جامعه عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة :العلوم المالية و المحاسبة **التخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير**

آليات التدقيق المحاسبي في ظل معايير التدقيق الدولية

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

مقدمة من طرف الطالبة :

مصباحي بشرى

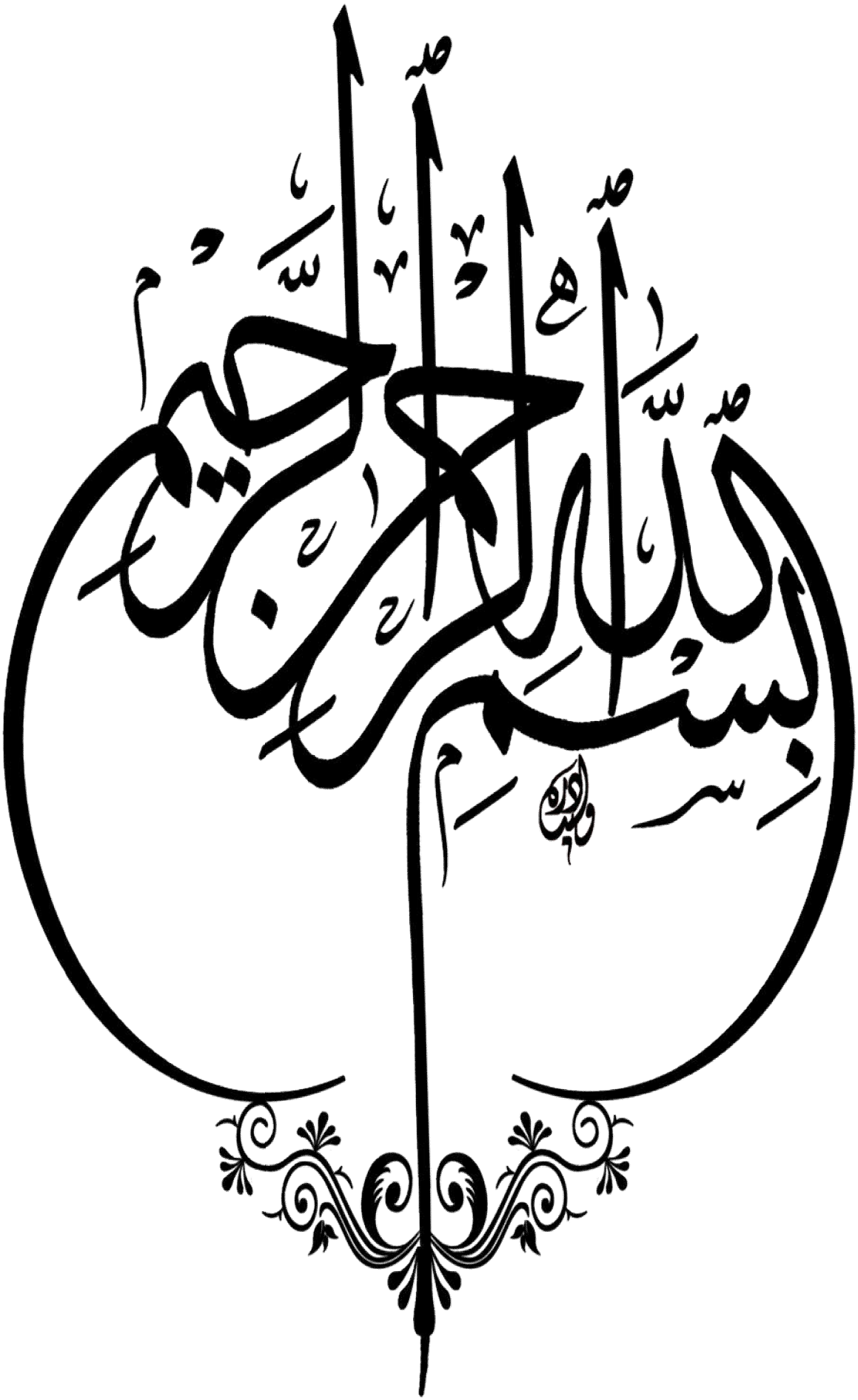
تحت إشراف الأستاذ

براهيمي عمر

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	براهيمي عمر	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ	جامعة مستغانم
مشرفا	بن شني يوسف	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2019


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

في البداية نشكر الله عز وجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث سواء من قريب أو من بعيد ، كما يشرفنا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر و التقدير إلى الأستاذ المشرف" " الذي لم يبخل علينا بنصائحه القيمة .

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى جميع الأساتذة والذين رافقونا طيلة مشوارنا الجامعي وأمدونا بالعلم الوافر وكل من مد لنا يد العون من قريب أو من بعيد وفقهم الله لما فيه الخير والصلاح. وجعلنا لهم خير خلف لخير سلف

الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي هذا العمل إلى :

من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات و الدعوات،إلى أغلى إنسان في الوجود

أمي الحبيبة أدامها الله لي

إلى من عمل بكد في سبيلي و أوصلني إلى ما أنا عليه قدوتي في الحياة

أبي العزيز أطال الله في عمره

إلى من عملوا معي بكد بغية إتمام هذا العمل

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نافعا يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال	
المقدمة	01
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	05
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي حول التدقيق المحاسبي	06
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق :	06
المطلب الثاني : مفهوم التدقيق	07
المطلب الثالث : أهداف وأهمية التدقيق	08
المطلب الرابع : أنواع التدقيق	12
المبحث الثاني :فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق	16
المطلب الأول: فروض التدقيق	16
المطلب الثاني : معايير التدقيق المتعارف عليها "GAAS"	19
المطلب الثالث حقوق وواجبات المدقق.	24
المبحث الثالث : مسار عملية التدقيق	25
المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	25
المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية	29
المطلب الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري	32
المطلب الرابع : تقرير مدقق الحسابات .	34

خلاصة	37
الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية	
تمهيد	39
المبحث الأول: تبني معايير التدقيق الدولية.	40
المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق	40
المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها.	41
المطلب الثالث : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية.	42
المبحث الثاني : معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي.	43
المطلب الأول: معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي.	43
المطلب الثاني : معايير المسؤوليات.	46
المطلب الثالث : التخطيط والرقابة الداخلية.	49
المبحث الثالث : معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.	52
المطلب الأول : أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة والإجراءات التحليلية	52
المطلب الثاني : عينة التدقيق وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة.	54
المطلب الثالث : الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة	56
خلاصة	59
الفصل الثالث :	
المبحث الأول: التعريف بمهنة محافظ الحسابات.	61
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات.	61
المطلب الثاني: مهام ،حقوق وواجبات محافظ الحسابات	62
المبحث الثاني: مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الدولية.	67
المطلب الأول: تقرير محافظ الحسابات وفقا للمعايير التدقيق الدولية (isa 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية).	67
المطلب الثاني: إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.	68

المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات المعايير التدقيق الجزائرية.	68
المبحث الثالث : إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات	69
المطلب الأول : عرض الميزانية العامة	69
المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج والمعلومات الواجب الإفصاح عنها	73
المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات للمؤسسة	75
خلاصة	76
الخاتمة	78
المراجع	81
الملخص	

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.I	مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق	09
1.II	أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق.	45
1.III	أصول المؤسسة	70
2.III	خصوم المؤسسة	72
3.III	جدول حسابات النتائج	73

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.I	أنواع معايير التدقيق	19
2.I	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	30
1.III	نموذج تقرير بالتحفظ	75

مقدمة

نتيجة التطورات الهائلة في مجال تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات و ايضا التغيرات الكثيرة المؤثرة في انماط الاستهلاك و الانتاج ادى الى تعرض اغلب المؤسسات الاقتصادية الى الوقوع في المنافسات المحلية و الدولية العالية , الشيء الذي دفعها الى تطوير اساليب الادارة و التسيير و مراحل صنع و اتخاذ القرارات .

و نظرا لما فرضته العولمة من تغيرات و تطورات حيت الغت القيود و المعوقات الجغرافية بين الدول بحيث تداخلت الاسواق و امتدت اسهم الشركات من دولة الى اخرى تحت مسمى الشركات المتعددة الجنسيات و خلقت عدة اطراف و هيئات تتعامل معها المؤسسات الاقتصادية سواء بشكل مباشر او غير مباشر و هذا ما اوجب عليها تبني وظيفة جديدة في هيكلها التنظيمي للسماح لهؤلاء المتعاملين بالإطلاع على نشاطها و هنا تكمن وظيفة التدقيق .

ومنه سعت كل من الهيئات الاقليمية و الدولية للتدقيق لتدليل الفروقات و التقليل من فجوة الاختلاف بين الممارسات المهنية على الصعيد الدولي, حيث اصدرت هذه الهيئات مجموعة من الاجراءات فيما يخص القائمين على مهنة التدقيق و ايضا فيما يخص خطوات و اجراءات التدقيق حيث تقوم بتوحيد الممارسات وهذا ما يسمى بالمعايير الدولية للتدقيق .

ان الجزائر كبلد في طور النمو و التطور و الذي يقوم جاهدا لمواكبة التطورات الاقتصادية و الدولية سعى و قام بمواكبة و مسايرة هذا التطور باعطائه لعملية التدقيق المحاسبي اطارا قانونيا و تنظيمه اكثر من طرف اشخاص ذوي خبرة و محايدين و مستقلين يسهرون على تحقيق الاداء المالي الجيد للمؤسسة و ذلك بالحرص على تصحيح اي خطا يطرا على القوائم المالية للمؤسسة .

و مما سبق و لمناقشة هذه المذكرة يمكننا طرح الاشكالية التالية :

إشكالية البحث :

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

ما مدى فعالية عملية التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات ؟

- **الأسئلة الفرعية :**

للإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيمها إلى تساؤلات فرعية كالآتي :

- ما معنى التدقيق المحاسبي ؟ و ما هو إطاره العام ؟
- فيما يكمن مضمون معايير التدقيق الدولية في الجزائر ؟

فرضيات البحث :

للإجابة على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية السابعة الذكر ، بإمكاننا اتخاذ الفرضيات التالية :

- التدقيق فحص انتقادي يقوم به شخص مستقبل ، حيادي، مؤتمر علميا للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة
- الجزائر ملزمة على تبني معايير التدقيق الدولية .

دوافع اختيار البحث :

- تطبيق عديدة من الدول ذوي الواقع المشابه للجزائر لمعايير التدقيق الدولي

- حلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع
- حب و ميول الطالب الشخص لمهنة و مواضيع التدقيق .

أهداف البحث :

من الأهداف التي يسعى إليها هذه الدراسة :

- محاولة إبراز الفائدة من معايير التدقيق الدولية في فضل أو نجاح المؤسسة .
- معرفة كيفية إعداد تقرير مدقق الحسابات حول صحة و مصداقية المعلومات المؤسسة

- منهجية الدراسة:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة ، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث ، اعتدنا خطة هيكلها : مقدمة، وثلاث فصول، وخاتمة.

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.

تم تضمين هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية :

- فكان المبحث الأول عبارة عن مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي ، بالتطرق لمختلف جوانبه من تطوره التاريخي ، مفهومه ، أهميته وأهدافه ، بالإضافة إلى أنواعه
- كما تعرضنا في المبحث الثاني إلى فروض التدقيق، معايير التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى التزامات المدقق، من خلال ما له من حقوق وما عليه من واجبات؛
- أما المبحث الثالث - مسار تنفيذ عملية التدقيق- ، فقد اشتمل على أهم الخطوات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار لدى أدائه لمهامه ، من قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق ،

مرورا بتقييم نظام الرقابة الداخلية وحصوله على أدلة الإثبات ، ووصولا إلى مرحلة إعداد التقرير النهائي.

الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية

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

المبحث الأول والذي تضمن تبني معايير التدقيق الدولية ، فتم التطرق فيها إلى كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ، أهميتها ، وأهم الانتقادات الموجهة لها، بالإضافة إلى علاقتها معايير المحاسبة الدولية

وتم التطرق في المبحث الثاني إلى معايير مبادئ، مسؤوليات، وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي، في حين تناول المبحث الثالث معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات.

تضمن هذا الفصل ثلاث مبحث، فيم يخص المبحث الأول التعريف بمهنة محافظ الحسابات، والثاني مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الدولية، والمبحث الثالث إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد :

إن زيادة حجم الأعمال في المؤسسات وتعدد أوجه نشاطها أدى إلى الاهتمام بمهنة التدقيق ، التي أخذت حيزا كبيرا لمالها من أدوار على عدة مستويات ، فالهدف من التدقيق هو التحقق من مدى صلاحية و صحة البيانات المحاسبية و المالية المقدمة من طرف المؤسسة و مستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ومدى تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل الإدارة وذلك للمحافظة على ممتلكات المؤسسة وحساباتها .يقوم التدقيق على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والمعايير والتي تعتبر المرشد لمارسي مهنة التدقيق .ويهدف توضيح ما سبق وتسليط الضوء على أهم النقاط ، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي :

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي حول التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق .

