارس وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بدون قيود أثناء تدخل المدقق الداخلي، حيث كل الأنظمة، العمليات، الوظائف والأنشطة المتواجدة على مستوى هذه المؤسسة تخضع لعملية التدقيق الداخلي؛

-المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم له الحق في الحصول على جميع الوثائق والمعلومات الضرورية من أجل تنفيذ مهامه.

5-أخلاقية المهنة

عند تنفيذ عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تتوفر لدى المدقق مجموعة من الخصائص منها:

-النزاهة والاستقامة؛

-الموضوعية؛

-الاستقلالية؛

-الثقة والسرية؛

-الكفاءة المهنية.

الفرع الثاني :دعم خلية التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم بمدقق محاسبي ومالي

نظرا للتعاملات المتنوعة التي تقوم بها مؤسسة ميناء مستغانم، وكثرة تدفق المعلومات المحاسبية والمالية، ومن أجل منع الأخطاء والانحرافات والتلاعبات، يتم اقتراح تدقيق محاسبي ومالي تابع إلى الهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق في هذه المؤسسة.

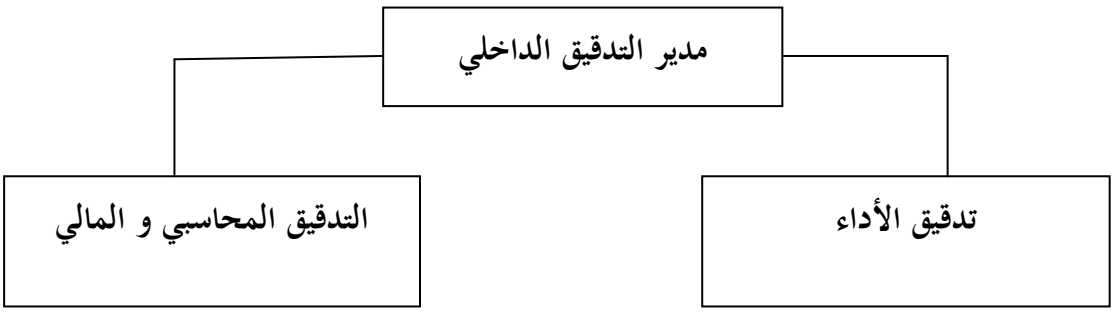
1-مهمة التدقيق المحاسبي والمالي

يقوم المدقق المحاسبي والمالي بفحص مصداقية وصحة وشرعية وعدالة المعلومات المحاسبية والمالية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، والوسائل والأساليب المستخدمة لتحديد قياس وتصنيف ونشر هذه المعلومات.

2-الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي

يوضح الشكل الموالي الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي:

الشكل3-3 :الوضع التنظيمي للتدقيق المحاسبي والمالي



المصدر :خلية التدقيق، مؤسسة ميناء مستغانم،17-05-2016

تنظيم العمل

-التأكد من التسجيل المحاسبي وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما؛

-التأكد من التسجيل الصحيح لجميع العمليات لكل دورة محاسبية؛

-التأكد من صحة وتوزيع الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالدورات المحاسبية الأخرى؛

-دراسة سبل الحفاظ على الأصول والتحقق من وجودها؛

-التأكد من الإستخدام الكفء والإقتصادي للموارد؛

-تحديد الأخطاء والغش؛

-التحقق من تنظيم الأوضاع المالية في إطار الجوانب المالية والمحاسبية والإقتصادية؛

-فحص العمليات والبرامج من أجل التأكد من أن النتائج متناسقة مع الأهداف المسطرة لها؛

-إعداد التقرير في الوقت المحدد وفقا للمعايير المقبولة عموما.

4-المسؤوليات

-تنفيذ جميع المهام الموكلة إليه من طرف مدير التدقيق؛

-احترام البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي على مدار العام؛

-المحافظة على الوسائل الموضوعة تحت تصرفه؛

-احترام قواعد السلوك وفقا لأخلاقية المهنة.

