الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم-

جامعة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

آليات التدقيق المحاسبي في ظل معايير التدقيق الدولية

دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات

مقدمة من طرف الطالب :

لخضر مروة

تحت إشراف الأستاذة المحترمة:

مقيدش فاطمة الزهراء

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن موسى حسنى	استاذة مساعدة –أ-	جامعة مستغانم
مقررا	مقيدش فاطمة الزهراء	استاذة مساعدة –ب-	جامعة مستغانم
مناقشا	معروف جمال	استاذ مشارك	جامعة مستغانم

السنة الجامعية:2016-2017

إهـــداء

إلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان...إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاءها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب "**أمي الحبيبة**".

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار...إلى من علمني العطاء بدون انتظار...إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد..."**والدي العزيز**".

إلى الروح التي سكنت روحي ورفيق دربي وأعز ما أملك زوجي العزيز "**غالي**".

إلى من بها أكبر وعليها أعتمد.... إلى شمعة تنير ظلمة حياتي... إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة أختي "**نبيلة**".

إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة رياحين حياتي إخوتي "**نور الدين، حمزة وسيد أحمد**".

إلى عائلتي الثانية أم زوجي والتي كانت بمثابة أمي "**سامية**" وأب زوجي "**توتة**" وإلى أعز أخت وأخ "**سناء ومراد**".

إلى زوجات إخوتي "**ليلى و أسماء**".

إلى أعز صغار تملكهم العائلة.

إلى من كان لى سند العون في بحثي زوج أختي "**مصطفى**".

إلى أعز رفيقات دربي "**عمورية، سمية ونبيلة**"

شكروتقدير

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذة مقيدش، التي لم

تبخل علينا بالكثير من وقتها ومثيلة من النصائح القيمة، وعلى تواضعها اللامتناهي في المعاملة فكانت نعم المشرف.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة ، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي .

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
مقدمة عامة	**1**
الفصل الاول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	
تمهيد	**08**
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي	**09**
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق	**09**
المطلب الثاني : مفهوم التدقيق	**10**
المطلب الثالث : أهداف وأهمية التدقيق	**11**
المطلب الرابع : أنواع التدقيق	**13**
المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق	**16**
المطلب الأول : فروض التدقيق	**16**
المطلب الثاني : معايير التدقيق المتعارف عليها	**17**
المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق	**21**
المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق	**23**
المطلب الأول : قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق	**23**
المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية	**26**
المطلب الثالث : أدلة الإثبات والملف الجاري	**27**
المطلب الرابع : تقرير مدقق الحسابات	**30**
خلاصة	**33**
الفصل الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية	
تمهيد	**34**
المبحث الأول: تبني معايير التدقيق الدولية	**35**
المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق	**35**

المطلب الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها	**36**
المطلب الثالث : علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية	**37**
المبحث الثاني : معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي	**39**
المطلب الأول : معايير المبادئ العامة للتدقيق المحاسبي	**39**
المطلب الثاني : معايير المسؤوليات	**42**
المطلب الثالث : التخطيط والرقابة الداخلية	**44**
المبحث الثالث: معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي	**48**
المطلب الأول : أدلة الإثبات والأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة والإجراءات التحليلية	**48**
المطلب الثاني: عينة التدقيق وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة	**50**
المطلب الثالث : الأحداث اللاحقة والاستمرارية وإقرارات الإدارة	**52**
خلاصة	**55**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات	
تمهيد	**56**
المبحث الأول: التعريف بمهنة محافظ الحسابات	**57**
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات	**57**
المطلب الثاني: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه	**57**
المطلب الثالث: إجراءات التعرف بالمؤسسة	**59**
المبحث الثاني: محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الدولية	**61**
المطلب الأول: تقرير محافظ الحسابات وفقا للمعايير التدقيق الدولية ISA 700	**61**
المطلب الثاني: إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر	**62**
المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الدولية	**63**
المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات	**64**
المطلب الأول: عرض الميزانية العامة	**64**

المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج والمعلومات الواجب الإفصاح عنها	**68**
المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات للمؤسسة	**70**
خلاصة	**72**
خاتمة عامة	**73**
قائمة المراجع	**75**
الملاحق	**79**

فهرس الجداول والأشكال

أولا: فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	11
02-02	أهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق	41
03-03	ميزانية أصول المؤسسة	64
04-03	ميزانية خصوم المؤسسة	65
05-03	الميزانية المختصرة للأصول	67
06-03	الميزانية المختصرة للخصوم	67
07-03	جدول حسابات النتائج	68

ثانيا: فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	أنواع معايير التدقيق	17
02-01	أنواع تقارير التدقيق	30
03-03	نموذج تقرير بالتحفظ	70

مقدمة عامة:

تتعرض أغلب المؤسسات في الوقت الحاضر إلى درجة عالية من المنافسة المحلية والدولية، نتيجة التطور الهائل في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وكذلك التغيرات الكبيرة المؤثرة في أنماط الاستهلاك والإنتاج الأمر الذي أدى إلى تطور كبير في أساليب الإدارة والتسيير ومراحل صنع واتخاذ اتخاذ القرارات.

وأمام التطور الكبير الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية في مجال العلاقات الدولية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو شكل غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذلك النشاطات التي تقوم بها، وتضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات، والتحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم المالية والمستندات والسجلات المحاسبية للواقع الفعلي.

فظهور عملية تدقيق الحسابات التي يقوم بها شخص محترف محايد ومستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه، فإذا كان هدف المدقق الخارجي هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف عملية تدقيق الحسابات لتصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل علي رفع مستوي الأداء والكفاية الاقتصادية.

وتخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية ، فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم ، وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه، حيث سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة إلى أخرى، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة ، السلوك المهني) ، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق .

1- إشكالية البحث:

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

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ؟

2- الأسئلة الفرعية:

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

- ما معنى التدقيق المحاسبي، وما هو إطاره العام؟
- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية؟ وفيما تكمن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؟
- ما مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر؟

3- فرضيات البحث:

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

- التدقيق فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص مستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي من معاييره الاستقلالية؛
- جاءت معايير التدقيق الدولية كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الإقتصادية العالمية لتقلص من حجم فجوة التوقعات ، وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة؛
- الجزائر ملزمة على تبني معايير التدقيق الدولية.

4- دوافع اختيار الموضوع:

لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل تبنيها للمعايير التدقيق الدولية في السنتين الأخيرتين؛
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر؛
- خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع ؛
- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما

يخص الموضوع .