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي حول التدقيق المحاسبي

تأثرت مهنة التدقيق بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور و يتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حضت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق :

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، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة [1].

وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناه يستمع، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومؤسسات مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في العالم المحاسبي بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوفا باشيليو.

فقد أدت سهولة استعمال النظام في انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع - حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام مراقبة أعمال الإدارة .

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في (Venus) بإيطاليا عام 1581، حيث تأسست كلية (Roxomati) وكانت تتطلب ستة سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبي، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرط من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة.

وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بمبادرة سنة 1854 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير سنة 1773، وقد جاء قانون الشركات في عام 1872 ينص على وجوب التدقيق

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار وائل عمان 2004، ص 19، 20

بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشار بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه .

أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881، الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882، (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916)، ألمانيا عام 1896، كندا عام 1902، استراليا عام 1904، فنلندا عام 1911، وهكذا حتى أصبح لا يخلوا منها بلد في عالمنا الحاضر.

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق

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 بالمرونة فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها.

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

بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي ، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل و مستقل ، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"[1]

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية american acconting associator للتدقيق كما يلي : "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".

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

[1] Bernard GERMOND, Audit Financier - Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1ere édition, Dunod, Paris, 1991, P28

كما عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[1].

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

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

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

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

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

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

المطلب الثالث : أهداف وأهمية التدقيق

أولا : أهداف التدقيق

وكما أسلفنا الذكر أن التدقيق قد تطور، هذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداني حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر[2] :

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها .
- إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسي من منظور المعايير الدولية و مدى تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجسير في العلوم التجارية وخصص محاسبة و تدقيق ,2011 / 2010 ، ص 25

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح ،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية** ، مؤسسة الوراق ، طار عمان، الأردن ، 1999، ص15

- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي و من تم مبلغ الضريبية الواجب دفعه .
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني مساعدة الجهات الحكومية .

بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق، مما تطلب من المدقق تقدم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش و غيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي[1]:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المنشأة
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة
- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الحذر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

الجدول التالي :يوضح تطور أهداف وإجراءات التدقيق

الجدول رقم (I-1) مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقيق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850-1905	اكتشاف الغش و الاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
ما بين 1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الأخطاء	اختباري	بداية اهتمام بسيطة
ما بين 1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
ما بين 1960-حتى الآن	مراقبة الخطط،تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر:غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط، عمان، الأردن ،2006، ص 18.

[1] غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط، عمان، الأردن ،2006، ص 18 .

ثانيا :أهمية التدقيق

يلعب التدقيق أهمية كبيرة في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد والمعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته وكذا البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل، ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، وكل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد وهذا الشخص المستقل والمحايد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي[1].

وتعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وهذه الوسيلة لا تكون فعالة إلا إذا كان من يقوم بها هو شخص خارجي مستقل عن المؤسسة وأهم هذه الطوائف المؤسسة والمساهمين والموردين إدارة الضرائب ونقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة[2] .

- **بالنسبة لإدارة المؤسسة:** إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا التحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي فني محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية[3].
- **بالنسبة للملاك والمساهمين :** إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال عن الملكية عن الإدارة عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل الأموال المساهمين ومنع حدوث الاختلاسات و التلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن[4].

---

[1] هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**، الطبعة الثالثة،دار وائل للنشر، الأردن،2006،ص 22

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث الدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 39.

[3] خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998، ص 11.

[4] محمد أمين عارون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم السير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011 ص10

❖ **بالنسبة للموردين:** تسمح لهم المراجعة بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للمؤسسة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في أجال استحقاقها فإن المورد سيوسع نطاق التعامل معها وتكون درجة الثقة كبيرة، أما إذا كان العكس فإن المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع المؤسسة[1].

❖ **بالنسبة للزبائن :** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر معرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها معاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية[2].

❖ **بالنسبة للعمال ونقابات العمال:** يعطي التدقيق الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة مما يساعد نقابات العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمنع المؤسسة بمركز مالي جيد وبالمقابل الأجور منخفضة فهذا يدفع بنقابات العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور[3].

❖ **بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجا المؤسسات إلى الاقتراض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر وقدرة المؤسسة على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي[4] .

❖ **بالنسبة لإدارة الضرائب:** فهي تعتمد عليها في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة، فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة والنتائج مبنية بشكل سليم وتعكس الحقيقة فإن قيمة الضرائب تكون حقيقية والعكس صحيح، فإذا كانت إدارة المؤسسة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبية، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه و مستقل عن المؤسسة بفحص عمليات المؤسسة ونتائجها مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي ونتائج المؤسسة، مما يساعدها في تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي [5].

---

[1] رضا خلاصي، **المراجعة الجبائية**، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001،ص 12.

[2] عبد الصمد نجم الجعفري وإياد رشيد، القريشي، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولينه في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**،المعهد العربي للمحاسبين القانونيون، جامعة بغداد العراق، 2006، ص14.

[3] خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاهية، مرجع سابق، ص 11

[4] أمين مازون، مرجع سابق، ص 10

[5] أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1968، ص 05.

❖ **بالنسبة للدولة والهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في[1] :

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

مما سبق يدلنا على مدى أهمية التدقيق باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التدقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، حيث أنها تتلاءم مع خاصيات وحاجيات طالبي خدماتها[2].

المطلب الرابع : أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق وإجمالا يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي[3]:

- ✓ من حيث الإلزام.
- ✓ من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات).
- ✓ من حيث توقيت عملية التدقيق .
- ✓ من حيث نطاق عملية التدقيق .
- ✓ من حيث القائم بعملية التدقيق.
- ✓ أنواع التدقيق الأخرى .

1-من حيث الإلزام القانوني :

أ. التدقيق الإلزامي : هو التدقيق الذي تلزم المؤسسة به وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني ، ومثال ذلك القوانين المنظمة العمل المؤسسات المساهمة ، ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية، وقد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه .

---

[1] خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 12

[2] Haywards, Audit guide, butter, 2nd edition, London, 1991, P;16 ,

[3] رزق أبو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات**،دار وائل للنشر،الطبعة الأولى، الأردن ، 2015، ، ص 42

ب. التدقيق غير الإلزامي (التعاقدي) : التدقيق التعاقدي هو تدقيق اختياري يتم دون إلزام قانوني أو أمر إعتماده لأصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة ، يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق أهداف معينة[1] .

2-من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات):

أ. التدقيق التفصيلي: يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات أن العمليات مقيدة بانتظام وأنها سليمة ، خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ، والتدقيق التفصيلي ، يمكن أن يكون تدقيق كامل إذا تم فحص كل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة، ويمكن أن يكون تدقيق جزئي إذا تم الاتفاق بتحديد حدود التدقيق والهدف منه ، ومن ذلك أن يتم تدقيق كل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ، وليس عينة منها وهي بذلك تدقيق جزئي تفصيلي .

ب. التدقيق الاختباري: وفيها يقوم المدقق باختيار عينة تمثل المجتمع، وتحديد حجم هذه العينة يرتبط بوجهة نظر المدقق في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ، ويتم اختيار هذه العينة بأحد أسلوبين هذين :

-التقدير الشخصي ، أو ما يعرف بالعينات الحكمية .

-التقدير الإحصائي، أو ما يعرف بالعينات الإحصائية .

ويعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن حيث لا يناسب التدقيق التفصيلي الظروف الحالية، لأنه سيؤدي إلى زيادة الأعباء إضافة إلى تعارضه مع عوامل الوقت والجهد والتكلفة .

والجدير بالذكر أنه يجب التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية وبين التدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من ناحية أخرى ، فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات المالية أو قد يكون اختباري إذا تم فحص جزء (عينة) من تلك العمليات المالية ، وبالمقابل فان التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات المالية التي يشملها ذلك الجزء محل التدقيق (العمليات النقدية مثلا) وقد يكون اختياريا إذا تم فحص عينة من مجموع مفردات ذلك الجزء .

من حيث توقيت عملية التدقيق:

أ. التدقيق النهائي: يبدأ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية ، بعد أن يتم إقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي ، ومن مزاياه ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد تدقيقها ، وأنه يمنع من حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة نتيجة تردد المدقق أو مساعديه على المؤسسة، كما أنه يؤدي إلى خفض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق[2].

---

[2] بوسة حمزة،**دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس،سطيف 2012، ص 18 11

[2]عصام الدين محمد متولي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات**"، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، اليمن ، الطبعة الثانية ،2013، ص27

ب. التدقيق المستمر : في التدقيق المستمر يتم فحص البيانات بصفة مستمرة أو على فترات دورية أو غير دورية، حيث يتم الفحص أولا بأول خلال الفترة المحاسبية ، وهذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسة الكبيرة ذات العمليات الضخمة التي تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها ، ويمتاز التدقيق المستمر بأنه يوفر الوقت الكافي للمدقق مما يساعده على التوسيع في عملية التدقيق، فيقضي ذلك إلى تقليل فرص ارتكاب الغش والتزوير مع سرعة اكتشاف الأخطاء ، ومن عيوب هذا النوع ما يلي :

- إرباك العمل في المؤسسة محل التدقيق بطلب الدفاتر خلال أداء الموظفين لأعمالهم.
- توطيد العلاقات الإنسانية بين مساعدي المدقق وموظفي المؤسسة مما يؤثر على الكفاءة.

4. من حيث نطاق عملية التدقيق : يمكن تقسيم التدقيق من حيث نطاقه كامل و جزئي .

أ- التدقيق الكامل : وفي هذا النوع من التدقيق لا تضع الإدارة أية قيود على نطاق عمل المدقق ، ويتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد، وهذا قد يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي بفحص جميع البيانات المالية خاصة إذا كانت المشروعات صغيرة ، أو يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي يعتمد على أسلوب العينة والاختبار خاصة إذا كانت المشروعات كبيرة الحجم . ولكن بصفة عامة يرتبط هذا النوع بتدقيق جميع البيانات المالية للمؤسسة ، وإبداء الرأي عن جميع هذه البيانات وليس جزء منها ، ويكون المدقق مسؤولا عن تدقيق جميع البيانات المالية حتى في حالة اعتماده على إجراء التدقيق الكامل الاختباري.

ب- التدقيق الجزئي: يقتصر هذا التدقيق على قيام المدقق بتدقيق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها، ولذلك ينحصر نطاق الفحص ومسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط، وفي مثل هذه الحالات يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي للمدقق يوضح فيه حدود ونطاق التدقيق والهدف منه، ومن الأمثلة على هذا النوع من التدقيق هو تكليف المدقق بفحص العمليات النقدية للمؤسسة من مقبوضات ومدفوعات لأي غرض معين[1] .

[1] رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سابق ، ص 48

5- من حيث القائم بعملية التدقيق:

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

1-التدقيق الداخلي : عرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكيين التدقيق الداخلي على أنه :" نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لتدقيق العمليات كخدمة للإدارة ، وهي وسيلة رقابة إدارية يعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى[1].

وعرف كذلك "ETIENNE" التدقيق بأنه : " يكون داخل المؤسسة ، وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة ".

من خلال التعريفين السابقين يظهر لنا بأن التدقيق الداخلي يقوم به أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط التالية :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية .
- تعليم قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف .
- تدقيق نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري.
- فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية .
- قلم حماية أصول المؤسسة .

2-**التدقيق الخارجي :** وهو التدقيق 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 ودقة المعلومات المحاسبية الناتجة نظام المعلومات المحاسبية المولد لها ، وذلك لإعطائها مصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستخدمي هذه الأخيرة من الأطراف الخارجية الخاصة (المساهمون ، المستثمرون ، البنوك ....). بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهداف التدقيق الخارجي في النقاط التالية

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل .
- كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون :
  - ✓ حقيقة .
  - ✓ صحيحة التقييم
  - ✓ مسجلة في تاريخ وقوعها.
  - ✓ صحيحة التمركز
  - ✓

[1] محمد التهامي طواهر: مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات و الإطار النظري و الممارسة السلفية** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكنون : الجزائر 2003 ،ص 33.