5-علاقة المدقق المحاسبي والمالي مع الهياكل الأخرى

-تقديم التقارير إلى مدير التدقيق الداخلي؛

-يعمل بالتنسيق والتعاون مع هياكل المؤسسة من أجل تطوير وتحسين العمل.

6-مؤهلات المدقق المحاسبي والمالي

-التعليم العام :شهادة جامعية في المحاسبة والمالية.

- IAS/IFRSالتكوين المهني :التدقيق المحاسبي والمالي، معايير

-الخبرة المهنية :الحد الأدنى 5 سنوات في المحاسبة والمالية.

7-شروط العمل

-المهارات البدنية :حدة البصر والسمع، وحالة بدنية جيدة؛

-المهارات العقلية :العمل الجاد، القدرة على الاتصال والتنظيم، الفكر التحليلي والتركيبي.

8-مقاييس التقييم

-الانتهاء من مهام التدقيق المحاسبي والمالي في الوقت المناسب؛

-تقديم توصيات بناءة؛

-الامتثال للقوانين وأخلاقيات المهنة

المطلب الثاني : دراسة تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

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

ومن أجل القيام بهده العملية سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى إجراءات تدقيق الأجور، تقييم عملية تدقيق الأجور، والتوصيات والاقتراحات المتعلقة بنظام الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم.

الفرع الأول :إجراءات تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

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

1 - تحديد أهداف عملية التدقيق

من أجل القيام بعملية تدقيق الأجور، يتم تحديد الأهداف المتعلقة بهده العملية و التي تتمثل فيما يلي:

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

2 - مقاييس عملية تدقيق الأجور

يتم تدقيق الأجور المستخدمين بالإعتماد على مجموعة من المقاييس تتمثل فيما يلي:

2-1 قانون العمل

من أجل القيام بعملية تدقيق الأجور لابد من الإعتماد على قانون العمل، حيث توجد إتفاقيات جماعية

تتضمن مجموع شروط التشغيل والعمل فيما يخص فئة أو عدة فئات مهنية، وفي هذا الصدد سيتم ذكر المادة 114والمادة 120 من قانون العمل.

-تنص المادة 114 من قانون العمل على :الإتفاقية الجماعية إتفاق مدون يتضمن مجموع شروط التشغيل والعمل فيما يخص فئة أو عدة فئات مهنية.

الاتفاق الجماعي اتفاق مدون يعالج عنصرا معينا أو عدة عناصر محددة من مجموع شروط التشغيل والعمل بالنسبة لفئة أو عدة فئات اجتماعية أو مهنية، ويمكن أن يشكل ملحقا للإتفاقية الجماعية.

تبرم الاتفاقيات والاتفاقات الجماعية ضمن نفس الهيئة المستخدمة بين المستخدم والممثلين النقابيين للعمال.

كما تبرم بين مجموعة مستخدمين أو منظمة أو عدة منظمات نقابية تمثيلية للعمال من جهة أخرى.

.تحدد تمثيلية الأطراف قي التفاوض طبقا للشروط المنصوص عليها في القانون1 "

-تنص المادة 120 من قانون العمل على" :تعالج الإتفاقيات الجماعية التي تبرم حسب الشروط التي يحددها القانون، شروط التشغيل والعمل ويمكنها أن تعالج خصوصا العناصر التالية:

.1التصنيف المهني،

.2مقاييس العمل، بما فيها ساعات العمل وتوزيعها،

.3الأجور الأساسية الدنيا المطابقة،

.4التعويضات المرتبطة بالأقدمية والساعات الإضافية وظروف العمل، بما فيها تعويض المنطقة،

.5المكافآت المرتبطة بالإنتاجية ونتائج العمل،

.6كيفيات مكافأة فئات العمل المعنيين على المردود،

.7تحديد النفقات المصرفية،

.8فترة التجريب والإشعار المسبق،

.9مدة العمل الفعلي التي تضمن مناصب العمل ذات التبعات الصعبة أو التي تتضمن فترات التوقف عن النشاط،

. 10التغيبات الخاصة،

. 11إجراءات المصالحة في حالة وقوع نزاع جماعي في العمل،

1 CODE du TRAVAIL: Recueil de testes législatifs et Réglementaires, Edition corrigée et mise à jour,
augmentée d'annotations, Berti édition, Algérie, 2ème Edition, 2003, p p : 70- 71.
2 CODE du TRAVAIL, Op. cit, p p : 74- 75.