5- أهمية اختيار الموضوع:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى طبيعة الأهداف المتوخاة من عملية تدقيق الحسابات و إلى أن اعتماد المؤسسة على عملية التدقيق له آثار إيجابية على التعامل مع قوائمها المالية التي تبنى عليها قراراتها حيث أن التدقيق هو الضامن لشرعية ودقة وسلامة ما يظهر علي قوائمها المالية ويزود مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكن من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء، كما ترجع الأهمية كذلك إلى معرفة كيفية وأهمية تبني معايير التدقيق الدولية.

6- أهداف الموضوع:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة :

- إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في فشل أو نجاح المؤسسة من تحقيق أهدافها؛
- محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي ؛
- معرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق ؛
- معرفة كيفية إعداد تقرير مدقق الحسابات حول صحة ومصداقية معلومات المؤسسة.

7- منهج البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة ، استدعى إعدادنا للبحث تبني المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستنباطية،

فاعتمدنا الأداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي وكذا مراحل بلوغها الإطار الدولي فضلا عن مراحل صدور معايير التدقيق، واتباع المنهج الوصفي من خلال عرض ماهية التدقيق ومضمون معايير التدقيق الدولية هذا فيما يخص الفصلين الأول والثاني.

كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في الفصل الثالث من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت بمكتب محافظ الحسابات.

08- الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق، وفي حدود علم الباحث فإن الدراسات التي تناولت مواضيع معايير التدقيق الدولية وكذا الجانب الدولي للتدقيق كانت الدراسات التالية :

- صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010 .

تدور إشكالية البحث حول كون إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة.

قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول ، فتطرق للتأصيل العلمي للمراجعة في الفصل الأول، وتناول في الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة، أما الفصل الثالث فعالج فيه الضبط الإجرائي لفجوة التوقعات بينما كان الفصل الرابع لعرض التجارب الدولية للمراجعة المالية، وفي الفصل الخامس اعتمد توزيع وتحليل نتائج استبيانين في محاولة منه لتصور إطار المراجعة المالية في الجزائر.

لعل من بين أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، أن المنظمات الدولية للمراجعة تدعو ا إلى ضرورة موافقة وانسجام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل دوليا ، بغية السماح بإجراء المقاربات الضرورية بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني و نتائجها على مستوى الدول، خاصة في ظل قيد نشاط الشركات المتعددة الجنسيات والتسعير الدولي لهذه الشركات والانفتاح الاقتصادي الدولي .

- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، دراسة مقارنة (حالة الجزائر) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدية، 2008 .

تدور إشكالية البحث حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر.

قسم الباحث الموضوع إلى ثلاث فصول ، فكان الفصل الأول كمدخل مفاهيمي للمراجعة ، وتطرق في الفصل الثاني لمعايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية مع مقارنة بين الاثنين ، أما الفصل الثالث فتناول فيه إسقاط للمعايير العامة على المعايير الدولية .

أهم ما توصل إليه الباحث ، أن نجاح المراجع في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة ، يتوقف على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة ، وهذا بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية .

- عزه الأزهر ، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة سعد دحلب بالبليدة ، 2009 .

تدور إشكالية البحث حول كون عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية .

قسم الباحث الموضوع إلى أربع فصول ، فضمن الفصل الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة والمراجعة ، وعالج في الفصل الثاني عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية، أما الفصل الثالث فتطرق فيه إلى مراجعة القوائم المالية وفق معايير المراجعة الدولية ، بينما تناول النظام المحاسبي المالي في الفصل الرابع .

أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة أن معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تقرب الممارسات الدولية وتشجع الاستثمارات الأجنبية .

9- منهجية الدراسة:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة ، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث ، اعتمدنا 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.

تمهيد:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات .

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا ، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها .

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

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق.
- المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حضيت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع .

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق ، مفهومه ، أهميته وأهدافه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق .

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة . و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة با لدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها. و هكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire، و معناها يستمع[1] .

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م :**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية و كذا المشروعات العائلية ، و كان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة ، و منع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية . وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته[2] .

- **الفترة من 1500 حتى 1850م :**

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

- **الفترة من 1850 حتى 1905م :**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 ، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

[1]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص ص18،17.

[2]- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص14.

- **الفترة من 1905م إلى يومنا هذا :**

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

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق ، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي[1].

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق :

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ، وهذا 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:

1-جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق كما يلي:" التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة "[2]

2-كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين " [3]

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

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

التحقيق : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة .نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد ، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الإقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

---

[1]-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص19.

[2]- وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997 ، ص18.

[3]- مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص 65.

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.[1]

المطلب الثالث: أهداف التدقيق و أهميته

الفرع الأول: أهداف التدقيق:

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

جدول رقم 01-01: التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والخطأ	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	اكتشاف الغش والخطأ و الاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
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 (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2000،ص 18.

2- هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

عموما ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.[1]

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة:[2]

أولا : الأهداف التقليدية :

- **أهداف رئيسية:**

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

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

- **-أهداف فرعية:**

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش ؛

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك ؛

- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا ؛

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم ؛

- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة ؛

- تقدير التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ثانيا : الأهداف الحديثة:

مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف ، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها ؛

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة ؛

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط ؛

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

[1] - Philipe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, **pratique de l'audit opérationnel**, Les édition d'organisation, Paris, 1992, p 29.

[2] - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998 ، ص10.

- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق :

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية.[1]

المطلب الرابع : أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق،وسنقوم بدراسة عملية التدقيق على النحو التالي:

عرفلا ولأال: من حيث مازللإا.

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

أولا : التدقيق الإلزامي.

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

ثانيا: التدقيق الاختياري

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

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

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

[1] - عزه الأزهر ، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة سعد دحلب بالبليدة ، 2009 ،ص.12

2- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2003، ص21.

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

أولا: تدقيق شامل(تفصيلي).

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

ثانيا: تدقيق اختباري.

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر و السجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.[1]

الفرع الثالث: من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أولا: تدقيق مستمر.

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

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

ثانيا: تدقيق نهائي.

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

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها؛

[1]- نفس المرجع، ص ص25، 26.

- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة؛
- تضعف من احتمالات السهو
- من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.[1]

الفرع الرابع: من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث التدقيق إلى مايلي:

أولا: تدقيق كامل.

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

ثانيا: تدقيق جزئي.

