

محاضرات وتمارين في مقياس:

منهجية التدقيق

مطبوعة موجهة لطلبة سنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق
جامعة الشهيد حمه لخير - الوادي
Université Echahid Hamma Lakhdar - El-Oued

من إعداد الدكتور: الحاج أحمد فوزي
أستاذ محاضر - ب - بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة الشهيد حمه لخير بالوادي

الموسم الجامعي: 2023/2022

تمهيد:

تمثل هذه المطبوعة نموذجاً عن محتوى الدروس الخاصة بمقياس منهجية التدقيق، المقرر على طلبة السنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق، تتسم هذه المطبوعة بالبساطة والوضوح، حيث كانت عبارة عن مجهود يهدف إلى تعليم الطالب كيفية تقديم المعلومات بطريقة منهجية وعلمية، وتنظيم الكم الكبير منها في عناصر مختصرة ومرتبطة.

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه المطبوعة في تعريف الطالب المتخصص في مجال التدقيق بمختلف أنواعه التي يمكن أن تتم في بيئة الأعمال سواء على مستوى الفرد أو المؤسسة، حيث قسمت إلى محاور بعناوين رئيسية وقسمت هذه المحاور إلى دروس تبسط وتشرح أكثر منها التعريف بالإطار النظري لمفهوم منهجية التدقيق، والمراحل التي يتم بها عملية التدقيق والتي سوف نذكرها في فهرس المحتويات.

المحاضرة الأولى: مفاهيم عامة حول التدقيق

أن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن، تطور العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر، ما أدى إلى ضرورة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة تتمتع بثقة مختلف مستخدمي البيانات المالية وغير المالية، كما تتصف بخاصية الموضوعية والحياد. وللتعرف على هذا العلم المتميز، سيتم التطرق من خلال هذا إلى النقاط الآتية:

- نبذة عن التدقيق:

- أنواع التدقيق.

أولاً: نبذة عن التدقيق

1. لمحة تاريخية عن التدقيق:

تستمد كلمة "تدقيق" أو تدقيق، "Audit" من الكلمة اللاتينية "Audire". ومعناها يستمع، ويرجع استخدامها إلى الطريقة المتبعة من طرف حكومات قدماء المصريين واليونان في متابعة الحسابات، حيث كأن المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.

وفي كتاب "جذور التدقيق" يشير بعض الكتاب إلى أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية، وتبع ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الأنجليز الذين عينوا مدققين لتدقيق الحسابات والتقارير عنها بواسطة الخدم.

بعد ذلك تطورت مفاهيم علم تدقيق الحسابات بظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر، حيث اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، ومع ظهور الثورة الصناعية ومع ما ترافق معه من ظهور لأشكال جديدة للشركات ذات الامتداد الإقليمي والوطني والدولي، وظهرت الشركات المتعددة الجنسيات، مما سبب في صعوبة التسيير لأصحاب الشركات

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

نتيجة لهذا التطور، وهو ما دفع بأصحاب الشركات إلى تفويض أشخاص أكفاء لإدارة أموالهم في إطار نظرية الوكالة مما ولد ظاهرة انفصال الملكية عن التسيير، وبذلك ولد هذا الأمر ضرورة وجود طرق ثالث يضمن العلاقات التنظيمية القائمة بين الملاك و المسيرين، هذا الطرق يدعي المدقق.

ومن هنا فإن المتتبع لتاريخ التدقيق يعطي أسسا لتحليل و تفسير التغيرات التي طرأت على أغراض التدقيق و أساليبها، حتى أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة الأهداف المتوخاة منه من جهة و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير بغية جعله يتماشى و التغيرات الكبرى التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام ، و من خلال هذا العرض يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه إلى سبعة مراحل نوجزها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للتدقيق وأهدافه

| المدة | الأمر بالتدقيق | المدقق | أهداف التدقيق |
|------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|--|
| من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي | الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة | رجل الدين كاتب | معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال. |
| من 1700 إلى 1850 | الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين | المحاسب | منع الغش، ومعاينة فاعلية حماية الأصول |
| من 1850 إلى 1900 | الحكومة والمساهمين | شخص مهني في المحاسبة أو قانوني | تجنب الغش، وتأكيد مصداقية الميزانية |
| من 1900 إلى 1940 | الحكومة والمساهمين | شخص مهني في المحاسبة والتدقيق | تجنب الغش والأخطاء، الشهاداة على مصداقية القوائم المالية |

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

| التاريخية | | | |
|------------------------------|-------------------------------|--|--|
| من 1940 إلى 1970 | الحكومة، البنوك المساهمين | شخص مهني في التدقيق والحاسبة | الشهادة على صدق وسلامة أنظمام القوائم المالية التاريخية |
| من 1970 إلى 1990 | الحكومة هيئات أخرى والمساهمين | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبة ومعايير التدقيق |
| ابتداء من 1990 إلى يومنا هذا | الحكومة هيئات أخرى والمساهمين | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة | الشهادة على الصورة السابقة للحسابات ونوعية النظام الرقابية الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي. |

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، التدقيق وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 2006، ص 07.

أن السبق التاريخي لأول منظمة مهنية في ميدان التدقيق والتدقيق هو في مدينة فينيسيا بإيطاليا عام 1851م حيث تأسست كلية **ROSCONATI**، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة ،

وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1862، فرنسا سنة 1881م والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1880م أين وجدت التدقيق البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة، أما ألمانيا في سنة 1896م وكندا سنة 1906م وأستراليا سنة 1904م و فنلندا سنة 1911م حتى وصلت إلى أنه لا يخلو بلد اليوم من مهنة التدقيق.

وتعد فترة الكساد العالمي سنة 1929م وما رافقها من إفلاسات للعديد من الشركات والتلاعب بالحسابات السنوية للشركات تضاعفت وسائل التدقيق، فقد أقامت بورصة نيويورك كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى.

وبالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم ضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، كما أن السياسة المالية للدول وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل، قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي.

وعلى إثر ذلك أصبح لعلم التدقيق مساحته في العلوم الإدارية وأهميته في أرض الواقع وبدأ يكتسي طابع المهنة بشكل تدريجي نتيجة للتراكم الحاصل في التقنيات المستعملة في التدقيق والخبرات الحاصلة في هذا المجال.

وبالنسبة للجزائر مرت مهنة التدقيق بعدة مراحل أساسية نذكرها فيما يلي:

1.1. قبل الاستقلال: قبيل الاستقلال كانت مهنة التدقيق خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي باعتبار

دواليب الاقتصاد والشركات كانت تحت سيطرته، وغداة الاستقلال ظلت خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إفيان والقانون الأساسي، لعدم وجود الكفاءات المناسبة لتدريب المهنيين واهتمام الدولة بمجالات اقتصادية لها أولوية مقارنة بتدقيق الحسابات.

2.1. مرحلة احتكار الدولة لخدمات التدقيق: بدأ اهتمام الدولة بتدقيق الحسابات سنة 1969م

التي تعتبر بداية تاريخ لها بالجزائر المستقلة، حتى وأن لم تكن لها صفة المهنة آنذاك، وهذا وفق ما جاء به

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

(قانون المالية، 1970) بأن «يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والشركات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم. كما يجوز له أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها».

نستنتج مما سبق أن الدولة احتكرت خدمات التدقيق على الشركات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكل الشركات التي تمتلك فيها الدولة حصص من رأس مالها. أما من ناحية الجهة المكلفة بتقديم هذه الخدمات فلم تحدد وتوضح. وعليه فقد سن المشرع المرسوم رقم: 173/70 الصادر سنة 1970 ونصت المادة الأولى من هذا المرسوم « أن المراقبة الدائمة لتسيير الشركات العمومية وشبه العمومية يقوم المندوبون للحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين: المراقبين العاملين للمالية، مفتشي المالية، كما يمكن بصفة استثنائية وعند الحاجة اختيار مندوبي الحسابات من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة».

بداية الثمانينات، أعدت الجزائر هيكله شركاتها العمومية بتقسيمها، ما أدى إلى تضاعف عددها لترتفع من 150 شركة عام 1980 إلى 460 عام 1984. تكيّفت المهنة مع المستجدات، فموظفي وزارة المالية لم يعد بمقدورهم مساندة هذا العدد الهائل، كما أن تشعب نشاط الشركات عقد من مهمتهم في ظل محدودية تكوينهم. لذا عرفت هذه المرحلة إنشاء مجلس المحاسبة كهيئة مستقلة عن وزارة المالية تركز جهودها في مراقبة الشركات الاقتصادية العمومية، كأن ذلك بإصدار القانون 05/80 المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة .

أن إنشاء مجلس للمحاسبة وخصه بأعمال عديدة متخصصة كأن النواة الأولى لإطلاق مهنة التدقيق بحيث لم يكن من الممكن تعيين مدقق حسابات، من غير تحديد كيفية تعيينه ولا الشروط

اللازم توفرها في شخصه، فكأن الحل بالإعداد لمحافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة تحدد وفق شروط، تمر بمراحل أساسية في سبيل توفير محافظ كفاً قادر على ممارسة المهنة بكل شفافية واستقلالية، كلها خطوات متلاحقة شرعت بالقانون 08-91 الذي ينص على مهنة محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية والمحاسبة المعتمدة كمهن حرة مستقلة ومسئولة، في ظل تنامي الأعمال الاقتصادية وخاصة الحرة منها على اعتبار المنعرج الاقتصادي المفضي بالتحول من اقتصاد اشتراكي موجه نحو اقتصاد رأسمالي حر.

ونستخلص مما سبق، أن الدولة في هذه المرحلة احتكرت التدقيق بشكل تام، سواء من حيث الطلب على خدماتها أو من حيث تقديم هذه الخدمات، حيث أنتقلت خدمات التدقيق من جهة حكومية إلى جهة حكومية أخرى وبدون أن تخرج على سيطرة الدولة.

3.1. مرحلة استقلالية خدمات التدقيق:

بدأت هذه المرحلة مع الإصلاحات التي شرعت فيها الجزائر سنة 1988، كما تزامن مع تبني نمط اقتصاد السوق حيث أصدر المشرع القانون 01-88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتحريرها من القيود المفروضة عليها ومالت بذلك استقلاليتها المالية. إن إنشاء مجلس للمحاسبة وخصه بأعمال عديدة متخصصة كأن النواة الأولى لإطلاق مهنة التدقيق بحيث لم يكن من الممكن تعيين مدقق حسابات، من غير تحديد كيفية تعيينه ولا الشروط اللازم توفرها في شخصه، فكأن الحل بالإعداد التدقيق كمهنة حرة مستقلة تحدد وفق شروط، تمر بمراحل أساسية في سبيل توفير محافظ كفاً قادر على ممارسة المهنة بكل شفافية واستقلالية، كلها خطوات متلاحقة شرعت بالقانون 08-91 الذي ينص على مهنة التدقيق والخبرة المحاسبية والمحاسبة

المعتمدة كمهن حرة مستقلة ومسئولة، في ظل تنامي الأعمال الاقتصادية وخاصة الحرة منها على اعتبار المنعرج الاقتصادي المفضي بالتحول من اقتصاد اشتراكي موجه نحو اقتصاد رأسمالي حر. نستخلص مما سبق، أن الدولة في هذه المرحلة حررت مهنة التدقيق وأصبحت تمتاز باستقلاليتها نوعا ما وهذا أساس وجودها، سواء من حيث الطلب على خدماتها، أو من حيث ممارستها من طرف مهنيين مستقلين تحت سلطة منظمة مهنية مستقلة عن أي جهة حكومية أو غير حكومية.