المبحث الثاني :فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

ترتكز عملية التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها كإطار نظري يمكن الرجوع إليه في مختلف العمليات ، بالإضافة إلى مجموعة المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية ، وتخطى بالقبول العلم ، والتي تنعكس على إجراءات القيام بهذه المهنة ، كما يعتبر المدق ملزم بالتقيد بعض الواجبات كما له بعض الحقوق في حدود ما يفرضه القانون والعقد المبرم.

سنقوم في هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق ، معاييره ، بالإضافة إلى حقوق وواجبات المدقق.

المطلب الأول: فروض التدقيق

الفروض عبارة عن معتقدات مسبقة، تبني على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة،وفي إطار حل مشكلة التدقيق هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها وهي كالآتي :

أولا: قابلية البيانات للفحص:

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق مهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية وينبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه المعايير تتمثل في[1] :

الملائمة: وتعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية الاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها 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: معنى ذلك أنه يجب تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

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

[1] عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، **أسس المراجعة** ، الدار الجامعية، مصر،2004،ص 25

ثانيا: لا وجود للتعارض في المصالح بين المدقق والإدارة

من الواضح أن هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة ومدقق الحسابات، فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام بفحصها وأبدي رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما استوجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمدقق الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد في القيام بعملية التدقيق[1] .

ووفقا لهذا القرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض وخاصة في الفترة القصيرة لعدة أسباب نذكر منها[2]:

أ- أن الإدارة تميل عادة إلى إظهار المؤسسة أو الشركة في صورة ناجحة، وأنها تحقق أرباحا عالية حتى تزيد المكافأة التي يحصلون عليها أولإعادة تعيينهم؛

ب- نظرا لأن المدقق يقوم بفحص وتقييم التأكيدات والمزاعم التي تذكرها الإدارة فإن هذه الأخيرة قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إحراجا لهم.

ولذلك فإن على المدق أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة .

ثالثا: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير مادية أو تواطؤية:

إن هذه الفرضية تساعد المدقق في تحديد مجال التدقيق وتعميم توسيع اختباراته باقتصاره على الأخطاء المادية فقط، كما أنها لا تمكنه من اكتشاف الأخطاء غير المادية، ذلك لأن مسؤوليته محدودة بالأخطاء المادية فقط، لكن هذا لا يعني أن الأخطاء غير المادية والتي هي واضحة لا تقع تحت مسؤوليته خاصة إذا كانت عملية الفحص غير كافية، لذلك يجب التركيز على العناية المطلوبة من المدقق عند قيامه بمهمته[3].

---

[1] عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصبان وشريفة علي حسن مرجع نفسه ص 26.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ،دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم-محاسبون قانونيون –وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010 ،ص 15.

[3] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع قسم تصدير الغاز التابع للنشاط لمجمع سونطراك ، الدورة مبيعات مقبوضات** ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003 - 2004 ، ص 29.

رابعا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

يقوم هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ويشمل ما يلي[1]:

أ- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها.

ب- رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

ج- الضبط الداخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سوء استعمال.

خامسا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج للأعمال.

يقوم هذا الفرض على أساس أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال وبالتالي فإنه ما لم تستخدم مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فإن القوائم المالية تعتبر غير صادقة وعادلة كما أنه سيكون من الصعب على المدققين أن يقوموا بمهمتهم و إبداء رأيهم في تلك القوائم[2].

سادسا : العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل

هذا الفرض مستمد أحد من فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار اتضح 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 و أخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا[3].

سابعا: مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط عند إبدائه لرأيه في البيانات المالية

يقصد هذا الفرض أنه رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق تأديتها لعميله، فإنه يحظر عليه تأدية مثل هذه الخدمات عندما يطلب منه إبداء رأيه الفني المحايد في المادة محل التدقيق، وأن يقتصر عمله على مهمة إبداء الرأي فقط دون غيرها، لأنه لن يكون المدقق موضوعية إذا دقق قرارات

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث التدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 22

[2] وليام توماس و أمرسون منكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين الدهراوي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006، ص 54. د

[3] عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصيان وشريفة علي حسن، مرجع سابق، ص 30

إدارية سبق أن أدى بشأنها خدمة للإدارة، ويزيد هذا الفرض التأكيد على ضرورة استقلال المدقق حيث يمثل استقلاله سندا أساسيا لحيدة وفاعلية عملية التدقيق[1] .

ثامنا :القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه التزام بها

يتطرق هذا الفرض على مجموعة المسؤوليات التي على المدقق الالتزام كا اتحاد عملائه والتي يفرضها مركز مدقق الحسابات[2].

المطلب الثاني : معايير التدقيق المتعارف عليها "GAAS"

تمثل معايير التدقيق المتعارف عليها الخطوط الإرشادية التي يتم استخدامها لأداء عملية التدقيق ، و تعتبر كمقياس نستطيع من خلالها تقيم هاته العملية و تنقسم هاته المعايير حسب ما نص عليه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA إلى المجموعات الثلاثة الآتية :

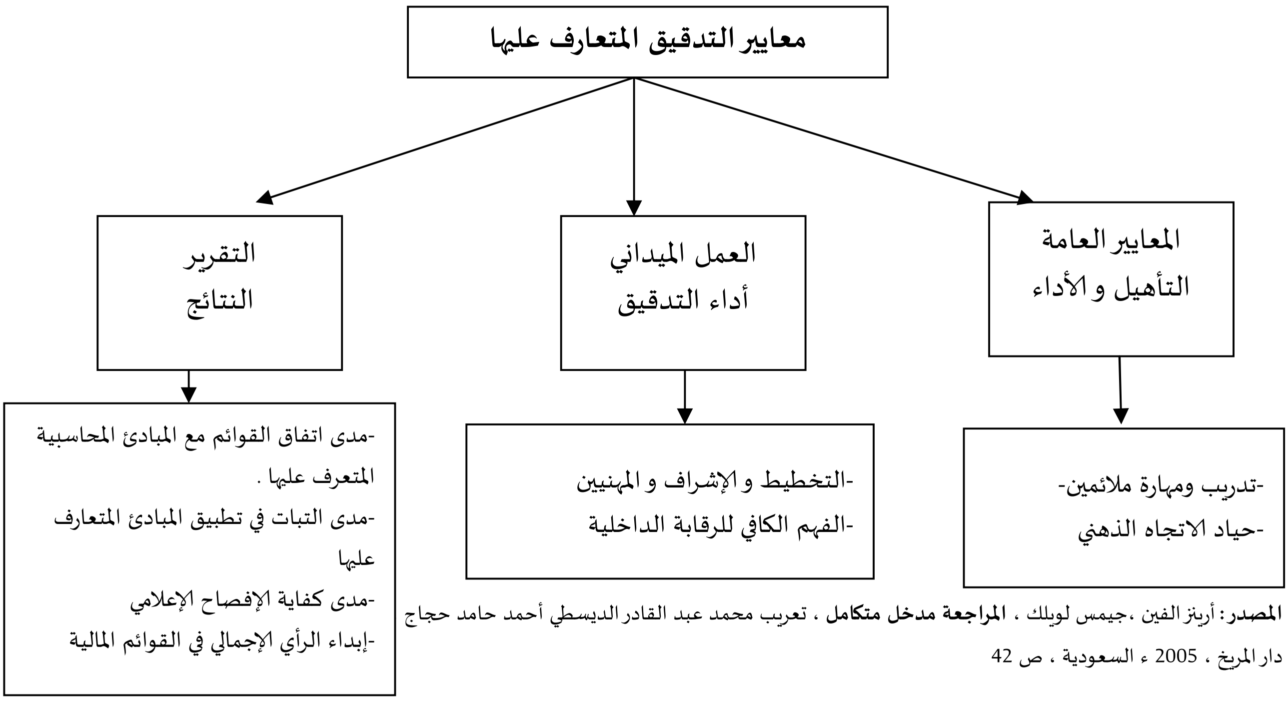
1- المعايير العامة : تتعلق بشخص المدقق

2- معايير العمل الميداني و تتعلق بإجراءات العمل الميداني للمدقق،

3- معايير إعداد التقرير تتعلق برأي و تقرير المدقق.

و الشكل التالي يعرض لنا هاته المعايير بالتفصيل

شكل رقم (I-1) يمثل : أنواع معايير التدقيق



المصدر: أرينز الفين ،جيمس لوبلك ، **المراجعة مدخل متكامل** ، تعريب محمد عبد القادر الديسطي أحمد حامد حجاج دار المريخ ، 2005 ء السعودية ، ص 42

---

[1] نصر صالح محمد، **نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معايرها**، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، المطبعة الأولى، 2004 م 179

[2] محمد أمين مازون، مرجع سابق،ص 18 .

المجموعة الأولى: المعايير العامة أو الشخصية

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها تتعلق مباشرة بالتكوين ذاتي المدقق ، و يمكن حصرها في الأتي :

- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص هم قدر كافي من التأهيل العلمي و العملي.
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد و الاستقلال.
- أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله و كذا في إعداد تقريره[1] .

وتضم المعايير العامة المعايير الفرعية الآنية :

1- التأهيل العلمي و العملي :

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

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب و التدقيق و غيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية ، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب و التعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك الحالات ، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة[2].

2- **الاستقلال :** يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية إذا أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استغلالية المدقق ، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المدقق:

1.2- عدم وجود مصالح مادية للمدقق : ينبغي على المدقق أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و أن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع ، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلالية في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية[3].

2.2- وجود استقلال ذاتي : يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق،

[1] محمد أمين مازون، مرجع سابق،ص 19.

[2] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 35

[3] محمد التهامي طواهر: مسعود صديقي ، مرجع سابق، ص 40-71

و في ظل توافر النقطتين السابقتين يمكن أن تحدد الأبعاد الحالة على استقلال المدقق .

أ. **الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق :** يستطيع المدقق في ظل هذا البند تحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل. مما لاشك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم التدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما ثم أخذه من طرف المدقق في برنامجه.

ب. **الاستقلال في مجال الفحص :** يعتبر المدقق مستقلا و حرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات ، إذا يستطيع المدقق في هذا الإطار فحص جميع البيانات ، المستندات، السجلات ومسار عملية التجهيز للتقرير بعدها عن صحة و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

ت. **الاستقلال في إعداد التقرير:** يعتبر المدقق مستقلا في كتابة تقريره الموضع لعملية الفحص والتدقيق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية ، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي ثم اكتشافها إبان عملية الفحص و إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية ، إذا ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق الأهمية منه.

2- **العناية المهنية :** يعني أن يقوم المدقق بذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية التدقيق إلى غاية الانتهاء منها ، انطلاقا من كون أن المدقق لابد أن يفي بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي و الاستقلال في أداء مهنة[1].

يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي :

* محاولة الحصول علة أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة .
* أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
* التقييم لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف ، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات و غش ولا يمنع حدوث أخطاء.
* العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقى ، ص ص 41-42

* العمل باستمرار من أجل تطوير مجال حيرته المهنية.

في غاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار التأهيل العلمي والعملي مع معياري بذل العناية المهنية و معيار الاستقلال هي من أهم المعايير التدقيق المتعارف عليها ، و أي خلل في هاته المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للتدقيق.

- المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

تضع هاته المعايير مجموعة من الإرشادات و التوجيهات التي يجب على المدقق أن يلتزم بها عند أداء عملية التدقيق ، و تعتبر معايير العمل الميداني أكثر دقة مقارنة بالمعايير العامة.

تشمل معايير العمل الميداني ثلاثة معايير أساسية هي كالآتي:

- يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب و كاف ، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.
- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة و ذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة و التي تستفيد ما إجراءات المراجعة .
- ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادفات و غير ذلك كلها لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية موضوع الفحص و المراجعة[1].

و فيما يلي سنوضح هاته المعايير بالتفصيل :

1- التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين :

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يخطط العمل بدرجة كافية ، و يجب مباشرة الإشراف الصحيح على المساعدين في حالة وجودهم ، كما يتضمن التخطيط الكافي للتدقيق خصائص معينة مثل تكييف ظروف العمل ، تحديد الاحتياجات من الأفراد و الاستفادة الكفاءة من موارد مكتب التدقيق[2].

و بذلك فإنه يتعين على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة ، و بطلق أعضاء المهنة هذه الخطة اسم " برنامج المراجعة " و، هذا الأخير هو خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة ، و يتضمن عادة تحديد الدفاتر و السجلات الواجب فحصها و الوقت المحدد لذلك ، مع مراعاة أن

---

[1]وليد توماس أمرسون هلكي ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، تعريب و مراجعة د. أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 1989، م 57.