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة زمنية محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.[2]

الفرع الخامس: من حيث القائم بعملية التدقيق.

أولا: تدقيق داخلي.

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق.

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

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر،2001 ، ص194.
[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص ص22 ، 23.

ثانيا: تدقيق خارجي.

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية.[1]

المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق.

تقوم عملية التدقيق على أساس مجموعة افتراضات تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل ، ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة ، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق .سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم فروض التدقيق ، معاييره ، بالإضافة إلى حقوق وواجبات المدقق.

المطلب الأول: فروض التدقيق.

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

- قابلية البيانات المالية للفحص ؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق و الإدارة ؛
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية ؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ، يلغي احتمال حدوث الأخطاء ؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يؤدي إلى سلامة تمثيل ا لقوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال ؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك ؛
- عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد ، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط ؛
- القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.[2]

[1] محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص15.

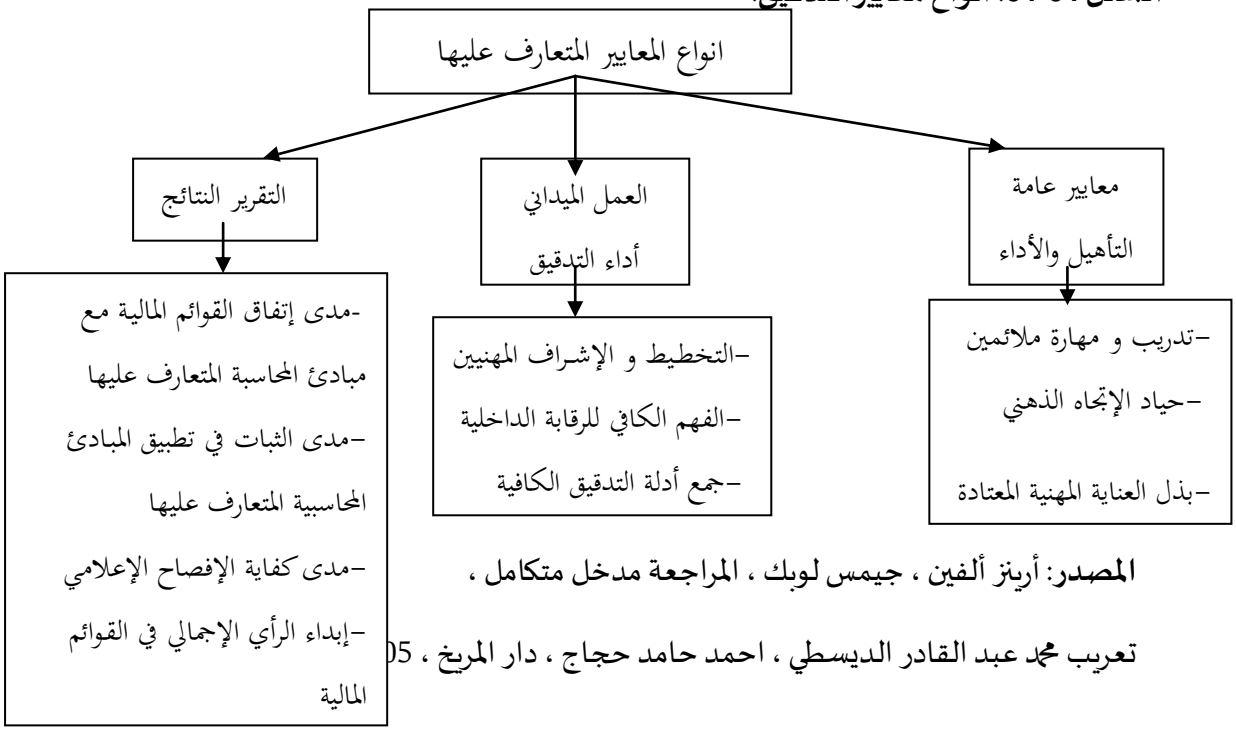
[2] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص25،26.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المتعارف عليها .

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة أنها تؤدى بمعرفة شخص مؤهل ، مدرب ، مستقل ومحايد ، ومسؤول مهنيا ، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها .هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.[1]

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

الشكل 01-01: أنواع معايير التدقيق.



المصدر: أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، 05

الفرع الأول : المعايير العامة أو الشخصية.

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

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

[1]- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2000 ، ص41.

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

أولا: التأهيل العلمي والعملي.

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

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية .[1]

ثانيا: الإستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق .تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق ، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية ، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة . كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات ، أن يكون مستقلا فعلا ، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة ، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل[2].

ثالثا: العناية المهنية.

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق. فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي ، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني[3].

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني.

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

أولا: التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز

[1]- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص35.

[2]- محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص38.

[3]- مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص51.

من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل . من ناحية أخرى، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

ثانيا: الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

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

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة.

ثالثا: جمع أدلة التدقيق الكافية .

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق . فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأ ن كميتها ، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل.[1]

الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير.

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

[1]- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، دراسة مقارنة (حالة الجزائر) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدية، 2008، ص 21.

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

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

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

- **المجموعة الأولى: المبادئ العامة.**

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي :

1) مبدأ الحيطة والحذر؛ 2) مبدأ الثبات؛ 3)مبدأ الشمول؛

4) مبدأ الأهمية النسبية ؛ 5) مبدأ الإفصاح.

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

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

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1) مبدأ تحقق الإيراد ؛ 2) مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

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

تتضمن المبدأ الآتي:

1) مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا ؛ 2) مبدأ التكلفة التاريخية.[1]

ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

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

[1]- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000، ص28.

ثالثا: الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها .المقصود بكفاية الإفصاح هنا ، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

رابعا: إبداء الرأي.

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه ، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع .[1]

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق.

الفرع الأول : حقوق المدقق.

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات ، يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي:

- يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- 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.
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.
- 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.

1- وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سبق ذكره ، ص ص57،58.

- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها ، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.[1]

الفرع الثاني : واجبات المدقق.

تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لإنجاز أعمال تدقيق ا لحسابات بشكل جيد وموضوعي ، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم ، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق ؛
- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشان الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها ؛
- 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 ؛
- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية ؛
- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

[1]- المواد : 31 ، 32 ، 33 ، 36 ، 37 ، 38 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010.

[2]-خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2009 ، ص128.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق.

تسير عملية التدقيق وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة . سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات.

المطلب الأول: خطوات تخطيط عملية التدقيق.

الفرع الأول : الخطوات التمهيدية.