د- مرحلة إصلاح مهنة التدقيق:

بحلول الألفية ومع دخول الجزائر مرحلة اقتصادية جديدة دعمتها ظاهرة العولمة وكتبته بإصلاح وتطوير مهنة التدقيق على أساس التطورات الحاصلة على المستوى العالمي، في قفزة نوعية من خلال إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير والمحافظ والمحاسب المعتمد، بحيث ألغى القانون 91-08 المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وأعاد هيكلة المهنة ككل. ونجد من أهم الأسباب التي أدت إلى إصلاح نظام ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، تلك المتعلقة بمعالجة المشاكل التي تواجهها المهنة والتي من بينها:

✓ نقص تدريب المدققين بسبب غياب معهد التدريب متخصص يقوم بتنظيم دورات تدريبية لرفع كفاءتهم؛

✓ ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات محل التدقيق، ما يعني الحاجة إلى توسيع مجال العمل ومدى الاختبارات الأساسية، ما يترتب عليه تكاليف ووقت أكثر من قبل المدققين دون مقابل في أغلبية الأحيان؛

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

✓ عدم تلاؤم أتعاب التدقيق مع حجم العمل وثقل المسؤولية، مما يؤدي نقص في الجودة

والالتزام والشفافية، إضافة إلى غياب الوعي الكافي بمتطلبات المهنة الناتج عن تواضع

مستوى التعليم والوعي العام بالأعراف المالية؛

✓ ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح

التعامل بينهم؛

✓ التنافس غير الشريف بين المدققين، بسبب عدم ملائمة أتعاب التدقيق مع حجم

العمل؛

✓ تدني مستوى الكفاءة لدى المدققين والمحاسبين التابعين للهيئات محل التدقيق، المرتبط

أساسا بضعف أنظمة الرقابة الداخلية بها؛

✓ محاولة تنظيم السلوك المهني للمدقق الخارجي في الجزائر.

أن أهم ما جاء في القانون 10-01 هو إخضاع صلاحيات معتبرة لوزارة المالية، وإنشاء

المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي التنظيم

ومتابعة مهن المحاسبة، وتفكيك المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين

المعتمدين، ليحل مكانها ثلاثة هيئات وهي: المصنف الوطني للخبراء المحاسبي، الغرفة الوطنية لمحافظة

الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تميزت هذه المرحلة بالتناقضات والفوضى وغياب ضوابط وحدود لممارسة مهنة التدقيق، بكثير من

الاضطرابات على مستوى مهنة التدقيق من جهة وكذا عودة تدخل الدولة ممثلة في وزارة المالية من

جهة أخرى من خلال استحداث هيئة خاصة بالتدقيق فقط، وهذا ما يفقد أساس المهنة والمتمثل في

استقلاليتها.

كما نلاحظ أن القوانين لم تعط أهمية كبيرة للتكوين المتخصص للمدقق الخارجي في مجال استخدام تكنولوجيا المعلومات، بل تركت حرية استخدام الوسائل للحكم الشخصي للمدقق الخارجي وله الحرية في اختيار الوسائل التي تمكنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية.

إذن فهناك قصور كبير في جانب المعايير المنظمة لمهنة التدقيق الخارجية في الجزائر في مجال استخدام تكنولوجيا المعلومات في المهنة لاكتشاف المخاطر الجوهرية التي يمكن أن تظهرها القوائم المالية، لذلك يجب على المدقق الخارجي كشخص مهني مسؤول عن أعماله العمل على تنمية مهاراته وتطوير أساليب وإجراءات مزاولة المهنة، من أجل إضفاء ثقة كبيرة على القوائم المالية التي يقوم بمدققها.

وكإستنتاج يخدم موضوع بحثنا، لاحظنا عدم وجود أي نص تشريعي يختص بعلاقة التدقيق بتكنولوجيا المعلومات بصفة عامة، وعليه خسرت الجزائر فرصة تطوير مهنة التدقيق لمواكبة مثيلاتها في العالم وتوافقها مع الممارسات الدولية الرائدة القائمة على تكنولوجيا المعلومات.

2. مفهوم التدقيق:

☒ **المعنى اللغوي:** (مصدر مدقق)، بمعناه اللفظي **Audit** " وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية "

Audire "ومعناها "يستمع"، لأن الحسابات تتلى على المدقق.

☒ **المعنى الاصطلاحي:** يعرف التدقيق على أنه عبارة عن عملية منهجية منظمة للحصول والتقييم

بموضوعية عن أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية وأحداث من أجل التأكد

من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

- كذلك عرفته جمعية المحاسبين الأمريكيين: "التدقيق هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات وتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا ومن ثم التقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفؤ ومستقل".

- كما عرفته منظمة العمل الفرنسي للتدقيق "أنها تسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".

كما أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972 مفهوما آخرًا للتدقيق لا يزال هو المفهوم السائد حتى الآن، حيث عرفته بأنه عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

ومن خلال التعاريف السابقة يستخلص بأن التدقيق هو: إجراءات يتبعها شخص مؤهل ومستقل عن المنشأة، لفحص القوائم المالية والمستندات والحسابات والنتائج من أجل القيام بالقرار المناسب حول مصداقية وصحة وعدالة القوائم المالية.

3. مصطلحات لها علاقة بالتدقيق

1.3. المحاسبة والتدقيق:

لقد نشأت مهنة التدقيق منذ القدم حيث كانت تعرف بمصطلحات مغايرة لما هي عليه الآن إذ أنها تنسب على أساس العملية التي يقوم بها الشخص المكلف بالمهنة، يكلف الشخص بمراقبة أموال الملك لحمايتها فيلقب ب"المراقب"، أو يقوم الشخص بنفس المهمة لكن في عصر مختلف وظروف أخرى بمحاسبة القائمين على أموال الملك فيلقب ب"المحاسب"، وهكذا كلا على حسب عصره فالعملية واحدة والهدف واحد غير أن المسميات تختلف من فترة لأخرى على اختلاف المناطق.