. 12الحد الأدنى من الخدمة في حالة الإضراب،

. 13ممارسة الحق النقابي،

. 14مدة الاتفاقية وكيفيات تمديدها أو مراجعتها أو نقضها2 "

3 - فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتم فحص الهيكل التنظيمي من أجل التأكد أن الأجور المدفوعة تناسب مناصب عمل موجودة فعلا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2-3إستمارة التدقيق الداخلي

يتم القيام بملأ إستمارة التدقيق الداخلي التي تتعلق بمجموعة من الأسئلة الخاصة بأهداف عملية تدقيق أجور المستخدمين .تمثل الإجابة " نعم " نقاط القوة، تمثل الإجابة " لا " نقاط الضعف، كما يتم تسجيل جميع الملاحظات المتعلقة هده العملية.

وقد تم الاعتماد على الملحق رقم (01) من أجل القيام هده العملية و التي تمت على مستوى إدارة الموارد البشرية والتكوين والوسائل، ومختلف الأقسام والمصالح التابعة لها، وكذا على مستوى إدارة المالية والمحاسبة.

- **التأكد من كفاية الفصل بين الوظائف**

من أجل القيام بتدقيق الأجور، لابد من التأكد من تقسيم العمل، وعدم جمع أكثر من وظيفة متعارضة في شخص واحد وفي آن واحد، والجدول التالي يلخص الوظائف والمستخدمين المعنيين هده الوظائف.

الجدول رقم (5) :الفصل بين وظائف المستخدمين

الوظائف	المستخدمين المعنيين					
	الإدارة العامة	إدارة الموارد البشرية و التكوين و الوسائل	قسم المستخدمين و التكوين	مصلحة الأجور	مصلحة المستخدمين	مديرية المالية و المحاسبة
1-الموافقة على دخول و خروج المستخدمين						
2-تحديد مستويات الأجور						
3-ترخيص أقساط التامين						
4 - تحديث الملف الدائم						
5 - الموافقة على ساعات المداومة						
6-إعداد الأجور						
7-التحقق من الحسابات						
8-الموافقة النهائية على الأجور بعد إعدادها						
9-إعداد كشوف الأجور						
10-توزيع الأجور						
11- أمر تحويلات الأجور						
12-مقاربة البنك بين حساب بنكي و الأجر						
13-مركزية الأجور						

المصدر :بن زازة منصورية ،دور التدقيق الداخلي في دعم وتفعيل القرار في المؤسسة الاقتصادية،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر2011-2012 ،ص98

- التأكد من تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين
- التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين حقيقية
- التأكد من صحة تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين
- التأكد من أن التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين هي صحيحة الإسناد، التجمع والتمركز
- التأكد من صحة المعلومات

بعد القيام بملأ إستمارة تدقيق الأجور،تم التأكد من مدى صحة المعلومات وذلك عن طريق الفحص والتحري ميدانيا على مستوى كل من الإدارة العامة، إدارة الموارد البشرية والوسائل والتكوين ومختلف الأقسام ولمصالح التابعة لها،و إدارة المالية والمحاسبة، وهذا من أجل ضمان والتأكد من مصداقية المعلومات وتقييم إجراءات نظام الأجور المعمول بها على مستوى مؤسسة ميناء مستغانم.