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

- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الإتصال بالمدقق السابق : وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها:

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي؛

- كيفية القيد والترحيل،ودقة السجلات وكفايتها؛

- استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة وطرق الاهتلاك المنتهجة وتقييم المخزونات؛

- العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة : فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة ، ويطلع على تقرير المدقق السابق ، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة ؛
- فحص التنظيم الإداري : حيث يتعرف المدقق من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين؛
- النظام الضريبي : رغم أن الناحية الضريبية ليست التزاما مباشرا للمدقق ، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق ، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة . وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة ، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، مرجع سبق ذكره، ص139.

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؛
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء نفذ؛
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.[1]

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:

- 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،و فحص العمل المنتهي ؛
- فحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة ؛
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاته[2].

الفرع الرابع : أوراق العمل.

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.

[1]- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، مرجع سبق ذكره ، ص143.

[2]- نفس المرجع، ص 144.

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته ، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما:

- الملف الدائم ؛
- الملف الجاري (ملف الدورة الحالية).

سنتطرق للنوعين من الملفات ضمن مسار عملية التدقيق الأول فالأول مع مراعاة ترتيب الإجراءات .

أولا : الملف الدائم.

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

- **عموميات:**

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

- **وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية:**

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

- **الحسابات السنوية والتقارير :**

يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم ، حسابات النواتج والأعباء، حسابات النتائج، برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

- **التحاليل الدائمة للحسابات:**

يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات ، بغية مقارنتها بالسنوات السابقة و أخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة.

- **كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي:**

يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة على نظام التصاريح الواجب إتباعها وعلى المعدلات الواجب الخضوع لها وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية والشبه جبائية والاشتراك في الضمان الاجتماعي نظرا لأهميتها[1].

- **كل ما يتعلق بالجانب القانوني** :تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة ، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة ، وكذلك العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.[2]

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عرف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين "نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة ، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة ، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة".[3]

وباعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة ، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام ، كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيقه لكل الحسابات ، في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية ، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:

الفرع الأول : جمع الإجراءات.

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

الفرع الثاني : اختبارات الفهم والتطابق.

ليتأكد المدقق من درجة الاعتماد ، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل.

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 128، 130.

[2]- نفس المرجع، ص 130.

[3] Reda KHELASSI, L'audit interne-audit opérationnel, HOUMA, Alger, 2005, P71.

الفرع الثالث : التقييم الأولي للرقابة الداخلية.

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

الفرع الرابع : 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.

الفرع الخامس: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.[1]

المطلب الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري.

الفرع الأول :أدلة الإثبات.

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

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

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

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

أنواع أدلة الإثبات:

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

- **المستندات:**

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

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء مثلا؛

- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها ، كفواتير البيع وإيصالات القبض؛

- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

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

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع[2].

- **الفحص المادي:**

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.[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[1] .

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

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

[3]- عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر،2007 ، ص81.

- **الفحص التحليلي:**

يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة

أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية ، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها.[2]

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:**

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

- **صحة الأرصدة من الناحية الحسابية :**

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على انتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.

- **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[3].

الفرع الثاني :الملف الجاري.

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

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق،والتقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها؛

[1]- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007، ص180.

[2]- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص93.

[3]- عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص87.

- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك،الوسائل المستعملة في التقييم،و الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك ، العملاء ، والموردون ؛
- المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته[1].

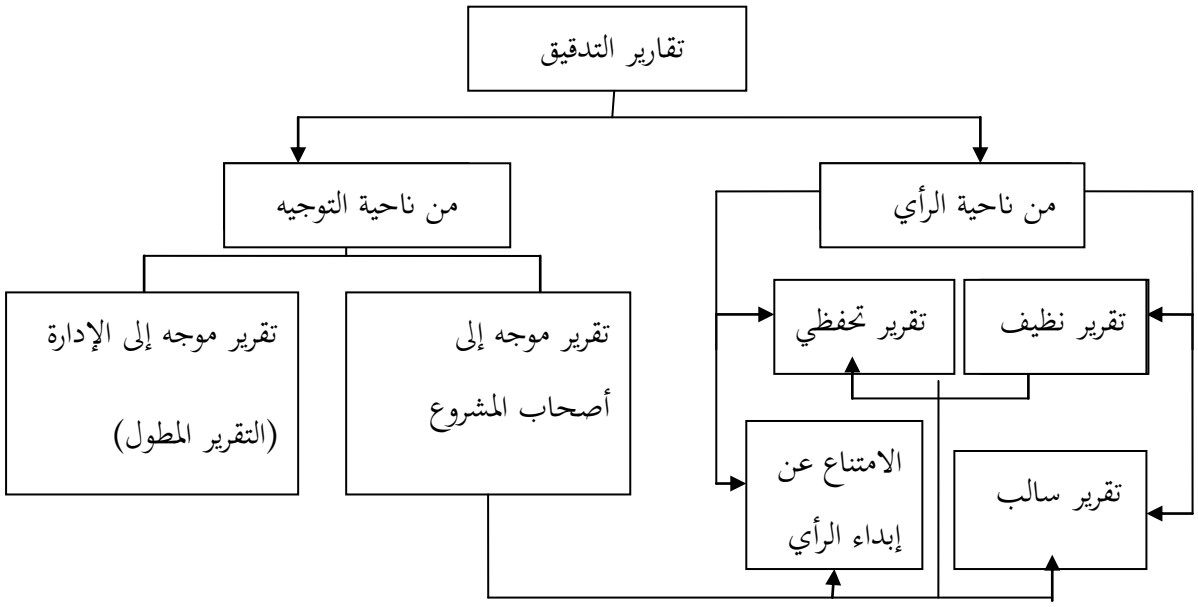
المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات.

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.

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق ، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.[2]

وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير يمكن توضيحها في الشكل التالي:

شكل رقم 01-02:أنواع تقارير التدقيق.



المصدر: محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل ، بيروت،1998،ص47.

[1]- نفس المرجع ، ص316.

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

الفرع الأول : التقرير النظيف.

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

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.[1]

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 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.[2]

الفرع الثالث : التقرير السلبي.

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

يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.[3]

الفرع الرابع : الإمتناع 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] نفس المرجع، ص261.

[2] - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، مرجع سبق ذكره ، ص106.

[3] - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية) ، مرجع سبق ذكره ، ص138.

- 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 مصادقات 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... وغيرها؛
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك؛
- وغالبا ما ترجع أسباب 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 سيبدي المدقق رأيه فيها.[1]

[1]- يوسف محمود جربوع ، مرجع سبق ذكره ، ص264.