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

هناك خلط بين هاذين المفهومين حيث يرى بعض المؤلفين بأن التدقيق هو فرع من المحاسبة لكن في الحقيقة هما موضوعان مختلفان إلا أن هنالك علاقة قوية بينهما، إذ أن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها لأغراض اتخاذ القرارات ومن قبل إدارة هذه المؤسسة أو من قبل الأطراف الأخرى، ولهذا يمكننا القول أن المحاسبة هي عمل إنشائي من قبل موظفي الشركة نفسها.

أما التدقيق فيتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المدقق القانوني المستقل والمحيد لأجل التوصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعادلة الاحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة أو الفترة وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فالتدقيق عمل أنتقادي منظم يبدأ عندما ينتهي المحاسب من عمله ويقوم به شخص مستقل ومحيد.

وفيما يلي نعرض جدول يفرق بين المحاسبة والتدقيق كالتالي:

الجدول رقم (03): الفرق بين المحاسبة والتدقيق

| التدقيق | المحاسبة | |
|--|---|----|
| علم تحليل وفحص أنتقادي للسجلات والقوائم المالية | علم تجميع وتبويب وتلخيص و إيصال المعلومات من خلال القوائم المالية | 01 |
| تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الافصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة. | تقوم بقياس الاحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية. | 02 |
| المدقق شخص محيد ومستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد بينه وبين المنشأة. | المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة. | 03 |

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

| | | |
|----|--|---|
| 04 | المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته. | بينما المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها. |
| 05 | المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها. | بينما المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة. |

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 16.

2.3. الفحص والتدقيق:

فرق الكثير من المختصين بين عملية الفحص وعملية التدقيق من حيث: "الإجراءات، المدة الزمنية"، حيث يشمل الفحص مدة زمنية أطول متلاحقة أو مرحلة معينة، غير أن التدقيق يتضمن مرحلة معينة أو مدة زمنية ثابتة، حيث أن الواقع الحالي يوجب علينا تحديد عناصر المقارنة والاصطلاح إذ تمثل عملية الفحص أحد العناصر الأساسية في عملية التدقيق، بحكم اعتماد التدقيق على بيانات تحلل وتدرس لأجل إعطاء تقييم في تقرير عن حالة معينة لشركة ما، وعليه فأن البيانات المحللة تستقى من عملية فحص يقوم بها المدقق.

3.3. التدقيق ومراقبة التسيير:

ارتبط مصطلح التدقيق بمراقبة التسيير في الأوساط العلمية (الأكاديمية) والعملية على حد سواء، ذلك في فقرة نوعية للعملية التسييرية في الحياة العملية، أصبحت الإطارات المسيرة لشؤون الوحدة تعتمد في مراقبة تسييرها على تقنيات علمية حديثة مبنية على دراسات تقييمية لنظام المراقبة الداخلية، يعمل على توضيح أخطاء غير مرغوب فيها التي من شأنها الحد دون الوصول للهدف المسطر من قبل مجلس الإدارة والمعلن عنه للمساهمين. إذ يشترك التدقيق مع مراقبة التسيير فيبرز ثلاث نقاط، هي:

- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.

- الموازنات التقديرية.

- التكاليف المعيارية.

ثانياً. أنواع التدقيق

هناك العديد من الأسس التي يتم عليها تصنيف عملية التدقيق إلى عدة تبويبات كل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات، هذه التبويبات لأغراض الوصف فقط، حيث أن مفهوم تدقيق الحسابات ومبادئه العملية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات، وبالرجوع إلى الأدبيات

في هذا المجال نجد العديد من أسس التصنيف، فمثلاً Cook and Winkle صنفا التدقيق إلى:

1. من حيث القائم بعملية التدقيق: يقسم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى نوعين:

1.1. تدقيق خارجي (مستقل): وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلاً عن إدارة الوحدة.

2.1. تدقيق خارجي (مستقل): وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة وتقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة. ويمثل احد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة.

2. من حيث الإلزام في تنفيذ التدقيق: يقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1.2. تدقيق إجباري: وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث الزم القانون عدداً كبيراً من المنشآت بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المنشآت شركات الأموال.

2.2. تدقيق اختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وأما تطلبه الوحدة الاقتصادية وبخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص.

يمكننا تقسيم التدقيق إلى ثلاثة أنواع وهو التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدية والخبرة القضائية، والتي نوردتها فيما يلي:

1.3. التدقيق القانوني

وهو التدقيق الذي يفرضه القانون، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق خارجي يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق.

لقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري المادة رقم (609) على إلزامية تعيين مدقق الحسابات للقيام بالوظائف المكلف بها قانونا، وضرورة تعيين مندوب حسابات في قانون التأسيس لشركات الأموال المساهمة ”يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس الرقابة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية.

2.3. التدقيق التعاقدية (الاختياري)

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني ويطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة، فهو يناسب الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد، يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية زيادة الثقة والاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي وكذلك عن انضمام أو انفصال شريك جديد.

ويمكن تطبيق هذا النوع من التدقيق على مختلف نشاطات الشركة كالتدقيق الجبائية وتدقيق الموارد البشرية وغيرها.

وقد أشار القانون التجاري الجزائري إلى تعيين المدقق بصفة اختيارية وذلك من خلال المادة (58) والتي نصت على تعيين مندوب للحسابات عند الحاجة إليه أي بصفة اختيارية.