[2]عبد الفتاح محمد الشحن ، كمال حليفة أبو زيد ، **المراجعة علما و عملا** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1991، ص 76

ينصف البرنامج بالمرونة حيث أن الهدف الأساسي هو إجراء فحص سليم و ليس استكمال برنامج المراجعة فقط[1].

يعتبر التخطيط لمهمة التدقيق أو تخطيط برنامج التدقيق من الخطوات الهامة في عملية التدقيق ، حيث يساعد التخطيط السليم على التأكد من الإجراءات أو الاختبارات الهامة قد نالت العناية المناسبة ، و أن المشاكل المتوقعة قد ثم تحديدها كما يساعد التخطيط على الاستعمال الكفء للمساعدين ، و التنسيق مع الأعمال المنفذة بواسطة مدققين أخرين ، و نظرا لأهمية هذا المعيار ، فقد خص الاتحاد الدولي للمحاسبين الإطار النظري للتدقيق موضوع التخطيط لمهمة المراجعة معيار خاص بالإضافة إلى الإشارة لعملية التخطيط في معايير أخرى من خلال بعض الفقرات و يمكن عرض مكونات هذا المعيار كما يلي[2]:

- يعتير التخطيط لعملية التدقيق من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤولية المهنية للمدقق،
- يجب أن يخطط المدقق عمله بطريقة تسمح له بالقيام بمراجعة فعالة.
- يجب أن يركز وضع خططه على معرفته بأعمال و نشاطات الزبون .

يجب أن تتضمن عملية التخطيط المراحل التالية :

* دراسة النظام المحاسبي و الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية.
* تقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
* تحديد طبيعة و توقيت و تطلق الإجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
* تنسيق جميع الأعمال التي سيتم تنفيذها.

- يجب أن تراجع إعداد برنامج تدقيق يحدد فيه طبيعة و توقيت و تطلق إجراءات المراجعة ،
- يجب أن يراجع هذا البرنامج حسب تقدم المهمة و خلال عملية المراجعة .

أما الإشراف على المساعدين فيقتضي ضرورة تقسيم العمل بينهم وحسن توجيههم وذلك لتحقيق .

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1998 ، ص68

[2] ATH guides , audit financier guide pour l'andit de l'information financière des entreprises et organisations clets , paris , 2eme , édition , 1987 p 53

المطلب الثالث حقوق وواجبات المدقق.

الفرع الأول : حقوق المدقق

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

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي :

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

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

3- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل محافظ الحسابات كشفا محاسبيا بعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

4- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ حق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

5- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية .

6- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة .

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

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

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

[1] غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر**، ،مرجع سبق ذكره ،ص 91

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

الفرع الثاني : واجبات المدقق

تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي [1]:

- ✓ تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة،وما يتضمنه من مستندات و دفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث تطاق عملية التدقيق ؛
- ✓ قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدينها ؛
- ✓ الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك ، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة؛
- ✓ يذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية؛
- ✓ يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري ؛

المبحث الثالث : مسار عملية التدقيق.

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

سنتطرق من خلال هذا البحث 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، و حتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع .

[1] عبد خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات النظري و العملي**، الطبعة الأولى ،دار المستقبل للنشر و التوزيع، ص 128.

الفرع الأول : الخطوات التمهيدية .

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

- ❖ التحقق من صحة تعيينه : والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق ؛
- ❖ الاتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته ، فقد يحد من الخبرات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛
- ❖ التأكد من نطاق عملية التدقيق ؛
- ❖ اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق : إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معه ومع من يشتغل معهم ، كما يقوم بزيارات ميدانية بتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها ، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه ، فقد يتعذر عليه تكرارها[2].
- ❖ فحص وتقييم النظام المحاسبي : يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة العناصر أهمها[3]:
  1. المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي
  2. كيفية القيد والترحيل ؟
  3. رقة السجلات وكفايتها ؛
  4. استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة ؛
  5. طرق الإهتلاك المنتهجة ؛
  6. طريقة تقيم المخزونات ؛
  7. العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت
- ❖ الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة : فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة ، ويطلع على تقرير المدقق السابق ، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرر مجلس الإدارة ؛

---

[1] خالد راغب الخطب،خليل محمود الرفاعي،علم تدقيق الحسابات النظري و العملي،مرجع سبق ذكره ،ص 139.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ،2005،ص 69

[3] Robert OBERT. Revision et certification des comptes, Dunod, Paris, 40

❖ فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه للب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ، ومدى الإختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة ؛

❖ النظام الضريبي : رغم أن الناحية الضريبية ليست إلتزاما مباشرا للمدقق ، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، وإذا لم تسدد هل تم تكوين شخص كان يعادل هذا الالتزام الضريبي .

الفرع الثاني : مخطط التدقيق

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

- الأهداف الواجب تحقيقها ؛
- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف ؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء ؛
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء ؛
- ملاحقات الشخص المسؤول عن كل حلوة وإجراء نقذ ؛
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء .

البرنامج ليس سردا خطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها،والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها .

فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية[1] .

كما أنه من غير الممكن أن يقوم المدقق بتطبيق نفس البرنامج في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع ، لأنه لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بما ، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها . يمكن تصنيف نوعين من برامج التدقيق هما:

✓ برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما

✓ برامج تدقيق الدرجة .

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

أولا : برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما.

هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، يتقيد بها المدقق ومساعدوه أثناء أدائهم لمهامهم، غير أنها لا تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية،والتي يضيفها المدقق بناء على قيامه بالخطوات التمهيدية بما تمنحه له من خصوصيات المؤسسة المدققة دون غيرها من المؤسسات السابقة. ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها[1]:

- أنها تعتبر تعليمات مريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها ؛
- أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل ؛
- أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه

أما تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن إتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية ، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات

- باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت ، في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل
- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين

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

لكن بالرغم من هذه المزايا ، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من استقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي، كما أنه يقتل روح الإبداع والابتكار لديه، ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة و اقتراح التعديلات التي يروها مناسبة ، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسبا من التعديلات .

ثانيا : برامج تدقيق متدرجة.

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

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الغابات السامية البشرية** ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن ص 212

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 المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي[1]:

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

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعددت و اختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو كانت تصب في نفس المضمون[2].

التعريف الأول:

"الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات تضعها المؤسسة وتعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين والقواعد ، وتطبيق التعليمات والتوجيهات المحددة من طرف الإدارة العامة ، والسير الجيد للإجراءات الداخلية للمؤسسة ومنها المتعلقة بالحفاظ على الأصول ، وفعالية المعلومات المالية".

التعريف الثاني :

فحسب مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين سنة 1977م " الرقابة الداخلية هي مجموع إجراءات الضمان التي تساعد على التحكم في المؤسسة التحقيق أهدافها وضمان حماية أصولها ونوعية المعلومة من

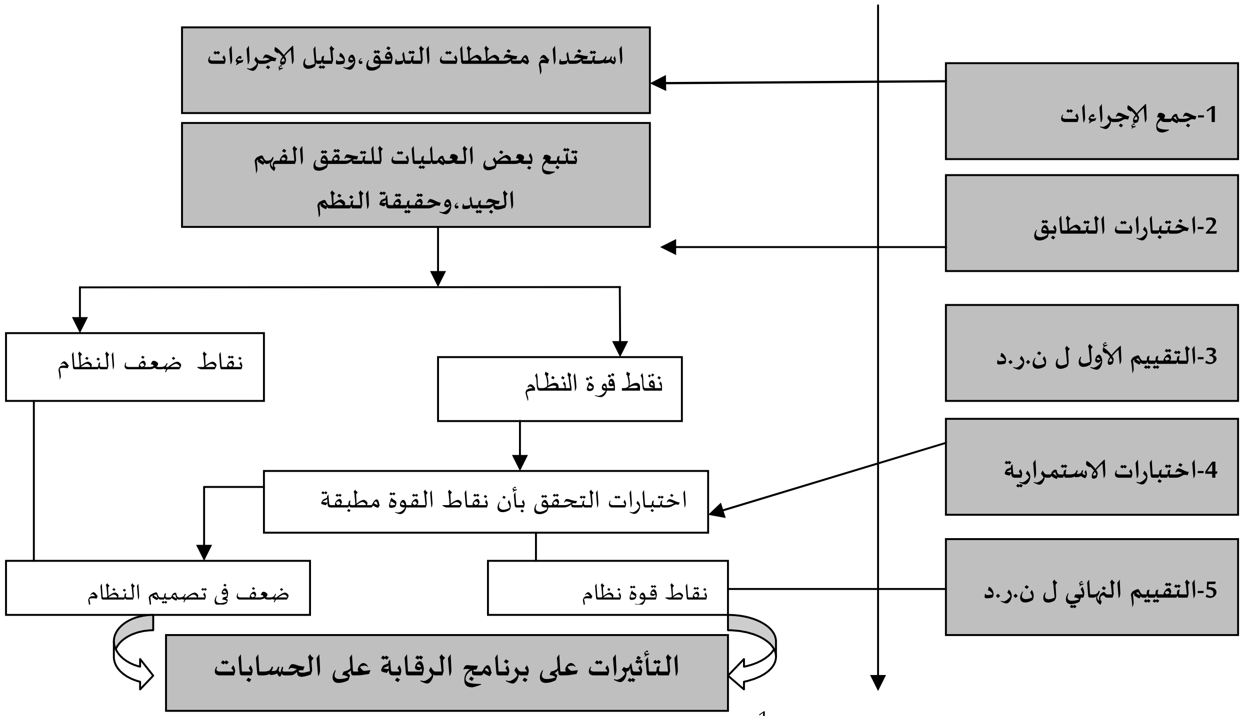
[1] زاهرة عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر، الأردن 2010 ، ص 79.

[2] عبادي محمد لمين،**مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة الجزائر،سنة 2008،ص 129،

جهة ، وتطبيق تعليمات الإدارة من جهة أخرى ، ويظهر ذلك من خلال التنظيم ، الطرق والإجراءات المتعلقة بكل النشاطات في المؤسسة للحفاظ على دوام هذه الأخيرة".

يتبع المدقق في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات أساسية يمكن التعبير عنها حسب الشكل التالي :

الشكل رقم (I-2) : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



و سوف نتطرق لهذه المراحل في الشرح الآتي[1] :

1-جمع الإجراءات : تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المدقق على تقييم الأنظمة ، الإجراءات، والمناهج في المؤسسة، وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال ، الوثائق المستخدمة ، محتواها ، نشرها ، وحفظها ، وكذلك الترخيص والمصادقة،تسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة ومراقبتها، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة،ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة المدروسة .

إن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة والضعف وإعداد وثيقة تحليلية تسمح بالإنتقال إلى فحص عمل النظام ، وتعتمد هذه المرحلة على أربع تقنيات هي:

التعرف على الوثائق الموجودة : هدف إلى إحصاء كل الوثائق الداخلية والخارجية والتي تساعد المدقق على تقييم الأنظمة والإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة .

[1] عبادي محمد لمين ، مرجع سابق ، ص 142-144 .

• استجواب التقارب: هي تقنية غير رسمية،يقوم فيها المدقق باستجواب أو عدة استجوابات تهدف لوصف الأنظمة الموجودة، ويواجه المدقق صعوبات عند تحليل هذه الاستجوابات مرتبطة بحجم المؤسسة وتعقيد نشاطاتها وكثافة معلوماتها.

• تحليل الدورات باستخدام المخططات: المخطط هو عرض بياني لعمليات متتابعة والتي تبين الوثائق المستخدمة، مراكز العمل، القرارات والمسؤوليات ، يعبر عنها برموز مترابطة مع بعضها البعض حسب التنظيم الإداري للمؤسسة .

• قوائم الاستقصاء ودليل الإجراءات: تتضمن قوائم الاستقصاء عددا من الأسئلة المحددة والتي تسمح للمدقق باكتشاف نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية وتظهر في شكلين :

<u>قوائم استقصاء مغلقة:</u> تتناول أسئلة تكون الإجابة عليها بنعم أو لا.

<u>قوائم استقصاء مفتوحة:</u> تكون الإجابة على الأسئلة فيها مفصلة .

2- **اختبارات الفهم :** يقوم المدقق باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع ، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي و اختبار بعض العمليات المذكورة في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

3- **التقييم الأولي للرقابة الداخلية :** انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المدقق بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية،عن طريق استخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال، ويمكن استخدام عدة طرق للتقييم الإجراءات كقوائم استقصاء الرقابة الداخلية المغلقة وتعتبر الإجابات السلبية عموما عن ضعف الرقابة الداخلية والتي يتم تحليلها فيما بعد بدقة، والإيجابيات الإيجابية تعتبر نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها، وعند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي ، يقوم المدقق بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات.