خلاصة:

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

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

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

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 لعضوية 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 اكبر 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 الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية – المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف علي ها والمعايير الدولية – ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002 ، ص ص 156،157.

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

3-أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها ، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها ؛

4- يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق ، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج ؛ 5-القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة ، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة ؛

6- تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من 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 أ عضاء 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، الجزء 1، 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."[1]

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 احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية ، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار "ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا ، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية " ، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي 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 الدولي700 والذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي لل مؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة ، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة ، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى

[1] نفس المرجع، ص ص 218 ، 219.

اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية ، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية .

- ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية ¬ بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10 ، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية ، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها[1].

[1] صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص 81.

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.[1]

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

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).

الإضافة 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.

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[2] .

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

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

[2] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سبق ذكره ، ص162 .

آخر من أشكال العقد ، ومن المفيد ولمصلحة كل من المدقق وكذلك العميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدا بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة . يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية ، فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي.[1]

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

- 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 ؛
- متطلبات قانونية."[2]

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.[3]

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

[2] داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية ، الجزء 1 ، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002 ،ص ص160 161.

[3] احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، مرجع سبق ذكره ، ص42.

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

جدول رقم 02-02: 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 ص71 – 73.

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 أوالوسائل 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[1].

[1] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، ط 1 ، عمان ،1999 ص 48.

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

- على المدقق أن يسجل على أوراق العمل معلومات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق ، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ، نتائج عمليات التدقيق ، والاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ؛
- يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة أو مفصلة بالدرجة الكافية لتعطي صورة شاملة عن عملية التدقيق ، ويتم تحديد مدى ودرجة التوثيق اللازمة على ضوء الحكم المهني ، حيث ليس ضروريا أو عمليا أن يدون المدقق في أوراق عمله كافة الملاحظات والاعتبارات والنتائج التي يتوصل إليها؛ يجب أن تتضمن أوراق العمل كافة المواضيع التي تستدعي الرأي المهني للمدقق في النتائج المتوصل إليها في هذا المجال.[2]

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 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.[3]

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

[1] داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص224.

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

[3] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق- ، مرجع سبق ذكره ، ص ص146 ، 147.

تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة ، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، ومثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال ، وعلى الرغم من انه لا يتحمل مسؤولية منعها، إلا أن إجراءات التدقيق السنوية التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش والخطأ[1].

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[2] .

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.[3]

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 اثر 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 ؛

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

[2] أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكيد الدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 ، ص 349.

[3] محمود السيد الناغي ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار للتطبيق – ، مرجع سبق ذكره ، ص163.

- 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 عدم التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد ، فإن المدقق يجب أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحوكمة ، كالمؤسسات الفردية و المؤسسات الحكومية ... الخ.[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؛
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط؛
- الاختلافات الموجودة بين المدقق و الإدارة ، و مدى جوهرية هذه الاختلافات.

يتعين على المدقق أن يوصل أمور التدقيق ذات الاهتمام بالحوكمة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولون عن الحوكمة تنفيذ التصرف الملائم ، و في حالات معينة قد يوصل المدقق هذه الأمور في وقت أقرب من الوقت الذي تم الاتفاق عليه[3].

المطلب الثالث : التخطيط والرقابة الداخلية.

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

الفرع الأول: التخطيطISA300.

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة ، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية " . إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة ، ويعني

[1] أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص351 ، 352.

[2] مرجع سبق ذكره، ص ص 355،357 .

[3] أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة والتأكيد الدولية ، مرجع سبق ذكره ، ص 362.

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[1].

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 الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشان تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

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

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

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

وأشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات.[2]

[1] حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة –الإطار النظري والإجراءات العملية – ، ط1 ، دار الثقافة ، 2009.

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

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.[1]

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 الآتي:

- 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 اكبر ؛
- وتبعا لذلك ، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، فان على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل اكبر أو أدلة تدقيق أكثر إقناعا عند مستوى الإثبات ؛
- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق.

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

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

الفرع الخامس: التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة 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 تفاعل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للعميل مع أنظمة المؤسسة الخدمية ؛
- الرقابة الداخلية للعميل والمطبقة على المعاملات المعالجة من قبل المؤسسة الخدمية ؛
- قدرة المؤسسة الخدمية وقوة مركزها المالي ، ويضمن ذلك التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على العميل.

إن مراعاة المدقق لما سبق يقوده لان يقرر بان تقدير مخاطر الرقابة سوف لا تتأثر بضوابط المؤسسة الخدمية.[2]

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

[2] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، جامعة عين شمس ، الإسكندرية ، 2004 ، ص ص205 ، 207.

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 المهني ، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة التدقيق ، بينما تعني الملاءمة قياس نوعية أدلة التدقيق ، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة . يقصد بدليل إثبات التدقيق كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى[1].

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.
- **الاستفساروالمصادقة :** يعني ذلك أن يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات.
- **الإجراءات التحليلية :** هي أن يحصل المدقق على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.
- **الملاحظة :** هي قيام المدقق بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- **الاحتساب :** أن يقوم المدقق بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق[2].

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

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

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

نفس السياق على أنه في إطار مهمة التدقيق الأولى يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد أن:

- الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على القوائم المالية للفترة الجارية ؛
- الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها ؛
- أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات، أو التغيرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب[1].

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.[2]

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 :

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

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

- 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 و تدقيق التقديرات المحاسبية و الأطراف 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 بان 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]

- **حجم وانتقاء العينة:**

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

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

[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] حسين 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 ص173 ، 174.

- **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 احد 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.

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

[1] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص271 ، 270.

[2] حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سبق ذكره ، ص242.

الفرع الثالث: الأطراف ذات العلاقة: ISA 550 .

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

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

عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة ، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وأفصح عنها بالشكل المناسب، 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].

تنقسم الأحداث اللاحقة إلى:

[1] حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء 2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص548 – 550.

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

[3] مرجع سابق ، ص 209 .

- **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 لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره ، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الإدارة.

- **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 ؛

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

- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي؛
- مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة ؛
- التغير التكنولوجي.

مؤشرات أخرى:

- عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية ؛
- إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة ، والتي في حال نجاحها قد تسفر عن أحكام لا يمكن تنفيذها؛
- تغييرات في القوانين أو السياسة الحكومية ، والتي يتوقع أن تؤثر سلبا على المؤسسة.[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 تحديدا لنطاق 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 ص685 – 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 لممارسة 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.