3.3. الخبرة القضائية

والتي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، وتهدف إلى إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية للمؤسسة وتقديم مؤشرات بالأرقام، ترسل التقارير إلى القاضي المكلف بالقضية، والخبير يجب أن يكون مسجل في قائمة الخبراء القضائيين لدى مجلس القضاء وطريقة عمله تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

يمكننا الوقوف هنا على طبيعة الثلاثة أنواع من التدقيق يمكن حصرها من خلال جدول المقارنة التالي:

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

جدول رقم (04): الفرق بين الأنواع الثلاثة للتدقيق الخارجية

| المميزات | تدقيق قانونية | تدقيق تعاقدية | خبرة قضائية |
|----------------------------|---|---|--|
| طبيعة المهمة | مؤسسية، ذات طابع عمومي | تعاقدية | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| التعيين | من طرف المساهمين | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة | من طرف المحكمة |
| الهدف | المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة. تدقيق معلومات مجلس الإدارة. | المصادقة على شرعية وصدق الحسابات | إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام |
| التدخل | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية | مهمة محددة حسب الاتفاقية | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها |
| مبدأ عدم التدخل في التسيير | يجب احترامه تماماً | يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير | ينبغي احترامه |
| إرسال التقارير إلى | مجلس الإدارة، الجمعية العامة | المديرية العامة، مجلس الإدارة | إلى القاضي المكلف بالقضية |
| شروط ممارسة المهنة | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات | التسجيل، مبدئياً، في الجمعية الوطنية | التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء |
| الأتعاب | قانون رسمي | محددة في العقد | اقترح من الخبير يحدد من طرف |
| التسريح | مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة | محددة في العقد | من طرف القاضي المشرف على الخبرات |

المصدر: محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

2003، ص: 28.

المحاضرة الثانية: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق

تمهيد:

مع ظهور مهنة التدقيق أدى ذلك إلى ضرورة ضبطها بقواعد ومبادئ يعترف بها لدى المهنيين، وهذا ما سعت إليه مختلف المنظمات والهيئات الحكومية منها والمستقلة، بالإضافة إلى محاولاتها وجهودها المبذولة بقصد تقريب الممارسات في مختلف الدول.

أولاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم، ويعمل الاتحاد مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 359 المنتشرين في 361 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، ويمثل أعضاء ومنتسبي الإتحاد الدولي للمحاسبين، وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية 2,5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة.

يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع وتطوير معايير دولية في مجالات سلوك وآداب المهنة والتدقيق والتأكدات و التعليم والمعايير المحاسبية للقطاع العام. كما أنه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين والموظفين العاملين بالمكاتب الصغيرة و المتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية، والدول النامية.

ثانياً. مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) :

يعتبر أحد لجأن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (والتي تحدد المعايير الدولية للتدقيق أو

التدقيق،

ويتمثل هدفها في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر دول العالم، عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتصديق.

يخدم مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكدات IAASB المصلحة العامة من خلال:

■ القيام بشكل مستقل وبموجب الصلاحية المناطة به، بوضع معايير أداء عالية الجودة تعالج عمليات.

■ التدقيق، الفحص، عمليات التأكيد الأخرى، الرقابة النوعية والخدمات ذات العلاقة؛ القيام بتسهيل التقارب بين المعايير الوطنية و المعايير الدولية.

ثالثا: المنظمات الدولية

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة والتدقيق دورا هاما في تضيق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل وتعميق الوعي، وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق، ومن أساتذة الجامعات المتخصصين، والمهتمين بالمهنة. ونظرا للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهمة التدقيق من مساهمين، مستثمرين، دائنين، نقابات واتحادات تجارية، منظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير التدقيق الدولية، وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير. ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:

1. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق: لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد، وقد تتضمن اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية أعضاء من غير الممثلين في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

التدقيق الدولية منذ سنة 1994 أعضاء من 31 دولة وهي: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، الهند، السويد، إنجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية.

وتبدأ إجراءات العمل في لجنة التدقيق الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض، حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو الهيئات الأخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم لجنة ممارسة التدقيق بدراستها ومناقشتها. وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة المسودة لعرضها بالشكل المناسب بعد أن تتلقى التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار المعيار والبيان يحدد سريانه

2. مجلس معايير التدقيق: يمثل المجلس لجنة فنية عليا ومستقلة في الولايات المتحدة الأمريكية، معينة من قبل AICPA لإصدار الشهادات، البيانات، رقابة الجودة، معايير التدقيق والتوجيهات للمحاسبين العموميين المعتمدين، تأسس سنة 1978 مشكل من 19 عضو ينشطون في مجالات مختلفة، وقد أنشئ لينوب عن الهيئات الكثيرة المنتشرة في تلك الفترة، ليصبح الهيئة المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق وتطويرها، ويصدر عن المجلس: بيان حول معايير التدقيق، بيان بشأن معايير في المصادقة، بيان بشأن معايير المحاسبة والتدقيق

3. مجلس معايير التدقيق: هي منظمة مستقلة وغير حكومية، تقدم للأجهزة العليا منذ أكثر من 50 سنة إطارا لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي. تأسست هذه المنظمة عام 1953 من قبل رئيس مجلس التدقيق الكوبي في اجتماع 34 رئيس مجلس بحافانا كوبا، أما اليوم فتضم 189 عضوا دائما بالإضافة لـ 4 أعضاء مشاركين. تهتم بالدرجة

الأولى بأخلاقيات وسلوكيات المهنة، سطرت المنظمة ضمن مخطط الفترة الممتدة من 2005 إلى 2010 الأهداف الأربعة التالية:

المعايير المهنية وعرض الحسابات، تدعيم وتحسين الكفاءات، تبادل الخبرات والمعارف، السعي إلى أن تكون منظمة دولية نموذجية

4. مجلس المؤسسة العمومية للرقابة المحاسبية: هو هيئة حكومية مستقلة لتنظيم المحاسبة ووضع

وتطوير معايير التدقيق المالي بالولايات المتحدة الأمريكية، تم أنشاؤه تبعاً لتوصيات SOX سنة 2002، إذ كان له أثر كبير على قواعد التدقيق ودور مكاتب التدقيق حسب الفقرة 101 من قانون Sarbanes-Oxley يعطي لـ PACAOB القوة والسلطة في:

- تسجيل مؤسسات المحاسبين العموميين الذين يقدمون تقارير التدقيق.
- وضع معايير التدقيق، الجودة، سلوكيات وأخلاقيات المهنة والمعايير الأخرى المرتبطة بإعداد تقارير التدقيق.
- القيام بعمليات التفتيش ومراقبة شركات المحاسبة.
- القيام بعمليات بحث وتأديب، وضع الإجراءات التأديبية وفرض العقوبات اللازمة.
- القيام بواجبات أخرى بالتعاون مع SEC لتحسين نوعية خدمات التدقيق.
- المتابعة القضائية والدفاع باسمها الخاص أو بواسطة محام ينوب عنها.
- تقدير، تحصيل وتخصيص الحقوق المحاسبية التي تمول صندوق المجلس.

5. الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين الداخليين العرب: تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين

العرب في بداية الستينيات من نقابات المحاسبين، والمدققين العرب، والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها، وتتولى اختصاصاتها في الدول العربية المنظمة للاتحاد أو التي ستنظم إليه. يعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه، والتي تضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها، فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمدققين العرب وتطوير المهنة، ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لمزاويلها.

المحاضرة الثالثة: مدخل مفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية

تعتبر هذه المعايير بمثابة نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد المدقق أثناء القيام بعمله، كما تعتبر مقياس لجودة أداء المدقق، ويتم إصدار هذه المعايير بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين. وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن الإستراتيجية المثلى لإصلاح مهنة التدقيق هي تكييفها مع معايير التدقيق الدولية، كما أن الاعتماد على هذه المعايير في إصلاح مهنة التدقيق سيساهم إلى حد كبير في تحسين الأداء المهني للمدقق الجزائري، بالإضافة إلى الثقة التي تضيفها هذه المعايير على القوائم المالية المنشورة.

أولاً: تعريف معايير التدقيق

لمعايير التدقيق العديد من التعاريف نذكر منها:

- التعريف الذي قدمه هاورد ستيتلر (Howard Stettler) ومفاده " تعد معايير التدقيق بمثابة مقياس نوعية لأداء أعمال التدقيق، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات.
- كما عرف ألفين أرينز (Arens Alvin) المعايير بأنها " عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المدققين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها إعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والإستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات"
- كما أورد أرنولد جونسون (Johnson Arnold) (التعريف الذي نص عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين المصريح لهم (AICPA)) على أن المعايير تمثل: "المبادئ الأساسية لعملية التدقيق، تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات التدقيق.

ثانياً. أهمية إصدار معايير التدقيق الدولية

تكمن أهمية المعايير في النقاط التالية:

- تساعد المعايير في تنظيم مهنة التدقيق؛
- وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به؛

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

– الحكم على أداء المدققين حيث تمثل هذه المعايير مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم؛

– وجود المعايير يساعد في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية عن دور المدقق ومسؤولياته؛
– قابلية هذه المعايير للتطبيق على جميع القوائم المالية بغض النظر عن حجم الشركة أو طبيعة النشاط أو غير ذلك؛

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير التدقيق الدولية إلى الحاجة المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل ، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق فتزايد أهمية المعلومات المالية التي تمت تدقيقها بالنسبة لمستخدم التقارير والقوائم المالية.

ثالثاً: أهداف إصدار معايير التدقيق الدولية

أن الهدف من وراء تقييد المدقق بالمعايير التدقيق الدولية أثناء القيام بمهامه هو:

– حصوله على درجة تأكيد معقولة حول خلو البيانات المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها التأثير على الرأي الفني المحايد للمدقق؛ وكذا إمكانية تضليل مستخدميها؛

يحمل كل معيار من معايير التدقيق الدولية في طياته هدف أو مجموعة من الأهداف توضح السياق الذي يتم من خلاله وضع شروط هذا المعيار، ويعمل المدقق على تحقيق هذه الأهداف مع أخذه بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية.

من هذا المنطلق يستخدم المدقق الأهداف ليرى بعد تقيده بمعايير التدقيق الدولية إذا استطاع الحصول على الأدلة الملائمة والكافية، والتي تمكنه من تحقيق عمله وأداء رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية،

وإذا تعذر على المدقق تحقيق هدف معين عليه الأخذ بعين الاعتبار أن كأن هذا الوضع سيحول بينه وبين تحقيق هدفه الأساسي من عملية التدقيق.

رابعاً: أسباب إصدار معايير التدقيق الدولية

تهدف المعايير الدولية إلى توفير التوافق وإحداث تنسيق والانسجام بين ممارسة المهنة عبر الدول، حيث أن تطبيقها من شأنه أن يسهل من تدقيق القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات ويعزز من الثقة في التعامل بأسواق رأس المال الدولية، ولعل أهم أسباب إصدار معايير التدقيق هي:

- تخفيف احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند تدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات؛

- توفير سمة المرونة و الموثوقية للمهنة بحيث تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛

- اشتغالها على مجموعة من معايير التقارير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية يمكن المدقق من إصدار تقرير له شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛

- تسهيل إجراء المقارنات بين القوائم المالية والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة عبر العالم؛

- وجود معايير التدقيق الدولية يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معايير محلية خصوصاً في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على الهيئات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي؛

ويمكن تجميع معايير التدقيق المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية تحت ثلاثة مجموعات أساسية كما يلي:

1. المعايير العامة (الشخصية):

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات. وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي:

- أن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا يمكنهم من أداء وظيفتهم مدققين.

- يجب الاستقلال - الحياد - في أي عمل يوكل للمدقق للقيام به.