الفرع الثاني : تقييم عملية تدقيق الأجور في مؤسسة ميناء مستغانم

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

1-تحديد نقاط القوة

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

1-1بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف

هناك فصل كاف بين الوظائف التالية:

-الموافقة على دخول وخروج المستخدمين؛

-تحديد مستويات الأجور؛

-ترخيص أقساط التأمين؛

-تحديث الملف الدائم؛

-الموافقة على ساعات العمل؛

-إعداد كشوف الأجور؛

-التحقق من الحسابات؛

-الموافقة النهائية على جدول الأجور بعد إعدادها؛

-توزيع كشوف الأجور؛

-أمر تحويلات الأجور؛

-مقاربة البنك بين حساب بنكي والأجر؛

-مركزية الأجور؛

-تحديد الملفات الفردية للمستخدمين؛

-مقارنة دورية بين يومية الأجور مع الملفات الفردية

بالنسبة لتسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-هناك قائمة تتضمن العناصر التالية:

مختلف اقتطاعات الأجور) النظام الاجتماعي(،·

المنح وغيرها من المزايا الممنوحة للمستخدمين· .

هذه القوائم تحدد وتيرة دفع المنح وتستخدم لتمويل التكاليف ذات الصلة.

-يتم إدخال هذه البيانات في ملف دائم بالإعتماد على الإعلام الآلي ويتم تحديثها بانتظام؛

-تتم مقا رنة مختلف التكاليف بانتظام؛

-يتم التأكد أن كل الهياكل المعنية بالإدارة وشؤون المستخدمين تضمن تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بالأجور.

1-3 بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-هناك ملف لكل عامل يتضمن ما يلي:

صورة شمسية،·

نموذج التوقيع،·

الحالة الإجتماعية،·

تاريخ الإلتزام،·

عقد العمل· .

-العمليات التالية تخضع لإذن من مسؤول في الإدارة العامة:

توظيف،·

تغيير في الأجور· .

-توجد حماية لملفات العمال اليدوية؛

-تغيير على الملفات الأجور المستخدمة لإعداد كشوف الأجور، يتم الموافقة عليها من طرف مسؤول من قسم المستخدمين؛

-التوفيق بين ساعات العمل المدفوعة الأجر لإجمالي عدد ساعات المداومة؛

-عند تغيير الحساب البنكي للمستخدمين، يتم طلب تقديم وثيقة من البنك تثبت رقم الحساب الجديد.

1-4بالنسبة إلى تقييم الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمستخدمين

-التكاليف المتعلقة بالأجور هي قواعد متقاربة بصورة منتظمة؛

-يتم مقاربة تغطية التكاليف المستحقة على الأجور مع التكاليف الفعلية.

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

-إسناد التكاليف والإيرادات تتم من طرف محافظ الحسابات (رقابة خارجية)

-تستند هذه الرقابة إلى المحاسبة العامة وإلى المحاسبة التحليلية

-رقابة تجميع يومية الأجور تتم بشكل دوري

-توجد الدفاتر القانونية التالية:

دفتر الأجور،·

دفتر دخول وخروج المستخدمين،·

دفتر العطل السنوية،·

سجل طب وسلامة العمل،·

سجل حوادث العمل· .

2-تحديد نقاط الضعف

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

2-1بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-المعلومات اللازمة لحساب العطل مدفوعة الأجر متبقية:

لفترة سابقة،·

لفترة جارية،·

ليست مطلوبة من قبل مصلحة الأجور؛

-مصلحة الأجور لا تملك وسائل فحص لمعرفة الغيابات

بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-البيانات الدائمة للملف الآلي ليست متقاربة بانتظام مع الملف الفردي.

-الملف الآلي للمستخدمين غير محمي عن طريق إنشاء كلمات سر.

-هناك دفع أجور مقابلة لعدد من مناصب العمل خارج الهيكل التنظيمي للمؤسسة وخارج الإنتاج، (حوالي 34منصب عمل).