4- **اختبارات الاستمرارية:** 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.

5- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة ، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند التقييم الأولي لذلك النظام ، وتقدم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري

أولا أدلة الإثبات :

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعا 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 لآخر.

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها ، والتي يمكن حصرها في ما يلي[1]:

- ✓ المستندات .
- ✓ الفحص المادي.
- ✓ المصادقات .
- ✓ الفحص التحليلي .
- ✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- ✓ صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.
- ✓ الاستفسارات من العميل.

1- المستندات:

أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي على ثلاث أنواع:

- o مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها ، كفواتير الشراء
- o مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض
- o 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 .

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات، **"علم تدقيق الحسابات النظري"**، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن، 2011،ص ص 186-181

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 المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية و أوراق القبض و أصول ثابتة ملموسة [1].

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 ، و بالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى .

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 تصريحية أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة[2] وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

- **المصادقات الإيجابية :**

في هذا النوع يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباقم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة ، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم .

- **المصادقات السلبية :**

فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم ، و يطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة .

المصادقة العمياء :

في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة

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 .

5-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيار للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

---

[1] عبد الفتاح الصحن،أحمد عبيد،وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث،مصر ،2007،ص 81.

[2] يوسف محمود جربوع،**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**،الوراق للنشر ، الأردن،2007،ص 180.

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 الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، و بالتالي 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.

7-الاستفسارات من العميل :

يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات[1] ،ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل ، و بالتالي فهي عرضة للتغير وفقا لأهواء العميل .

ثانيا الملف الجاري

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

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها.
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق .
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك.
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء والموردين .

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] عبد الفتاح الصحن،أحمد عبيد، وآخرون،مرجع سبق ذكره ، ص 87.

[2] رزق أبوزيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص 162 -163

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[1].

بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط فنوى 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 .

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

- ✓ تقرير نظيف ؛
- ✓ تقرير سالب ،
- ✓ الامتناع عن إبداء الرأي .

الفرع الأول : التقرير النظيف.

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي [2]:

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

الفرع الثاني : التقرير التحفظي

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

---

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

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

الفرع الثالث : التقرير السلبي

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

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

الفرع الرابع : الامتناع عن إبداء الرأي .

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

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادفات بصحة أرصدتهم مع الشركة ؛
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم ... و غيرها ؛
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية . في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها ؛
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك ؛

وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيدي المدقق رأيه فيها .

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

خلاصة الفصل :

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 مهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكثر فعالية ، من تخطيط لعملية التدقيق ، تقييم نظام رقابتها ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

الفصل الثاني

عرض معايير التدقيق الدولية

تمهيد:

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

فحضت هذه الأخيرة بدورها باهتمام كبير على مستوى لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والتي قامت بإصدار مجموعة معايير يتم تكييفها باستمرار مع متطلبات الواقع الاقتصاد . نستعرض من خلال الفصل التالي هذه المعايير في إطار ثلاثة مباحث كالأتي :

المبحث الأول : تبني معايير التدقيق الدولية . ,

المبحث الثاني : معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي. ,

المبحث الثالث : معايير المبادئ والمسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: تبني معايير 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

المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق

بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق ، تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

الفرع الأول : لجنة التدقيق الدولية .

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 العضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها ؛

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

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

الفرع الثاني : كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي:

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 التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ؛

---

[1] محمد سمير الصيان ،عبد الوهاب تصر على، **المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2002، ص ص 157.156.

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

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 الأغراض 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 والتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى[1].

المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها.

الفرع الأول : 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 أخرى . يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالي:

1- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية ؛
2- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية ؛
3- إن تغيرات مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛
4- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
5 - إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها[2].

---

[1] داوود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، الجزء1، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص 102

[2] نفس المرجع، ص ص 170- 169.

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية.

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق ، فقد تم الجدال في عام 1971 قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية بان عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية ، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها ، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية

وقد ذكر احد المعلقين الأتي: "لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتحقق،فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها"

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:

- ❖ ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم[1] الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث ينص على أن الاستمرارية هي أحد 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 رقم 200 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 للمؤسسة 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

[1] نفس المرجع، ص ص 219،218

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 التاريخ 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 المؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.[1]

المبحث الثاني : معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي.

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

سنفصل في هذه المعايير وفق ثلاث مطالب كما يلي:

المطلب الأول: معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي.

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

الفرع الأول: أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة ISA200 .

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."

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.

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

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

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

---

[1] داوود يوسف صبح ، مرجع سبق ذكره، ص28

كما ورد في نفس المعيار أن عملية التدقيق تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بان القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء ذات أهمية ، ويستنتج المدقق ذلك من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي يحصل عليها خلال أعمال التدقيق[1].

الفرع الثاني : شروط الارتباطات بمهمة التدقيق ISA210

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[2].

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا أنه عموما يتضمن ما يلي:

- ✓ الهدف من تدقيق القوائم المالية؛
- ✓ مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية؛
- ✓ نطاق التدقيق؛
- ✓ شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق؛
- ✓ الحقيقة بشان طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة
- ✓ حرية الوصول (الاطلاع) إلى السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشان التدقيق. في حالة إعادة التكليف بالتدقيق ، "على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد ، وقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها:
  - أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق؛
  - أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد ؛
  - تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا، مجلس الإدارة أو المالكين ؛
  - تغيرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة ؛

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 162

[2] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص133.

- متطلبات قانونية[1].

الفرع الثالث : الرقابة على جودة أعمال التدقيق ISA 220

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 ، بحيث يتم وضعها على مستويين هما:

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

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

جدول رقم (1.II): أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق.

العنصر (السياسة)	الهدف
المتطلبات المهنية	يجب على موظفي مؤسسة التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني
المهارات والكفاءة	على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بعناية
توزيع المهام	يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالة
التفويض	ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة
التشاور	يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة
القبول والمحافظة على العملاء	يجب على المؤسسة إجراء تقويم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة .
المراقبة	يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملاءمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

المصدر: حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية**، مرجع سبق ذكره ، ص ص 71 - 73.

---

[1] داوود يوسف صبح ، **تدقيق البيانات المالية** ، الجزء 1 ، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ، ص ص 160 161

[2] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق الحديث** ، مرجع سبق ذكره ، ص42 40

الفرع الرابع : التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق) ISA 230 .

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[1] .

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[2]؛

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

- على المدقق أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق ، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ، نتائج عمليات التدقيق ، والاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ؛
- يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة أو مفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عملية التدقيق ، ويتم تحديد مدى ودرجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المني ، حيث ليس ضروريا أو عمليا أن يدون المدقق في أوراق عمله كافة الملاحظات والاعتبارات والنتائج التي يتوصل إليها، يجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المواضيع التي تستدعي الرأي المني للمدقق في النتائج المتوصل إليها في هذا المجال.[3]

المطلب الثاني : معايير المسؤوليات.

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

الفرع الأول : الغش والخطأ ISA240 .

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

---

[1] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الوراقي ، ط1 ، عمان ،1999 ص 48- . 41

[2] داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص224

[3] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية، مرجع سبق ذكره، ص225

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

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

تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة ، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، ومثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال ، وعلى الرغم من أنه لا يتحمل مسؤولية منعها، إلا أن إجراءات التدقيق السنوية التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش والخطأ'[2].

الفرع الثاني : دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية ISA250 .

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية . عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ، و تقييم نتائج التدقيق وإعداد التقرير عنها ، يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية ، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات ، بصرف النظر عن أهميتها النسبية ، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق[3].

يطبق هذا المعيار على عمليات تدقيق القوائم المالية ولا ينطبق على الارتباطات الأخرى ، والتي يرتبط خلالها المدقق بشكل منفصل باختبار مدى الالتزام بقوانين وأنظمة معينة وتقديم تقرير منفصل بذلك تقع مسؤولية منع وتعقب المخالفات والتأكيد على الالتزام بالقوانين واللوائح على عاتق الإدارة ، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسات والإجراءات ، كإنشاء وتطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية وإشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية[4] .

---

[1] محمود السيد الناغي، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة** - تحليل وإطار للتطبيق. ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 146 ، 147.

[2] داوود يوسف صبح ، **تدقيق البيانات المالية** ، الجزء 1 ، مرجع سبق ذكره ، ص 137.

[3] أمين السيد أحمد لطفي ، **معايير المراجعة والتأكيد الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008ء ، ص 349,

[4] محمود السيد الناغي ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة** - تحليل وإطار للتطبيق - ، مرجع سبق ذكره ، ص163

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

- وجود كثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسي بالجوانب التشغيلية للمؤسسة ، والتي عادة لا يكون لها أثر مادي على القوائم المالية
- تتأثر فعالية إجراءات التدقيق بالقصور الذاتي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واستعمال العينات؛
- الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق تعتبر بطبيعتها مقنعة وليست حاسمة؛
- قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها ، على سبيل المثال التواطؤ والتزوير؛

وحتى يحصل المدقق على فهم عام للقوانين واللوائح ، يقوم عادة بما يلي:

- استخدام المعرفة المتاحة على نشاط المؤسسة والقطاع العائدة له ؛
- الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المؤسسة الخاصة بالتقيد بالقوانين واللوائح ؛
- الاستفسار من الإدارة حول القوانين واللوائح التي يتوقع أنها ذات تأثير جوهري على عمليات المؤسسة ؛
- مناقشة الإدارة بالسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للدعاوى وتقويمها والمحاسبة عنها ؛
- مناقشة الإطار القانوني والتنظيمي مع مدققي الشركات التابعة في الأقطار الأخرى. (مثلا في حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بتعليمات الشركة الأم فيما يخص الأوراق المالية)[1].

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

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

في حالة التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد، فإن المدقق يجب أن يصل إلى اتفاق مع عدم المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحوكمة، كالمؤسسات الفردية و المؤسسات الحكومية.. الخ[2]

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

- النطاق الشامل لعملية التدقيق ؛
- السياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها، و أثرها على القوائم المالية ؛
- المخاطر الجوهرية و المحتملة ، و أثرها على القوائم المالية ؛
- تسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها؛

[1] أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 351 ، 352

[2] مرجع سبق ذكره، ص ص 355 357 .

- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؛
- الاختلافات الموجودة بين المدقق و الإدارة ، و مدى جوهرية هذه الاختلافات.

علم 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[1] .

المطلب الثالث : التخطيط والرقابة الداخلية.

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

الفرع الأول: التخطيط ISA300.

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

كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق ،

ومنها:

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التي تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الإدارة ؛
- الدراية بالنظام المحاسبي والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية للعميل ؛
- تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية ؛
- تحديد أهداف ونطاق التدقيق لكل المجالات؛
- وضع وتوثيق برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها ؛
- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمدققين المساعدين ومواقع العمل[2].

الفرع الثاني: الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها ISA 315 .

يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني " : العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الأخرين لتوفير تأكيد معقول بشان تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

---

[1] أمين السيد احمد لطفى ، **معايير المراجعة والتأكيد الدولية** ، مرجع سبق ذكره ، ص 362.

[2] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية** - ،ط1، دار الثقافة، 2009

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

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

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

وأشار المعيار إلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات[1]

الفرع الثالث : الأهمية النسبية ISA 320 .

على المدقق اخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما :

- ✓ يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق؛
- ✓ يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية .

عند تصميم خطة التدقيق فان المدقق يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية ، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية ، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار ، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبيا ، فانه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية

كما توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق ، أي كلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق والعكس ، ويأخذ المدقق بالحسبان العلاقة العكسية بينهما عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات[2].

الفرع الرابع : إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة ISA 330 .

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

---

[1] احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، الكتاب 1 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر، عمان ، 2008 . ص ص 115 - 119.

[2] داوود يوسف صبح ، **تدقيق البيانات المالية**، ج1 ، ج2 ، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ،ص 102 .

- يجب على المدقق تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق ؛
- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات.

كما تضمن المعيار الإشارة إلى التالي:

- كلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى فانه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل أكبر؛
- وتبعا لذلك ، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، فان على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل اكبر أو أدلة تدقيق أكثر إقناعا عند مستوى الإثبات ؛
- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق.

يشير المعيار إلى أنه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية ، فان إجراءات التدقيق المناسبة لتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية"[1].