- يجب أن يبذل المدقق العناية المهني الملائمة بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير. سوف نتناول فيما يلي هذه المعايير بشيء من التفصيل

1.1. التأهيل العلمي والعملية:

لكي يتم تنفيذ عملية التدقيق على أفضل ما يكون فإن المدقق يجب أن يتوفر لديه الكفاءة العلمية والخبرة العملية في مجال عمله كمدقق، ولكي يتم التدقيق بدرجة مقبولة وملائمة فإن المدقق يجب أن يكون مؤهلا لتدقيق الحسابات ، أي يجب أن يكون حاصلا على التأهيل اللازم في المحاسبة والتدقيق والقانون والعلوم الأخرى التي لها علاقة بمهنته حيث يعتبر التعليم المرحلة الأولى والأساسية لاكتساب التأهيل العلمي اللازم لممارسة المهنة، ت يتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب ومن ثمة فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة، تتضمن المعايير العامة ثلاث معايير وهي:

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرًا كافيًا من التأهيل العلمي والعملية كمدققين.

- يجب أن يكون لدى المدقق اتجاه فكري محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بالفحص والتدقيق.

- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص واعداد التقرير.

☒ معيار التأهيل العلمي والعملية:

يعتمد تأهيل المدقق على ثلاث عناصر أساسية:

- التأهيل العلمي.
- التأهيل العملي.
- التعميم والتدريب المستمر.

■ التأهيل العلمي:

ما دام المدقق يتعرض أثناء قيامه بعمله إلى الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية، فإنه يتعين عليه اكمال تأهيله العلمي في هذه النواحي، وعموما فعلى المدقق الإلمام بما يلي:

- نظريات ومبادئ وتطبيقات عمم المحاسبة، وكذلك أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته، وأساليبه المعاصرة، وكذلك مبادئ علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد، وعلم السياسة والعلوم السلوكية كعلم النفس، العموم القانونية (قانون تجاري، مدني، عقد العمل...). وقوانين الضرائب والجمارك والمبيعات... الخ.

- محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها وكذلك المحاسبة الإدارية.

- الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات.

- المعرفة الكافية لبيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات واستعمالاتها في مجال التدقيق.

- اللغات (الفرنسية والإنجليزية على سبيل المثال)

■ التأهيل العملي:

كما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة فإن مهنة المحاسبة والتدقيق تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، وعلى المتدرب قضاء فترة التدريب لدى أحد مزاولي المهنة وعلى المدرب

أن يحيط المدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة.

■ التعميم والتدريب المستمر

تعرف مهنة التدقيق تطورا مستمرا وديناميكية فرضتها عليها التطورات والتغيرات في جميع المجالات المتعلقة بها كالجانب الاقتصادي والسياسي والتشريعي والتكنولوجي، وهو ما يتطلب من المدقق مواكبة هذه التطورات والمستجدات التي تطرأ على المهنة دوريا وبشكل مستمر حتى يتمكن من تلبية متطلبات المجتمع المالي، ولا يكون ذلك إلا بالقيام بشكل مستمر ودوري - سواء تعلق الأمر به أو بأعضاء مكتبه بما يلي:

تتبع التطورات والبحوث الحديثة في مختلف العلوم المتعلقة بمجال عمله. - استمرار الإطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره البيئات والجمعيات العلمية والأكاديمية المحلية والدولية من تقارير ودراسات عن تطبيقات لممارسات فعلية في ميدان المحاسبة والتدقيق.

- الإطلاع على التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة (قانون الضرائب، القانون التجاري، قانون الصفقات....).

- التكوين المستمر في التكنولوجيات الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسب المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والتعامل الإلكتروني مع مختلف البيانات والمعلومات المالية.

وتكمن أهمية هذا المعيار من أن كافة الإجراءات التي يقوم بها المدقق تتطلب منه أن يكون قادر على إصدار أحكام شخصية، حيث أنه بدون التأهيل العلمي والعملية سوف لن يكون قادر على إبداء رأي فني محايد عن عدالة وصدق البيانات المالية. لهذا فإن التعليم الدراسي الأكاديمي يجب أن يدعم ويسند بخبرة مناسبة وذلك بالشكل الذي يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات وأحكام خلال تنفيذ إجراءات التدقيق .

2.1. الاستقلال:

الاستقلال هو أحد أهم سمات مهنة التدقيق، حيث يعتمد المستثمرون على المعلومات من الإدارة فيما يتعلق بالمركز المالي للشركة. وهنا يلتزم المديرون بدعم استمرارية أرباح الشركة ونموها. وبالتالي فإن المدراء لديهم أهدافهم واهتمامهم الخاص بعيدا عن المستثمرين ، أي جعل الشركة تبدو في وضع جيد في جميع الأوقات و يهتم المستثمرون بمعرفة الموقف الصحيح للشركة ، بحيث يمكنهم أن يقرروا ما إذا كانوا سيستثمرون في الاستثمار في الشركة أم لا لذلك هناك وسيط يشارك (المدقق) لحماية المستثمرين من المصالح الذاتية للمديرين.

مدقق الحسابات المستقل هو محاسب قانوني معتمد (CPA) أو مراقب حسابات يفحص السجلات المالية والمعاملات التجارية لشركة معينة التي ينتسب إليها. وعادة ما يستخدم المدقق المستقل لتجنب تضارب المصالح وضمان نزاهة إجراء التدقيق. وهذا المدقق المستقل قد يعمل لحساب شركة تدقيق خاصة أو يعمل لحسابه الخاص، حيث يفحص المدقق القوائم المالية والبيانات ذات الصلة ، ويحلل العمليات والعمليات التجارية، ويقوم بتقييم أصول الشركة عن انخفاض القيمة والتقييم المناسب ويحدد الالتزام الضريبي، ويقدم التوصيات بشأن تحقيق أكبر كفاءة ممكنة. وفي نهاية العمل يقوم المدقق المستقل بإبداء رأي في محايد بصدق وعدالة البيانات المالية للشركة تحت التدقيق .