2-3بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

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

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

- لم يتم اختيار برمجيات بشكل دوري لتحسين الرقابة على تجميع يومية الأجور.

- لم يتم القيام على الرقابة السابقة المعالجة عن طريق الإعلام الآلي من أجل تصحيح الأخطاء المكتشفة.

2-5ساعات العمل الإضافية

بالنسبة إلى ثلاثة الفصول الثلاثة الأولى لعام 2011 ، هناك حجم كبير من الساعات الإضافية التي تقابل حجم

كبير من أيام عطل مدفوعة الأجر كما يلي:

-مجموع 56815 ساعة إضافية بمبلغ 11.054.691,68 دج

بالنسبة إلى الموظفين الدائمين :مجموع 5.597 يوم.

بالنسبة إلى الموظفين غير دائمين :مجموع 30.426 يوم بدون أجر.

مجموع 4125 يوم المقابلة للحصول على تعويض نقدي يقدر ب 2.158.481,00 دج.

المطلب الثالث : التوصيات والاقتراحات المتعلقة بنظام الأجور

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

1-بالنسبة لكفاية الفصل بين الوظائف

من المهم الحرص على الفصل بين الوظائف المرتبطة خصوصا بما يلي:

-مقاربة ساعات العمل؛

-إعداد كشوف الأجور؛

-توزيع الأجور؛

-تمركز الأجور؛

-أمر تحويلات الأجور.

أما بالنسبة للموافقة على دخول وخروج المستخدمين فينصح أن تتم هذه العملية من طرف كل من مديرية الموارد البشرية والوسائل والتكوين، والمصلحة المعنية أي المصلحة التي تحتاج إلى عامل، بالإضافة إلى المديرية العامة .

بالنسبة إلى تسجيل جميع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-من الأفضل أن يتم حساب العطل المدفوعة) لفترة سابقة ولفترة جارية (من طرف مصلحة الأجور.

-ينصح بإعداد إجراءات تسمح لمصلحة دفع الأجور بمعرفة جميع الغيابات وانعكاساتها على الأجور، وذلك من خلال إرسال نسخة من ورقة الحضور(ملحق رقم 02) إلى كل من مصلحة المستخدمين، مصلحة الأجور، مديرية المالية والمحاسبة وهذا حتى تكون مصداقية في نوعية المعلومات المقدمة من أجل إعداد كشوف الأجور

بالنسبة إلى واقع التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-ينصح بمقارنة البيانات الدائمة للملف الإعلام الآلي بانتظام مع الملف الفردي؛

-ينصح بإجراء إعداد كلمة سر من أجل حماية ملف الإعلام الآلي المتعلق بالمستخدمين من الوصول إليه وذلك

عن طريق إعداد إجراءات كلمة السر كما يلي:

-يجب أن تتكون كلمة سر من 8 أحرف على الأقل؛

-يجب أن تحتوي على رقمين على الأقل؛

-يجب أن تحتوي على بعض علامات الضبط؛

-يجب تغيير كلمة السر كل 45 يوم؛

وهذا من أجل حماية الملفات الإعلام الآلي من الوصول إليه والقيام بأي تغيرات على مستوى المعلومات التي يتضمنها هذه الملفات.

-لفت الإنتباه إلى أن دفع الأجور تكون مطابقة للهيكل التنظيمي للمؤسسة.

4-بالنسبة إلى تقييم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

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

5-بالنسبة إلى إسناد تجميع وتمركز التكاليف والإيرادات المتعلقة بالمستخدمين

-ينصح باختيار دوري لبرمجيات الأجور لتحسين الرقابة على تجميع يومية الأجور؛

-يفضل أن تتم الرقابة السابقة عن طريق الإعلام الآلي من أجل تصحيح الأخطاء المكتشفة.