تمهيد:

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، عند عرض النتائج الموصل إليها من خلال البحث مع

الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية الدراسة، حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ

الحسابات للوقوف على مختلف مراحل التدقيق، إذ أن محافظ الحسابات يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات والسجلات والقوائم المالية وفقا للمعايير التدقيق ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن مطابقة تلك البيانات.

مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: التعريف بمهنة محافظ الحسابات.
- المبحث الثاني: مهنة محافظ الحسابات في ظل المعايير التدقيق الدولية.
- المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ 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.

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

1) عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 717 مكرر4 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 و حساباتها، 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 2010/07/29 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 مصادقة الحسابات السنوية.

المطلب الثاني: الإجراءات المبدئية لمحافظ الحسابات في إطار قبول التوكيل أو رفضه.

الفرع الأول: قبول التوكيل.

عند الإستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله

بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ

الحسابات قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسة المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.
- وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا.
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الإتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.
- كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة.

الفرع الثاني: الدخول إلى الوظيفة.

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" و"إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا".

- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعينه في ظرف 18 يوما التالية لقبوله التوكيل.

- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.
- وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

الفرع الثالث: حالة رفض القبول.

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 18 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وإن قامت المؤسسة بإحراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثالث: إجراءات التعرف بالمؤسسة.

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه ما يلي :

- إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.
- يجري مدقق الاتصالات الأولية للتعرف على مسؤولي كل المصالح ومحاورتهم.
- القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على موقع المؤسسة، نشاطاتها وأهم وحداتها.
- إجراء مقابلات مع الموظفين في المؤسسة ومختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات.
- تحليل الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة والتركيز على الوثائق المالية.
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.
- المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.
- تدوين الأعمال التي أجريت والاختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال ، تبرير الرأي المبدئي وتسهيل تحرير التقرير.

- وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية ، تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة ، أوراق العمل ، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.
- إن الطابع السري للمعلومات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

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 الآخرين) ؛
- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الإدارة) ؛
- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية :

- تحديد القوائم المالية المدققة ؛

- بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق .

- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق) :

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

- وصف العمل الذي قام المدقق بانجازه وانه تضمن "فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد

مبالغ وافصاحات القوائم المالية ، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم لمالية،

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 2016/02/04 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 2016/10/11 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 2017/03/15 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 بأثار ايجابية على المستوى العام لهذه المهن المحاسبية، بحيث يسمح أن يكون على إطلاع دائم ومستمر بجميع المستجدات بشأن المهن المحاسبية.

المطلب الثالث: رأي محافظ الحسابات لمعايير 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 تؤذي 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 لإعداد 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.

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

المطلب الأول: عرض الميزانية العامة.

الفرع الأول:

1- عرض ميزانية الأصول.

الجدول رقم 03-03: ميزانية أصول المؤسسة.

الأصول	2015			2014
	النتيجة الخامة	الإهتلاكات	النتيجة الصافية	
أصول غير جارية:				
فارق الحيازة (goodwill)				
تثبيتات غير مادية	112.500,00	101.125,00	11.375,00	33.875,00
تثبيتات مادية:	34.340.310,09	27.977.059,33	6.363.250,76	6.864.811,38
أراضي	2.548.000,00		2.548.000,00	2.548.000,00
مباني	20.639.462,00	17.818.160,34	2.821.301,6	3.740.780,92
تثبيتات مادية أخرى	11.152.848,09	10.158.898,99	993.949,10	576.030,46
تثبيتات ممنوح امتيازها				
التثبيتات الجاري إنجازها				
التثبيتات المالية:	4.000,00		4.000,00	4.000,00
سندات موضوعة وقت المعادلة				
مساهمات أخرى وحسابات دائنة				

سندات أخرى مثبتة				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	4.000,00		4.000,00	4.000,00
ضرائب مؤجلة على الأصل				
مجموع الأصول غير جارية	34.456.810,09	28.078.184,33	6.378.625,76	6.902.686,38
أصول جارية				
المخزونات والجاري انجازها	1.637.991,99	78.865.,38	1.559.126,61	1.094.727,27
استخدامات مماثلة:	61.230.812,86	2.679.137,91	58.551.674,95	48.046.760,55
الزبائن	60.369.053,77	2.679.137,91	57.689.915,86	47.283.381,16
المدينون الآخرون	861.315.30		861.315.30	253.416,19
الضرائب وماشبهها	443,79		443,79	509.963,20
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وماشبهها:	121.817,21		121.817,21	12.657,34
الأموال الموظفة الأصول الجارية الأخرى				
الخزينة	121.817,21		121.817,21	12.657,34
مجموع الأصول الجارية	62.990.622,06	2.758.003,29	60.232.618,78	49.154.145,16
مجموع الأصول	97.447.432,15	30.836.187,62	66.611.244,53	56.056.831,54

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

2- **عرض خصوم المؤسسة.**

الجدول رقم03-04: ميزانية خصوم المؤسسة

الخصوم	2015	2014
أموال خاصة:		
رأس مال تم إصداره	3.000.000,00	3.000.000,00
رأس مال مستعان به		
علاوات واحتياطات	27.558.573,59	27.558.573,59
فوارق إعادة التقييم	5.041.026,25	5.041.026,25
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية	5.059.330,55	-1.875.892,57

رؤوس أموال خاصة أخرى – ترحيل من جديد	-45.088.808,28	-43.056.559,30
حصة الشركة المدمجة		
حصة ذوي الأقلية		
مجموع الأموال الخاصة	-4.429.877,89	-9.332.852,03
خصوم غير جارية:		
قروض وديون مالية		
ضرائب(مؤجلة ومرصود إليها)		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		
مجموع الخصوم غير الجارية		
خصوم جارية:		
موردون وحسابات ملحقة	3.356.504,50	3.453.319,82
ضرائب	12.321.301,54	9.992.777,02
ديون أخرى	55.363.316,38	49.707.681,06
خزينة الخصوم		2.235.905,67
مجموع الخصوم الجارية	71.041.122,42	65.389.683,57
مجموع الخصوم	66.611.244,53	56.056.831,54

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الفرع الثاني : الإفصاح في الميزانية العامة للمؤسسة.

إن الهيكل العام لميزانية المؤسسة قد عرض كما هو مطلوب في النظام المحاسبي المالي ، ويتألف من جانبين أحدهما يمثل الأصول أما الجانب الآخر فيمثل الخصوم، وبالتالي فقراءة الميزانية تعطي فكرة أولية واضحة عن التزامات المؤسسة ومصادر تمويلها المؤسسة، وقد ظهرت الميزانية للشركة الأم منبين القوائم المالية المنشورة للسنة المقفلة في 31 ديسمبر2015 ، كما هو موضح في الجدولين.