الفرع الخامس: التدقيق في حالة استخدام العميل المنظمة خدمات ISA 402.

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

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

- طبيعة الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة الخدمية ؛
- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمؤسسة الخدمية ؛
- تأكيدات القوائم المالية الهامة ؛
- مدى النظام المحاسبي ونظام جميل مع انظمة المؤسسة الخدمية ؛
- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية ؛

[1] احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، الكتاب 10 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2009 ، ص 65.

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

إن مراعاة المدقق لما سبق يقوده لان يقرر بان تقدير مخاطر الرقابة سوف لا تتأثر بضوابط المؤسسة الخدمية[1] .

المبحث الثالث : معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي.

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

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

الفرع الأول: أدلة الإثبات في التدقيق ISA 500 .

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

-إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:

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

- **الفحص:** هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية. **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 .

---

[1] حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجز، 2 جامعة عين شمس ، الإسكندرية , 2004 ، ص ص 205 . 207.

[2] احمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق الحديث** ، مرجع سبق ذكره ، ص 185.

الاحتساب : أن يقوم المدقق بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق[1].

الفرع الثاني: الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة ISA 510.

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[2] .

على المدقق أداء إجراءات التدقيق بمراعاة مايلي:

- ✓ إدراك مدى التغير في السياسات المحاسبية ، ومدى مناسبتها في حالة وجود أية تغيرات؛
- ✓ دراسة مدى الكفاءة المهنية للمدقق السابق واستقلاله في حال الحصول على أدلة إثبات للأرصدة الافتتاحية بفحص أوراق عمله ، مع الاهتمام بأية تحفظات أو رأي سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي من جانبه ؛
- ✓ عند قيام مدقق سابق بعملية التدقيق للأرصدة في نهاية العام السابق، عندئذ يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق متعلقة بالأصول والالتزامات المتداولة كجزء من التدقيق للفترة الحالية؛
- ✓ الحصول على أدلة تدقيق تتعلق بالأصول والالتزامات غير المتداولة.

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

- ➢ رأيا متحفظا ؛
- ➢ الامتناع عن إبداء الرأي[3].

---

[1] حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص 276

[2] أحمد حلمي جمعة . **المدخل إلى التدقيق الحديث** ، مرجع سبق ذكره ، ص229

[3] محمود السيد الناغي ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة** - تحليل وإطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ، ص325

الفرع الثالث: الإجراءات التحليلية ISA 520 .

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات: بين عناصر القوائم المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتنبأ به والمبني على خبرة الوحدات مثل : نسبة هامش الربح ؛ بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين. تستعمل الإجراءات التحليلية في تحقيق الأهداف التالية : "

- مساعدة المدقق في جوهر التخطيط ، الوقت والنطاق لإجراءات التدقيق الأخرى؛
- كإجراء جوهري عندما يكون استخدامها أكثر فعالية وكفاءة عن الاختبارات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف لتأكيد قوائم مالية معينة ؛
- كمعاينة شاملة للقوائم المالية في مرحلة الفحص النهائي لعملية التدقيق[1].

المطلب الثاني : عينة التدقيق وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة.

الفرع الأول : عينة التدقيق والوسائل الاختيارية ISA 530 .

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[2].

كما من المهم للمدقق أن يتأكد بأن المجتمع :

أ) مناسب لأهداف إجراءات المعاينة:

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

ب) مكتمل :

إذا كان المدقق ينوي استعمال العينة للتوصل لاستنتاج على عمل النظام المحاسبي ونظام الرقابة خلال الفترة المالية المعنية ، فلا بد أن يحتوي المجتمع على جميع البنود الملائمة خلال كامل الفترة[3].

---

[1] منصور احمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة**، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2002 - 2003 ، ص 189.

[2] حسن القاضي ، مأمون حمدان ، **المحاسبة الدولية** ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ، 2000 ، ص 270

[3] أحمد حلمي جمعة،**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** . الكتاب 10،مرجع سبق ذكره ،ص ص 173، 174

❖ **حجم وانتقاء العينة**

لدي تحديد حجم العينة ، يجب أن يأخذ المدقق في اعتباره خطر المعاينة والخطأ المقبول والخطأ المتوقع. يجب اختيار بنود العينة بطريقة يمكن معها توقع كون هذه البنود ممثلة للمجتمع الإحصائي ، ويقتضي ذلك وجود فرصة لكل بنود المجتمع الإحصائي لان تدخل في العينة.

❖ **تنفيذ إجراءات التدقيق**

على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للاختبار على كل بند مختار ، وإذا كان هناك بند ليس مناسبا لتطبيق الإجراء يتم الإجراء عادة ببند بديل ، وقد يكون المدقق أحيانا غير قادر على تطبيق إجراءات التدقيق المخططة على بند مختار بسبب مثلا فقدان التوثيق المتعلق بذلك البند ، وإذا لم يكن في الإمكان القيام بإجراء بديل في هذا البند يعتبر المدقق في العادة أن هناك خطا في ذلك البند[1] .

الفرع الثاني: تدقيق التقديرات المحاسبية ISA 540 .

يقصد بالتقديرات المحاسبية تحديد قيمة تقريبية لرصيد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة.

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 أحد الأساليب التالية أو مجموعة منها عند تدقيق التقدير المحاسبي :

- 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[2].

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

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

وعليه أيضا مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات بغية: ,الحصول على أدلة حول موثوقية إجراءات المؤسسة بشان التقديرات بشكل عام ؛ دراسة فيما إذا كانت معادلة التقدير تتطلب أية تعديلات ؛ , التحقق عما إذا تم تحديد مقدار الفروق بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة ، وان التسويات المناسبة أو الإفصاح عنها قد تم اتخاذها عند الضرورة.

---

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 271 270

[2] حسين القاضي : مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 242

على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفته لطبيعة العمل وفيما إذا كان منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق[1].

الفرع الثالث: الأطراف ذات العلاقة: ISA 550 .

تعتبر الأطراف ذات علاقة ، في حالة تمكن أحد الأطراف من السيطرة على الطرف الأخر أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الأخر في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية ، على المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم ، وعلى المدقق انجاز الإجراءات التالية الغرض التأكد من كمال هذه المعلومات

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

عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة ، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وأفصح عنها بالشكل المناسب، أما في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف أو استنتاجه بان الإفصاح عنها في القوائم المالية كان غير مناسب ، فان على المدقق تعديل تقريره على نحو ملائم[2] .

المطلب الثالث : الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة

الفرع الأول: الأحداث اللاحقة ISA 560

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[3] .

[1] حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 549 – 550

[2] حسين دحدوح ، حسين القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة** ، مرجع سبق ذكره ، ص 144.

[3] مرجع سابق ، ص 209

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 فيما تم تحديدها.

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

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية الأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره ، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الإدارة , 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[1] .

الفرع الثاني: الاستمرارية ISA 570 .

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

مؤشرات مالية

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

مؤشرات تشغيلية:

- فقدان إداريين قياديين بدون تعويضهم ؛
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي:

[1] احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، الكتاب 10 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 108 109.

- مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة ؛
- التغير التكنولوجي.

مؤشرات أخرى:

- عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية ؛
- إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة، والتي في حال نجاحها قد تسفر عن أحكام لا يمكن تنفيذها؛
- تغييرات في القوانين أو السياسة الحكومية ، والتي يتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة[1] .

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[2] .

الفرع الثالث : إقرارات الإدارة ISA 580

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

خلال عملية التدقيق تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات إلى المدقق إما من تلقاء نفسها أو بناء على استفسارات معينة.

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

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

أما في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق انه ضروري فان ذلك سيشكل تحديد النطاق التدقيق ، وعلى المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي[3].

---

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 238. 239.

[2] نفس المرجع، ص 239

[3] حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 685 – 686

خلاصة:

مما سبق يمكن استخلاص أن ظهور ما يسمى بالتدقيق الدولي كان ناتجا للمتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال والتباين بين مخرجات خدمات التدقيق أو اتساع الفروقات في حجم فجوة التوقعات بين الدول المختلفة، وهو ما حاولت اللجان المختلفة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ممثلة في لجنة التعليم ولجنة أخلاقيات المهنة ولجنة معايير التدقيق الدولية ومن بعدها مجلس معايير التدقيق وغيرها من اللجان احتواءه.

من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية ، يمكن أن نلاحظ أن هذه المعايير كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات الممارسة مهنة التدقيق وكذا معايير تخص الإثبات، 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.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

المبحث الأول: التعريف بمهنة محافظ الحسابات.

سوف نقوم في هذا المبحث بالتعرف على مهنة محافظ الحسابات، وقبل شروع محافظ الحسابات في التعرف على المؤسسة هناك مرحلة تمهيدية تتمثل في قبول المهمة والتحقيق في صحة تعيينه، وهذا ما سوف نتطرق إليه.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات.

يعرف محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون 91-08 شركات الأموال، التعاضديات الاجتماعية، النقابات[1].

من خلال هذا التعريف يمكن القول أن محافظ الحسابات هو شخص مهني يمارس أعمال المراقبة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية، فهو لا يخضع لسلطة الإدارة حتى يتوفر له الحياد والاستقلال في أداء مهمته وهو يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها اسم الفحص المحاسبي والتدقيق المحاسبي للسجلات والقوائم المالية حتى يتمكن من إبداء راية المحايد والفني على مدى صحة ومصداقية البيانات الواردة في القوائم والتقارير المالية.

و تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

1) عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 717 مكرره على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة، و صحة لذلك و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين "

2) حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية و السجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادفة الحسابات السنوية .

[1] المادة 27 من القانون 91- 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، والمتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20 لسنة 1991

المطلب الثاني: مهام ،حقوق وواجبات محافظ الحسابات

الفرع الأول : مهام محافظ الحسابات

قسمت مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة ومهام خاصة وهي محددة بالقانون:

أ- مهام دائمة

- يشهد محافظ الحسابات بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة .
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والشركات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبعه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- يشهد بأن الحسابات المدعمة صحيحة وذلك بناءا على وثائق محاسبية أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهما.
- إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرة قانونا.[1]

ب- المهام الخاصة

- حسب المادة 697: التدخل عند تقرير زيادة رأس مال الشركة.
- حسب المادة 699: فإنه بناءا على تقرير خاص من محافظ الحسابات فإن الجمعية العامة الغير عادية تحدد سعر إصدار الأسهم أو شروط تحديد هذا السعر.
- حسب المادة 707: فإنه يعين واحدة أو أكثر من المحافظين المكلفين بتقدير الحصص المقدمة بقرار قضائي بناءا على طلب رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.
- حسب المادة 715 مكرر 16: يتخذ قرار تحويل شركات المساهمة بناءا على تقرير محافظي الحسابات الذين يشهدون أن الرؤوس الأموال تساوي على الأقل رأسمال الشركة.
- حسب المادة 715 مكرر 116: فإنه تقرير محافظ الحسابات له أهمية كبيرة لتحويل سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم وهذا بترخيص من طرف الجمعية العامة غير العادية .
- حسب المادة 819: فإن محافظ الحسابات يصادق على المبلغ الإجمالي للأجور المدفوعة للأشخاص الذين يتلقون أعلى الأجور في المؤسسة.

[1] القانون 91-08ء المواد (28-29)

الفرع الثاني :حقوق ووجبات محافظ الحسابات

أولا : حقوق محافظ الحسابات

إن المشرع الجزائري قد أعطى محافظ الحسابات حقوق وصلاحيات واسعة ومنها ما جاء في أحكام مواد القانون التجاري ومنها ما ورد في القانون 91-08 وبعضها الآخر ورد في المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نذكر من هذه الحقوق على سبيل المثال ما يلي:

- حق استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال (المادة 71 مكرر 4).
- حق إجراء التحقيقات والرقابات التي يراها مناسبة بكل حرية طيلة السنة (المادة 715 مكرر 4).
- حق طلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وحقه في تلقي الرد على تساؤلاته المادة 715 مكرر 11).
- حق استدعائه لحضور اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وكذا جمعيات المساهمين (المادة 715 مكرر 12 والمادة 828).
- حق الإطلاع على كل الوثائق اللازمة لممارسة المهمة، خاصة فيما يتعلق بالاتفاقيات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر (المادة 831).
- الحق في التعاون: بحق محافظ الحسابات أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته، ويمكنه أن يطلب على وجه الخصوص ما يأتي :

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم.
- أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة و مراقبتها مشاركة فعالة
- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته. تحت تصرفه.
- أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع
- أن تنفذ المهام المستندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته.
- أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بالمهمة تغييرا جوهريا[1].
- الحق في الحصول على مقابل أتعاب: يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله، وفق التعريفات التي تقررها السلطات العمومية المختصة، بمشاركة النقابة الوطنية في إطار التشريع الجاري بها و العمل[2].