6-ساعات العمل الإضافي

بالتشاور مع الأطراف المعنية، ينصح بإنشاء تنظيم عمل يسمح بتحسين توزيع العمل وتحسين تسيير حجم الساعات الإضافية، وذلك عن طريق إنشاء فريق عمل يقوم بمهامه في أوقات العمل العادية بدلا من إضافة ساعات عمل إضافية والتي تكلف مؤسسة ميناء مستغانم أموالا ضخمة.

خاتمة الفصل

يعتبر التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم ذو أهمية بالغة باعتباره وسيلة وقائية ونظام معلوماتي يساعد على اتخاذ مختلف القرارات وذلك من خلال عمليات التدقيق الداخلي التي يقوم بها المدقق، حيث تتمثل القيمة المضافة لمهام المدقق بالمؤسسة في الحصول على معلومات موثوقة وذات مصداقية يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة حيث:

-أثناء عملية التدقيق الداخلي، يقوم المدقق بتدارك النقائص الموجودة على مستوى الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، وعند توصيل نتائج عمله إلى الإدارة العامة يقوم هذا الأخير بتعديل تلك الإجراءات والنقائص؛

-العمل على تطوير الأداء باستمرار بما يتماشى والأهداف المراد تحقيقها؛

-الحفاظ على موارد المؤسسة وترشيدها مستقبلا.

إلا أنه يمكن القول أن عملية التدقيق بمؤسسة ميناء مستغانم تعتبر محدودة وهذا راجع إلى:

-عدم وجود إجراءات تسيير مكتوبة تساعد المدقق على القيام بمهامه؛

-عدم فهم العمال لمغزى التدقيق مما يجعلهم غير متجاوبين لعملية التدقيق؛

-وجود مدقق داخلي واحد مسؤول على عملية التدقيق، وهذا يؤدي إلى قصور في الأداء، خاصة وأن مؤسسة ميناء مستغانم كبيرة الحجم ومتعددة النشاطات.

لذا لابد من وضع هيكل تنظيمي خاص بالتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم يتضمن مدير التدقيق، ومدقق محاسبي ومالي، ، وهذا لتغطية أكبر حجم ممكن من عمليات التدقيق على مدار السنة،

وبالتالي الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد على إتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق أهداف المؤسسة وتحافظ على بقاءها وإستمراريتها.

الخـــاتمة

خاتمة

إن موضوع التدقيق المحاسبي من المواضيع التي نالت اهتمام من الباحثين و المهنيين في مجال المحاسبة و تدقيق الحسابات ،حيث شهد تطورا سريعا على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة ،و حاجة المؤسسات اليه لتأكد أن قوائمها المالية تعكس الصورة الصادقة للمركز المالي نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ،فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج فكانت هذه الضوابط السبيل 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 البحث :

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

- 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.
- هناك ضرورة حتمية لتطبيق معايير التدقيق الدولية في مهنة التدقيق بالجزائر و دلك من اجل تاطير الحسن لعمالة التدقيق ،سيرورتها و كدا تطوير كفاءة المدققين .
- لا يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بصفة كلية بإرشادات معايير التدقيق الدولية ،و هدا ناتج لنقص في ثقافة هده المهنة على مستوى الموانئ .
- هناك تاطير نوعا ما ملحوظ لهده المهنة عبر المجهودات المقام بها في تكوين المدققين خاصة عبر برامج التكوين المبرمجة من قبل المعهد الدولي لتدقيق IIA

أولا : الكتب باللغة العربية.

1 - - احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب ،1الطبعة ،1دار صفاء للنشر ،عمان 2008،

2 - احمد دحدوح حسين ،مراجعة الحسابات المتقدمة ،دار الاتفاقية لنشر و التوزيع ،عمان ، 2009 .

3 - إدريس عبد السلام أشتوي،المراجعة معايير و الإجراءات،الطبعة الرابعة ،دار النهضة العربية ،لبنان ، 1996.

4 - أمين سيد احمد لطفي ،المراجعة الدولية و عولمة الأسواق رأس المال ،دار الجامعية ،الإسكندرية، 2005 .