1- الإفصاح في ميزانية المؤسسة: جانب الأصول.

من خلال ميزانية الأم المقفلة في 31 ديسمبر2015، ظهر أصول المؤسسة يقدر ب 66.611.244,53 دج مقابل 56.056.831,54 أي هناك زيادة في قيمة الأصول .

الجدول رقم03-05: الميزانية المختصرة للأصول.

البيان	الأصول		المعدل
	2014	2015	
التثبيتات	6.902.686,38	6.378.625,76	-8.2
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	1.094.727,27	1.559.126,61	29.7
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	48.046.760,55	58.551.674,95	17.94
الموجودات وما شبهها	12.657,34	121.817,21	89.6
المجموع	56.056.831,5	66.611.244,5	15.84

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على ما سبق.

- التثبيتات: سجلت انخفاض بمعدل 8.2 بالنسبة للسنة N-1.
- مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ: سجلت زيادة بمعدل 29.7 بالنسبة للسنة N-1.
- حسابات دائنة واستخدامات مماثلة: سجلت زيادة بمعدل 17.94بالنسبة للسنة N-1.
- الموجودات وما شبهها: ظهرت موجودات المؤسسة برصيد إجمالي وارتفعت بنسبة كبيرة تقدر ب 89.6 بالنسبة للسنة N-1.

2- الإفصاح في ميزانية المؤسسة: جانب الخصوم.

نلاحظ هناك ارتفاع في الخصوم من خلال الميزانية المقفلة في 2015/12/31.

الجدول رقم03-06: الميزانية المختصرة للخصوم.

البيان	الخصوم		المعدل
	2014	2015	
أموال خاصة	-9.332.852,03	-4.429.877,89	-35.15
خصوم غير جارية	/	/	/
خصوم جارية	65.389.683,57	71.041.122,42	7.95
المجموع	56.056.831,5	66.611.244,5	15.84

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على ما سبق.

- **أموال خاصة:** هناك انخفاض في قيمة رؤوس الأموال الخاصة بالنسبة للسنة 2014 وهذا يعود إلى قيمة رؤوس الأموال الخاصة الأخرى سالبة.
- **خصوم غير جارية:** لا يوجد أي خصم تجاري بالنسبة للسنتي 2014 و 2015 أي لايوجد ضرائب وديون ومؤونات.
- **خصوم جارية:** سجلت الخصوم الجارية ارتفاعا بنسبة 7.95 وتعود هذه الزيادة إلى ارتفاع الضرائب والديون الأخرى.

يمكن القول أن المؤسسة تعتمد كثيرا على الديون قصيرة الأجل لان قيمتها ارتفعت بالنسبة للأموال الخاصة وانعدام ديون طويلة الأجل للسنتين 2014 و2015.

المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج والمعلومات الواجب الإفصاح عنها.

الفرع الأول: عرض جدول حسابات النتائج.

الجدول رقم03-07 : جدول حسابات النتائج.

البيان	2015	2014
رقم الأعمال	233.533.416,75	218.480.504,39
تغيرمخزون المنتجات المصنعة		
ومنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الإستغلال		
1- إنتاج السنة المالية		
المشتريات المستهلكة		
الخدمات الجارية والاستهلاكات الأخرى	233.533.416,75	218.480.504,39
2-إستهلاك السنة المالية	2.807.180,41	1.904.045,16
3-القيمة المضافة للإستغلال(1-2)		
أعباء المستخدمين	3.211.209,07	3.463.483,81
الضرائب والرسوم والمدفوعات		
المشابهة	6.018.389,48	5.367.528,97
4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال		
المنتجات العملياتية الأخرى	227.515.027,27	213.112.975,42
الأعباء العملياتية الأخرى	216.394.429,07	209.341.272,07
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	4.506.770,57	4.413.347,00
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		

5- النتيجة العملياتية	6.613.764,63	-641.643,65
المنتوجات المالية	998,73	54.557,14
الأعباء المالية	112.005,31	180.987,12
6- النتيجة المالية	3.907.863,91	3.406.134,25
7- النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6)	2.464.436,41	2.298.315,31
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العامة	5.059.330,55	-1.875.892,57
الضرائب المؤجلة(تغيرات) حول النتائج العادية		
مجموع منتجات الانشطة العادية		
مجموع أعباء الأنشطة العادية		
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	5.059.330,55	-1.875.892,57
العناصر غير العادية- المنتوجات		
العناصر غير العادية- الأعباء		
9- النتيجة غير العادية		
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		
	235.998.851,89	**220.833.376,84**
	230.939.521,34	**222.709.269,41**
	5.059.330,55	-1.875.892,57
	5.059.330,55	-1.875.892,57

المصدر: من إعداد الطالب 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 ب 15.052.812,75 دج والمؤسسة أقفلت الدورة لسنة 2015 بنتيجة موجبة بعدما كانت سالبة في سنة 2014.

المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات للمؤسسة.

شكل رقم03-03: نموذج تقرير بالتحفظ.

المخاطبون ⇦	**إلى: مساهمي المؤسسة**
إسم التقرير ⇦	**إسم التقرير: تقرير عام شهادة تحفظ**
الفقرة الإفتتاحية ⇦	قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للمؤسسة المرفقة والمعدة في 31-12-2015 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 يلى:
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:

فقرة الرأي ⟸ - هناك ارتفاع وتحسن في قيمة الأصول.

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 مهن خبير محاسب، ومحافظ الحسابات، ومحاسب معتمد.

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

إسم المراجع ⟸ **إسم المراجع:.....**

تاريخ التقرير ⟸ **تاريخ التقرير: 2015/12/31. العنوان:.....**

الإمضاء:.....

المصدر: من إعداد الطالب 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 عامة:

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، فكان ولابد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد دول العالم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية ، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية . وأصبح تطوير أداء المدققين لارتقاء بجودة مهامهم أمرا في غاية الأهمية للوصول إلى الأهداف المنشودة لمنظمات الأعمال المعاصرة، وأمام التزايد المستمر لنمو اقتصاد السوق العالمي واشتداد حدة التنافس بين مصالح الأطراف المختلفة تتزايد درجة وأهمية التدقيق والرقابة لأداء وأنشطة المؤسسات.