---

[1] المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 96-139، المتضمن قانون أخلاقيات مهمة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

[2] المرجع نفسه المادة 29

- بحق محافظ الحسابات الذي يعمل لحسابه بصفة استثنائية أن ينشر في الصحافة ثلاثة إعلانات متتالية في الأشهر الثلاثة الموالية لتاريخ شروعه في العمل لحسابه[1].
- يمكن تحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق مؤسسات توجد معها علاقة مساهمة القانون 91-08).
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات في كل سداسي على الأقل، محافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معدا حسب مخطط الموازنة والوثائق الحسابية التي ينص عليها القانون (المادة 37 من القانون 91- (08
- يمكن تحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم وتحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر (المادة 42 من القانون 91-08)

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

إن المرسوم التنفيذي رقم 96-139 قد حدد بدقة واجبات محافظ الحسابات وصنفها حسب مختلف العلاقات التي تربط هذا الأخير إلى :

أ- واجبات محافظ الحسابات اتجاه موكليه أو زبونه[2] :

-يجب على محافظ الحسابات أن يتصف بدرجة عالية من الرزانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وبشرفها .

- كما يجب عليه أن يؤدي مهامه وفق المعايير التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموما.

- تستند علاقات محافظ الحسابات بزبائنه أو موكليه إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني.

- يجب على محافظي الحسابات أن ينفذوا وبعناية، طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

-يجب على محافظ الحسابات عند ممارسة مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يقوم بما يلي:

- ✓ ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية.
- ✓ يحترم الآجال المتفق عليها.
- ✓ يعلم الزبون ويتابع في مجال رقابة الحسابات، بكل التصريحات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا و مؤسسا.

---

[1] المرجع نفسه المادة 37

[2] المواد من 3 إلى 13 من المرسوم التنفيذي رقم 139.96

- ✓ يسهر في ما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبونه للتشريعات المعمول بها، في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياته واستقلاله، وتحمله المسؤولية.
- ✓ يجب على محافظي الحسابات التزام سر المهنة في أداء مهنتهم غير أنهم لا يتقيدون سر المهنة في حالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولا سيما:
  - بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة .
  - بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي بشأنهم
  - عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم. بناءا على إدارة موكليهم.
  - كما يسهر محافظي الحسابات على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني.
  - يتحمل محافظ الحسابات واجب مسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة، واقتراحها حسب طبيعة المهمة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية .

يجب أن يبلغ محافظ الحسابات قبول تعيينه كما يلي:

- ❖ إما بتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينته، والذي يرفق بعبارة «مطابق لقبول وظيفة محافظ الحسابات» وتاريخ ذالك وإما بواسطة رسالة قبول.
- ❖ في حالة تعيين أكثر من محافظ الحسابات يقوم كل واحد منهم بمهمته ويتحمل المسؤولية كاملة.

ب- واجبات محافظ الحسابات اتجاه النقابة[1]

ت- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد، برسالة موصى عليها مع وصل استلام، بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية ولا سيما يأتي:

- ➢ المتابعات الإدارية أو القضائية .
- ➢ النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه.
- ➢ التعليق الإداري لنشاطاته دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكليه عند الاقتضاء.
- ➢ توقف نشاطه نهائيا .
- ➢ تغيير محل ممارسة المهنة.

[1] المواد 14،17 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136

يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة عند تعيينه بواسطة رسالة موصي عليها مع وصل استلام في أجل عشرة (10) أيام ابتداءا من تاريخ قبول التوكيل.

ج- واجبات محافظ الحسابات في علاقاته بزملائه[1] :

- يجب على محافظ الحسابات الذي يطلب من زبون موكل أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة التي اقترحت عليه إلا بشروط:
- أن يتأكد من أن هذا الطلب لا يقرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول به.
- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، وتوجيه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة
- ويجب عليه زيادة على ذلك أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها، و يستطلع رأي مجلس النقابة في حالة حدوث نزاع.
- يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن.
- و يجب على محافظي الحسابات أن يساعد بعضهم بعضا ويتأدبوا فيما بينهم في حالة وجود نزاع يجب أن يحاولوا حله فيما بينهم بالتراضي، أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة، أو يخطروا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم بغير خطأ كل تشهير غير مؤدب من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء.

[1] المواد من 18 إلى 21 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136

المبحث الثاني: مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الدولية.

إن النظام المحاسبي قد أثر على الممارسة المحاسبية في الجزائر تحديدا على مستوى مسك الحسابات، حيث تؤثر هذه الأخيرة على الإدارة المحاسبية بالمؤسسة، وكذلك على محافظ الحسابات.

والنظام المحاسبي والمالي المستوحي من المعايير الدولية لإعداد التقرير استوجب تعديل القانون المتعلق بممارسة مهنة التدقيق، حيث ظهر مرسوم تنفيذي يجبر إعداد تقارير محافظي الحسابات وفق معايير محددة تتوافق والمعايير الدولية للتدقيق، مما يستوجب أهمية تبني المعايير التدقيق الدولية.

المطلب الأول: تقرير محافظ الحسابات وفقا للمعايير التدقيق الدولية (isa 700 تقرير المدقق عن القوائم المالية).

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

- عنوان التقرير (من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الأخرين)
- الجهة التي يوجه إليها التقرير المساهمين مجلس الإدارة) ؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية

- تحديد القوائم المالية المدققة

- بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق .

- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق)

- الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة ؛

-وصف العمل الذي قام المدقق بانجازه وانه تضمن "فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية ، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية ، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل ".

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

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

- 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 .

المطلب الثاني: إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

إن محافظ الحسابات لم يكن قبل سنة 2016 مجبرا على تطبيق معايير التدقيق الدولية لعدم وجود أي قانون جزائري يجبره على ذلك، حيث أنه مجبر فقط على تطبيق مجموع النصوص القانونية، والتشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والصادرة عن وزارة المالية

والجزائر بدأت بالاعتماد التدريجي لهذه المعايير ابتداء من تاريخ 04/02/2016 تاريخ القرار الوزاري الأول رقم 002 تحت تسمية المعايير التدقيق الجزائرية والذي تضمن 04 معايير (210، 505، 560، 580) ويليه قرار ثاني رقم 150 بتاريخ 11/10/2016 تضمن كذلك 04 معايير (300، 500، 510، 700) حيث قام الخبراء المحاسبيين والمحافظين المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بدراسة تكوينية حول هذه المعايير من أجل التعرف عليها وكيفية الاعتماد عليها في مهنتهم، ويليه في الأخير قرار أيضا رقم 23 بتاريخ 15/03/2017 المتضمن ل 04 معايير (520، 570، 610، 620) لم يتطرق للدراسة بعد.

والجزائر توجب عليها تبني هذه المعايير لعدة أسباب منها:

العولمة: تماشي مهنة المحاسبة والتدقيق مع العولمة.

من أجل معايير التدقيق الدولية تتماشى في مفاهيمها مع تلك المفاهيم التي تم اعتمادها في تبني النظام المحاسبي المالي.

- انضمامها للشركات المتعددة الجنسيات.

تسهيل عملية انضمام المنظمات الجزائرية التي تعني بالشأن المحاسبي والتدقيق مثل المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين إلى نظيرتها العالمية، مما سيعود بآثار ايجابية على المستوى العام لهذه المهن المحاسبية، بحيث يسمح أن يكون على إطلاع دائم ومستمر المستجدات بشأن المهن المحاسبية.

المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات المعايير التدقيق الجزائرية.

-ثم الإسراع في تبني هذه المعايير في شكل معايير التدقيق الجزائرية بطريقة لم تعطي للمهنيين المحاسبيين مجال زمني مقبول مهنيا من أجل التكوين وتلقي الآليات التطبيقية لهذه المعايير على أرض الميدان، بحيث يتعذر تطبيقها على مهام التدقيق المتعلقة بالسنة المالية 2016

- رغبة السلطات اعتماد هذه المعايير بطريقة سريعة أدى بها إلى عدم اعتماد الإجراءات القانونية التي من شأنها أن تؤدي إلى إصدار هذه القرارات في شكل مرسوم أو منشور ينشر في الجريدة الرسمية لكن كان اعتمادهم فقط على شكل قرارات وزارية غير صادرة في الجريدة الرسمية .

-صعوبة تقبل مسؤولي الشركات الجزائرية سواء العامة أو الخاصة لبعض الإجراءات التي تفرضها هذه المعايير الجزائرية للتدقيق مثال على ذلك التصريح الذي يجبر المسير أو المدير الإعداد الكشوف المالية السنوية لكيانهم والمسولين الجزائريين غير متعودين على ذلك.

المبحث الثالث : إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

يمثل تقرير محافظ الحسابات أهم جزء في مهمته، حيث أن هدفه النهائي هو إعداد تقرير حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسة.

وفيما يلي سوف نقوم بطرح بعض القوائم المالية لمؤسسة اقتصادية و الإفصاح عنها وإعداد التقرير النهائي حولها .

المطلب الأول : عرض الميزانية العامة

الفرع الأول :

1-عرض أصول المؤسسة

المؤسسة: شركة بشرى

ميزانية محاسبية : 31 ديسمبر 2019

رقم السجل التجاري :08 27/00 B0123456

رقم التعريف الجبائي : 000568793125489

الجدول رقم (1.III): أصول المؤسسة

الأصـــــول	السنة 2019 المبلغ الإجمالي	السنة 2019 اهتلاكات مؤونات	السنة 2019 المبلغ الصافي	السنة 2018 المبلغ الصافي
أصول غير جارية				
فارق الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي				
تثبيتات معنوية	738,900.00	248,335.00	490,565.00	4,360.00
تثبيتات عينية				
أراض	3,270,000.00		3,270,000.00	2,485,000.00
مبان	4,200,000.00	1,042,284.62	3,157,715.38	3,645,123.92
تثبيتات عينية أخرى	6,728,590.70	816,198.21	5,912,392.49	4,912,516.42
تثبيتات ممنوح امتيازها			0.00	
تثبيتات يجري إنجازها			0.00	
سندات موضوعة موصع معادلة			0.00	
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها			0.00	
سندات أخرى مثبتة			0.00	
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	0.00			
ضرائب مؤجلة على الأصل			0.00	
مجموع الأصل غير الجاري	**14,937,490.70**	**2,106,817.83**	**12,830,672.87**	**11,047,000.34**
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	798,485.96		798,485.96	858,014.53
الزبائن	3,855,772.94		3,855,772.94	2,106,442.16
المدينون الآخرون	1,387,413.93		1,387,413.93	207,621.44
الضرائب وما شابهها	878,459.00		878,459.00	218,904.91
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة			0.00	
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى			0.00	
الخزينة	3,142,717.45		3,142,717.45	1,689,517.55
مجموع الأصول الجارية	**10,062,849.28**	**0.00**	**10,062,849.28**	**5,080,500.59**
المجموع العام للأصول	**25,000,339.98**	**2,106,817.83**	**22,893,522.15**	**16,127,500.93**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

- التثبيتات : سجلت ارتفاع بالنسبة للسنة N-1
- مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ : سجلت انخفاض بالنسبة للسنة N-1

عرض خصوم المؤسسة

المؤسسة: شركة بشرى

ميزانية محاسبية : 31 ديسمبر 2019

رقم السجل التجاري :08 B0123456 27/00

رقم التعريف الجبائي : 000568793125489

الجدول رقم (2.III) خصوم المؤسسة

الخصـــــوم	السنة 2019	السنة 2018
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم إصداره	2,500,000.00	2,500,000.00
رأس مال غير مستعان به		
علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة (1)	2,152,345.78	1,223,636.33
فوترق إعادة التقييم		
فارق المعادلة (1)		
نتيجة صافية / (نتيجة صافية في حصة المجمع (1))	1,238,546.72	928,709.45
روس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد		
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصة ذوي الأقلية (1)		
المجموع (1)	**5,890,892.50**	**4,652,345.78**
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية	8,699,501.05	6,445,602.66
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	**8,699,501.05**	**6,445,602.66**
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	5,109,100.98	1,479,848.54
ضرائب	2,191,247.35	1,141,143.43
ديون أخرى	1,002,780.27	2,408,560.52
خزينة سلبية		
مجموع الخصوم الجارية (3)	**8,303,128.60**	**5,029,552.49**
مجموع عام للخصوم	**22,893,522.15**	**16,127,500.93**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج والمعلومات الواجب الإفصاح عنها