5 - تعريب عصام مركي ،أدلة التدقيق الدولية ،اتحاد المحاسبين الدولي ،الطبعة الأولى،دار العلم ،بيروت ، 1987 .

6 - حازم هشام الالوسي،الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ،الجزء الأول، طرابلس ، 2003

7 - حسين يوسف القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية ،مؤسسة الوراق ،عمان ، 1999

8 - حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 3 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004.

9 - حماد طارق عبد العال ،موسوعة معايير المراجعة ،الجزء الاول ،جامعة عين الشمس ،الاسكندرية ، 2004.

10 - خالد أمين عبد الله ،علم التدقيق الحسابات –ناحية النظرية و العملية ،طبعة الاولى،دار وائل لنشر ،أردن ،2000.

11 - خالد راغب الخطيب ،الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ،دار المستقبل لنشر ،عمان 1998 .

12 - داوود يوسف صبح ،تدقيق البيانات المالية ،الجزء 2 ،طبعة 2 ،دار المنشورات الحقوقية ،لبنان ، 2002.

13 - زاهرة عاطف سواد ،مراجعة الحسابات و التدقيق ،طبعة الأولى ،دار الراية للنشر،الأردن ، 2009.

14 - عبد الفتاح الصحن ،محمد سمير الصبان ،أسس المراجعة –أسس العلمية و العملية ،دار الجامعية،مصر، 2004 .

15 - عبد الوهاب ،نصر علي ،خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ،الجزء الاول ،الدار الجامعية ،مصر 2002.

16 - عبيد بن سعد المطيري ،مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة –تحديات و قضايا معاصرة –،دار المريخ للنشر ،السعودية

17 - عيد حامد معيوف الشمري ،معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في مملكة العربية السعودية ،الإدارة العامة للبحوث ،ط،1 ،الرياض ، 1994.

18 - كمال الدين مصطفى الدهراوي ،دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية،مصر ، 2001

19 - مجيد جاسم الشرع ،المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية ،دار وائل لنشر ،عمان ، 2003 .

20 - محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي،مراجعة و تدقيق الحسابات –الايطار النظري و ممارسو التطبيقية،ديوان المطبعات الجامعية ،الجزائر ، 2003 .

21 - محمد بوتن ،مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،الطبعة الثانية ،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر ، 2005

22 - محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ،المراجعة الخارجية –مفاهيم الأساسية و آليات تطبيق وفق المعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية ،دار لجامعية ،الإسكندرية ، 2002.

23 - محمد سمير صبان ،محمد القيومي ،المراجعة بين التنظير و التطبيق ،الدار الجامعية ،بيروت ، 1990.

24 - محمد صبان ،عبد الله هلال ،الأسس العلمية و العملية الحسابات لمراجعة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ..،1998

25 - محمود محمد عبد السلام البيومي ،المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الافصاح في القوائم المالية ،منشاة المعارف للنشر و التوزيع ،الاسكندرية 2003،.

26 - هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ،الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر ،أردن ، 2006 .

ثانيا :الكتب باللغة الفرنسية

1- lionel collins .gérard valin .audit et control de gestion interne :aspects financiers.opérationnels et staratégiques.4 eme édition..editions dalloz.paris.1992

2- micheline friederich .georges langlois.dscg4.comptabilite et audit manuel&aplication **2008-2009** edition foucher .france.2007.

ثالثا :الأطروحات والمذكرات

1 - بوسنة حمزة ،مدكرة شهادة ماجستير ،دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ادارة الارباح ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ،السنة الجامعية 2011-2012

2 - محي الدين محمود عمر ،مدكرة شهادة ماجستير ،مراجعة الحسابات بين المعايير العامة المعايير الدولية ،المركز الجامعي بالمدية ،السنة 2007-2008

3 - مسعود صيفي ،الايطار المتكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ،رسالة الدكتورة ،كلية العلوم الاقتصادية و التسيير ،جامعة الجزائر العاصمة .2004