الاستنتاجات:

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي والبعد الدولي له، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها ومردودية العمل بها على مختلف العوامل ذات العلاقة توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه ، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي؛
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية؛
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، ما يحسن من جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن؛
- ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل، ما يشجع على توسيع مجال الاستثمار الدولي فوجودهما جنبا إلى جنب يؤدي إلى اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات المتواجدة بالدول النامية ، وبالتالي إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول؛
- سعي محافظ الحسابات إلى التعرف أكثر على معايير التدقيق الجزائرية.

نتائج اختبار الفرضيات :

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

- إن تدقيق الحسابات ضرورة حتمية لابد منها في أي مؤسسة سواء كانت خاصة أو عامة وهذا من خلال التقرير الذي يعده المراجع حول الحسابات المالية والمحاسبية للمؤسسة كونه يتصف بالاستقلالية، والمصداقية، والحياد.
- معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الإقتصادية العالمية ففي إطار محاولة التماشي مع المتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال ظهرت ضرورة توحيد الممارسات الدولية للتدقيق الذي يتحقق بدوره عن طريق وضع معايير دولية تلقى القبول العام في التداول؛
- معايير التدقيق الدولية تقلص من حجم فجوة التوقعات وتساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق بين الدول المختلفة فمن خلال عرضنا لمعايير التدقيق الدولية يمكن الاهتداء إلى أن معايير التدقيق الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهنة التدقيق، كما تمنح المدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الأداء، كما أنها جاءت لتقليل التفاوت بين الدول ، فهي وبناء على طريقة إصدارها تسمح للدول الأقل تطورا من الاستفادة من نظيراتها المتطورة في مجال التدقيق والتي تعمل على التحسين المستمر له، وبالتالي فقد كان لإصدار معايير التدقيق الدولية جانب تحسيني؛
- و الجزائر من خلال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي فهي الآن ملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية التي تم تبني معظمها خلال السنة الماضية تحت تسمية معايير التدقيق الجزائرية والعمل بها من طرف المهنيين المحاسبين.

التوصيات:

- استعمال التكنولوجيا الحديثة والاعتماد عليها في عملية التدقيق المحاسبي؛
- دعم آلية الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
- إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة، بغرض تحسين جانب الممارسة؛
- تكوين كل من المحاسب المعتمد، ومحافظ الحسابات، وخبير المحاسب حول معايير التدقيق الجزائرية للتعرف على مضمونها أكثر وسهولة التعامل بها وتطبيقها في مسارهم المهني من أجل التطور الاقتصادي للجزائر.

قائمة المراجع

أولا : الكتب باللغة العربية.

1- احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2005.

2- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة 1، دار الصفاء، الأردن، 2000.

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

4- احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتب (الثاني ، التاسع العاشر)، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ، 2009.

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

6- ارينز ألفين، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسطي، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، 2005، السعودية.

7- أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 .

8- أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

9- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

10- حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة –الإطار النظري والإجراءات العملية – ، ج 1 ، ط1 ، دار الثقافة ، 2009.

11- حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، ط 1 ، عمان ، 1999.

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

13- حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، ج1، ج2، ج3، جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2004.

14- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

15- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية) ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.

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

17- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.

18- داوود يوسف صبح ، تدقيق البيانات المالية، ج1، ج2، الطبعة 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان ، 2002.

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

20- عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد ، وآخرون ، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2000.

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

22- عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن،2002.

23- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ.

غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية- ، الطبعة الأولى، دار المسير ة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006 .

24- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية،

مصر،2001.

25- محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2003،.

26- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.

27- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

28- محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية – الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2002.

29- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

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

31- محمود السيد الناغ ، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار للتطبيق – الأولى، مصر،2000.

32-محمود السيد الناغي ، المراجعة – إطار النظرية والممارسة – ، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر،

مصر ، 1992.

33- محمود قاسم تنتوش ، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل ، دار الجيل ، بيروت،1998.

34- محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في ال قوائم المالية ، منشاة المعارف للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2003.

35- منصور احمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 –2002.

36- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل

للنشر، الأردن، 2006.

37- وليم توماس، امرسون هنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، 1997.

38- يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007 .

ثانيا: الكتب باللغة الفرنسية.

39- J. E. Combes et M. C Labrousse Public, Audit Financier et Contrôle de Gestion, Union éditions, 1997.

40- Jacques RENARD , Théorie et pratique de l'audit interne , édition d'organisation , paris , 1987.

41- Philipe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, pratique de l'audit opérationnel, Les édition d'organisation, Paris, 1992.

42- Reda KHELASSI , L'audit interne-audit opérationnel ,HOUMA , Alger, 2005.

ثالثا: الأطروحات والمذكرات.

43- صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

44- عزه الأزهر ، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، جامعة سعد دحلب بالبليدة ، 2009.

45- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية، دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدية، 2008

رابعا: النصوص التشريعية والتنظيمية.

46- المواد : 31 ، 32 ، 33 ، 36 ، 37 ، 38 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42 ، الموافق ل11 جويلية 2010.

خامسا: المجلات.

47- صديقي مسعود ، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصاد ية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000.

ملخص:

تعتبر عملية التدقيق المحاسبي عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها، وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة.

إن نتيجة التغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال والتباين بين مخرجات خدمات التدقيق أو اتساع الفروقات في حجم فجوة التوقعات بين الدول المختلفة أدى إلى ظهور ما يسمى بالتدقيق الدولي، وحضت المنظمات الإقليمية والدولية على مستوى لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مجموعة معايير يتم تكييفها باستمرار مع متطلبات الواقع الاقتصادي.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي، مدقق الحسابات، معايير التدقيق الدولية، تقرير.

Résumé:

L'audit de comptes est une opération méthodique et bien organisée, qui compte un ensemble de procédures successives et bien planifiée, aussi obéit –il à un cadre théorique précis. L'audit a des objectifs et des normes reconnues. Ces normes s'effectuent à des niveaux approfondis et garantissent le professionnalisme et la crédibilité de l'auditeur pendant la réduction du rapport et enfin rédiger et exécution.

Le résultat des changements qui ont accompagné la mondialisation des activités commerciales et l'écart entre les services d'audit ou les différences d'élargissement de la taille de l'écart entre les attentes différentes sorties des pays a conduit à l'émergence de la soi-disant contrôle international, et a exhorté les organisations régionales et internationales au niveau du Comité des normes internationales d'audit émanant de la Fédération internationale des experts-comptables de publier des normes sont un ensemble adapté en permanence aux exigences de la réalité économique.

Les mots clé : l'audit des comptes, auditeur, norme internationale d'audit, rapport.