الفرع الأول: عرض جدول حسابات النتائج .الجدول رقم (3.III) : جدول حسابات النتائج

جدول النتائج	السنة 2019	السنة 2018
رقم الأعمال	66,335,106.07	51,948,279.02
تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1- أنتاج السنة المالية	**66,335,106.07**	**51,948,279.02**
المشتريات المستهلكة	49,068,084.86	38,058,088.82
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	696,760.01	595,572.84
2- استهلاك السنة المالية	**49,764,844.87**	**38,653,661.66**
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	**16,570,261.20**	**13,294,617.36**
إعباء المستخدمين	12,900,531.80	10,599,213.15
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	653,606.52	536,311.39
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال	**3,016,122.88**	**2,159,092.82**
المنتجات العملياتية الأخرى	5,722.45	48,602.15
الأعباء العملياتية الأخرى	855,856.52	403,444.76
النخصصات للاهتلاك والمؤونات	929,937.56	840,147.98
اسئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		
5- النتيجة العملياتية	**1,236,051.25**	**964,102.23**
المنتوجات المالية	374,523.77	249,095.79
الأعباء المالية	2,072.79	7,081.85
6- النتيجة المالية	**372,450.98**	**242,013.94**
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	**1,608,502.23**	**1,206,116.17**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	369,955.51	277,406.72
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتئج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**66,715,352.29**	**52,245,976.96**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**65,476,805.57**	**51,317,267.51**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**1,238,546.72**	**928,709.45**
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)		
العاناصر غي العادية - الأعباء (يطلب بيانها)		
9- النتيجة غير العادية	**0.00**	**0.00**
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**1,238,546.72**	**928,709.45**

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

الفرع الثاني: الإفصاح في جدول حسابات النتائج المؤسسة

إن الهيكل العام لحسابات النتائج في المؤسسة قد عرض وفقا لمتطلبات القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

ونلاحظ ارتفاع في رقم الأعمال بمبلغ 14.386.827,05 دج والمؤسسة أقفلت الدورة لسنة 2019 بنتيجة موجبة

المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات للمؤسسة

شكل رقم (1.III): نموذج تقرير بالتحفظ

إلى: مساهمي المؤسسة

اسم التقرير اسم التقرير: تقرير عام شهادة تحفظ

المخاطبون ⇐

اسم التقرير ⇐

الفقرة الافتتاحية ⇐

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للمؤسسة المرفقة والمعدة في 31-12-2019 والقوائم .المرتبطة بها، هي ميزانية المؤسسة ، جدول حسابات النتائج .

تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة ، أما مسؤوليتنا فتمثل في التعبير عن رأينا حول تلك القوائم ومراجعتها والإفصاح عنها

قمت بمراقبة حساباتكم السنوية وسجلت ما يلي :

فقرة النطاق ⇐

إن القوائم المالية لا يوجد بها تحريف ومعدة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF وأن نتائج العمليات والتدفقات النقدية يتدفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .. قمت بالتحقق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية المعطاة وسجلت ما يلي

ارتفاع في رقم أعمال المؤسسة

-زيادة تكلفة المخزونات .

-زيادة في صافي ربح المؤسسة

يجب أن أبدي تحفظات حول النقاط التالية:

هناك ارتفاع وتحسن في قيمة الأصول

فقرة الرأي ⇐

أجرينا مراجعة الحسابات السنوية وفقا للمعايير المهنية ونفذت عمليات التفتيش والتحقيقات في روح من الإجراءات التي رأيناها ضرورية والأنسب في ضوء القانون رقم 10-01 بتاريخ 2010/07/10 في شأن من خبير محاسب، ومحافظ الحسابات ، ومحاسب معتمد

على أساس الضوابط ومع التحفظات والملاحظات والتعليقات على البيانات المالية الرقابة الداخلية نحن نصرخ بصحة البيانات المالية ل sart بمستغانم في 31/12/2015 وهي منتظمة وتقديم صورة حقيقية عن نتائج العمليات للسنة والوضع المالي وموجودات الشركة في هذا العام

اسم المراجع:.........

تاريخ التقرير: 2019 /31/12 العنوان:.........

الإمضاء: ....

⇐ ⇐ اسم المراجع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف محافظ الحسابات

خلاصة :

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة .

تسعى الجزائر إلى الخروج من عزلتها والاندماج إلى الاقتصاد العالمي في ظل مفهوم العولمة هذا ما أجبرها إلى تبني معايير التدقيق الدولية.

خاتمة

من خلال الفصول الثلاثة المقدمة و العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهمة التدقيق و تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء .

و مع التواكبات و التطورات التي تطرأ على العالم الاقتصادي فإن هذه المعايير جاءت لتسمح للدول الأقل تطورا بالاستفادة من نظيراتها المتطورة في مجال التدقيق فبالتالي فقد كان إصدار معايير التدقيق الدولية جانب تحسيني .

و أصبح تطوير أداء المحققين للارتقاء بجودة مهامه أمرا في غاية الأهمية للوصول إلى الأهداف المنشودة لمؤسسات الأعمال .

و أمام التطورات الملحوظة و الواجبة في هذا العصر و التزايد المستمر في اقتصاد السوق العالمي و شدة المنافسة يجعل من التدقيق و الرقابة أمران مهمان لتحسين أداء المؤسسات .

الاستنتاجات :

من خلال دراستنا و التي تناولت الجانب النظري للمعايير الدولية و التدقيق المحاسبي و البعد الدول له مع إسقاط هذه الجوانب على حالة الجزائر و من خلال الفصل التطبيقي توصلنا إلى:

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه و تطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال و تلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا و ظهور الشركات متعددة الجنسيات .
- سعي محافظ الحسابات إلى التعرف أكثر على معايير التدقيق الجزائرية .
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا ، فهذه المهنة تلقى صعوبات و تقصير يجعل ممارستها تؤثر على فعاليات المعلومات المالية .

توصيات و اقتراحات :

- إقامة ملتقيات دورية للمدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة .
- تكوين كل من المحاسبين المعتمدين محافظي الحسابات ، خبير المحاسب حول معايير التدقيق الجزائرية ، لتسهيل مهنة التدقيق عليهم.
- استعمال كل ما هو مواكب للتطورات الحاصلة كاستعمال التكنولوجيا الحديثة في عملية التدقيق

نتائج اختبار الفرضيات :

بعد عرض و تحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري و التطبيقي توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة مسبقا :

- معايير التدقيق الدولية تقلص من حجم فجوة التوقعات و تساعد على تخطي في التباين بين ممارسات التدقيق الدولية تقلص من حجم فجوة التوقعات و تساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة فمن خلال عرضنا لمعايير التدقيق الدولية يمكن الاستنتاج بأن معايير التدقيق الدولية مكن و تساعد من فهم المجتمع لأهداف مهنة التدقيق ، كما أن هذه المعايير تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء و أيضا جاءت للتقليل من التفاوت بين الدول و بالتالي فقد كان لإصدار معايير التدقيق الدولية جانب تحسيني.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

1. احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، الكتاب 1 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر، عمان ، 2008
2. احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، الكتاب 10 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر، عمان ، 2009
3. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث الدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2000
4. أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1968،
5. أمين السيد أحمد لطفي ، **معايير المراجعة والتأكيد الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008ء
6. حسن القاضي ، مأمون حمدان ، **المحاسبة الدولية** ، الطبعة الأولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان ، 2000
7. حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الورافي ، ط1 ، عمان ،1999
8. حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة -الإطار النظري والإجراءات العملية** - ،ط1، دار الثقافة، 2009
9. حسين القاضي، حسين دحدوح ،**أساسيات التدقيق في ظل المعاير الأمريكية و الدولية** ، مؤسسة الوراق ، طار عمان، الأردن ، 1999
10. حماد طارق عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة** ، الجز، 2 جامعة عين شمس ، الإسكندرية , 2004
11. خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الغابات السامية البشرية** ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن زاهرة عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر، الأردن 2010.
12. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار وائل عمان 2004
13. خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية التدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998
14. داوود يوسف صبح ، **تدقيق البيانات المالية**، ج1 ، ج2 ، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002
15. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات، **"علم تدقيق الحسابات النظري"**، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن، 2011

16. رزق أبو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات**،دار وائل للنشر،الطبعة الأولى، الأردن ، 2015، ، ص 42
17. عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، **أسس المراجعة** ، الدار الجامعية، مصر،2004
18. عبد الفتاح الصحن،أحمد عبيد،وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث،مصر ،2007
19. عبد الفتاح محمد الشحن ، كمال حليفة أبو زيد ، **المراجعة علما و عملا** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1991
20. عبد خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات النظري و العملي**، الطبعة الأولى ،دار المستقبل للنشر و التوزيع
21. عصام الدين محمد متولي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات**"، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، اليمن ، الطبعة الثانية ،2013
22. غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط، عمان، الأردن ،2006
23. الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات التجارية في المشروعات التجارية و الصناعية**،الطبعة الأولى،من نشر المؤلف،الأردن
24. محمد التهامي طواهر: مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات و الإطار النظري و الممارسة السلفية** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، بن عكون : الجزائر 2003
25. محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998
26. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ،2005.
27. محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1998
28. محمد سمير الصيان ،عبد الوهاب تصر على، **المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2002
29. منصور احمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير ،المراجعة** الدار الجامعية الإسكندرية ، 2002 - 2003
30. نصر صالح محمد، **نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معايرها**، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، المطبعة الأولى، 2004

31. هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**، الطبعة الثالثة،دار وائل للنشر، الأردن،2006

32. وليام توماس و أمرسون منكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين الدهراوي، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2006، ص 54.

33. وليد توماس أمرسون هلكي ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، تعريب و مراجعة د. أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 1989،

34. يوسف محمود جربوع،**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**،الوراق للنشر ، الأردن،2007

الرسائل الجامعية:

1. بوسة حمزة،**دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس،سطيف 2012
2. رضا خلاصي، **المراجعة الجبائية**، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2001، في 12.
3. شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع قسم تصدير الغاز التابع للنشاط لمجمع سونطراك ، الدورة مبيعات مقبوضات** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر2003 -2004
4. عبادي محمد لمين،**مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،جامعة الجزائر،سنة 2008
5. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية** ،دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاؤهم-محاسبون قانونيون –وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3، 2009-2010
6. عبد الصمد نجم الجعفري وإياد رشيد، القريشي، **دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤولينه في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية** ،المعهد العربي للمحاسبين القانونيون، جامعة بغداد العراق، 2006
7. محمد أمين عارون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم السير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011 ص10

8. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسي من منظور المعايير الدولية و مدى تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجسير في العلوم التجارية وخصص محاسبة و تدقيق ,2011 / 2010

النصوص القانونية والتنظيمية:

1. القانون 91- 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، والمتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 20 لسنة 1991
2. المرسوم التنفيذي رقم 96-139، المتضمن قانون أخلاقيات مهمة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الصادر في سنة 1996.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. ATH guides , audit financier guide pour l'andit de l'information financière des entreprises et organisations clets , paris , 2eme , édition , 1987
2. Bernard GERMOND, Audit Financier - Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1ere édition, Dunod, Paris, 1991
3. Haywards, Audit guide, butter, 2nd edition, London, 1991
4. Robert OBERT. Revision et certification des comptes, Dunod, Paris,

الملخص

الملخص :

أمام التطورات الملحوظة و التزايد المستمر في اقتصاد السوق العالمي و شدة المنافسة جعل من التدقيق المحاسبي عملية مهمة و التي تتمثل في مجموعة من المعايير المتفق غليها و التي تتضمن هذه الأخيرة التزامات المدقق ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف و تخطيط و تنفيذ أعمال التدقيق و إعداد التقرير بكفاءة.

و من الحاجة الماسة إلى التدقيق المحاسبي و التطورات الطارئة ظهر ما يسمى بالتدقيق الدولي نتيجة اتساع الفروقات في حجم فجوة التوقعات بين الدول المختلفة و حضت المنظمات الدولية و الإقليمية على مستوى لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مجموعة معايير يتم معالجتها بصفة دائمة لمواكبة متطلبات المؤسسات .

.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي- المؤسسات- السوق العالمي

Abstract:

In the face of the noticeable developments and the continuous increase in the global market economy and the intensity of competition, accounting auditing has made an important process, which is represented by a set of agreed standards, which include the latter's obligations and the performance of the auditor's professional responsibilities in accepting the assignment, planning and implementing the audit work and preparing the report Efficiently. And from the urgent need for accounting auditing and emergency developments, the so-called international auditing emerged as a result of the widening differences in the size of the expectations gap between different countries. Enterprise requirements.

Key words :

Accounting audit- Institutions -Global market