3.1. بذل العناية المهنية اللازمة

حيث تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة من ممارستها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف . وهنا على المدقق أن يبذل العناية المهنية الواجبة في جميع مراحل عملية التدقيق وانتهاء في مرحلة كتابة التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب تدقيق إنتقادية لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يتم و الاحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية اللازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الاثبات الكافية والملائمة. وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم بينها:

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين.
- أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص.
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطوة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام.
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.
- الاعتراف بأهمية وضرة تدقيق عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال إقناع المدقق بأهميته.

2. معايير العمل الميداني:

- يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها، ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة، والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعمليات التدقيق على الاختبارات المطلوبة.
- ومن الأفضل أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر قبل تاريخ إعداد الميزانية بالشكل الذي يمكن المدقق أن يكون أكثر كفاءة.
- ويتمثل هذا النوع من المعايير في التوجيهات المطلوبة لمساعدة المدقق في إنجاز عمله. وتتضمن هذه المجموعة ثلاث معايير. التخطيط و الإشراف ، تقييم نظام الرقابة الداخلية ، أدلة الإثبات ، و سوف نتطرق إلى مفهوم هاته المعايير كالآتي :

1.2. التخطيط والأشراف

تمثل خطة التدقيق جزءاً رئيسياً من أعمال التدقيق لكل من التدقيق الداخلي والخارجي حيث ستساعد خطة التدقيق الجيدة على الحد من المخاطر وتحسين الكفاءة وتحقيق الهدف بأقل جهد ممكن. فالمطلوب من مدققي الحسابات إعداد خطة تدقيق مناسبة للتأكد من أن جميع مخاطر التدقيق يتم تحديدها ويتم وضع الاستراتيجية الصحيحة للكشف عن جميع مجالات المخاطر المتعلقة. أن تخطيط عملية التدقيق ينطوي على وضع استراتيجية شاملة للتدقيق وذلك للمساعدة في تحقيق عدة مجالات منها:

● مساعدة المدقق على تكريس الاهتمام المناسب للمجالات الهامة في التدقيق.

● مساعدة المدقق على تحديد وحل المشاكل المحتملة في الوقت المناسب.

● مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة تدقيق الحسابات بشكل صحيح حتى يتم تنفيذها بطريقة كفؤة وفاعلة .

● المساعدة في اختيار أعضاء فريق التدقيق المشارك في العمل مع مستويات مناسبة من القدرات والكفاءات للسيطرة على المخاطر المتوقعة.

● تسهيل التوجيه والأشراف لأعضاء فريق التدقيق للمساعدة على تدقيق الاعمال التي يؤديها.

وفيما يعلق بالجزء الثاني من هذا المعيار فيجب أن يتوفر الاشراف المباشر والمستمر والدقيق على أعمال المساعدين الآخرين الذين قد يستعين بهم المدقق في كل مرحلة من مراحل التدقيق وذلك لضمان تحقيق أهداف التدقيق وتحقيق القناعة المعقولة بإجراءاته. كذلك يساعد الإشراف الجيد والكفاء على إسناد مهام العمل قياساً إلى قدرات وكفاءات المساعدين. ويكون هنا دور المشرفين مع المساعدين ذوي الخبرة في وضع المخطط التمهيدي لنطاق التدقيق ويتركون التفاصيل للمساعدين .

2.2. تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهمية هذا المعيار في أن على المدقق تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق للأرصدة المالية . ومن ثم فعلى المدقق السعي للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، وذلك لتقييم نظام مراقبتها.

يقصد بنظام الرقابة الداخلية مجموعة من عمليات الرقابة التي يتم وضعها في المنشأة التي تخص جميع الأمور المالية والتنظيمية والمحاسبية والتي تهدف إلى ضمان حسن سير الأعمال في الشركة من خلال التقيد بالسياسات والإجراءات الإدارية وذلك لحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ وضمن إكمال السجلات المحاسبية بدقة عالية ومن ثم المساعدة في اعداد بيانات مالية تتمتع بالموثوقية و التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

تتكون الرقابة الداخلية من جزئين الأول هو الجانب المحاسبي والذي يختص بتحقيق الأهداف والمفاهيم المتعلقة بحماية الموجودات والسجلات المحاسبية من أي تصرفات غير مشروعة والتحقق من دقة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها. أما الجزء الثاني فيختص بالجانب الإداري والذي يشمل جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة وفاعلية استخدام موارد وموجودات الشركة كذلك التحقق من مدى التزام العاملين في الشركة بالسياسات والقوانين المطبقة في الشركة .

3.2. أدلة الإثبات:

يشير المعيار الثالث من معايير العمل الميداني إلى ضرورة قيام المدقق بجمع وتقييم أدلة الإثبات لكي يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة تكون أساسا منطقيا في عملية إبداء الرأي ، حيث تكون هنا كل قرارات المدقق مبررة وبالأخص اذا كانت معززة بأدلة اثبات كافية ومناسبة، وفي هذه الحالة ستكون أدلة الإثبات الأساس أو المرجع الذي يعتمد عليه المدقق في وظيفة إبداء الرأي عن القوائم المالية للشركات.

ويتم الحصول على أدلة الإثبات من مجموعة من الاختبارات الرقابية والإجراءات الجوهرية، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال فهذا يعطي مؤشر إلى أن أدلة الإثبات الصادرة من داخل الشركة موثوقة ويمكن الاعتماد عليها و يمكن الحصول على أدلة الإثبات من خلال مجموعة من الإجراءات:

- فحص السجلات والمستندات .
- الاستفسارات الشفوية أو المكتوبة .
- المصادقات من الاطراف الخارجية .

- التحقق من الدقة الحسابية للمستندات والسجلات .

- الإجراءات التحليلية من خلال النسب .

3. معايير الإبلاغ (إعداد التقارير):

يعتبر هذا المعيار آخر معيار يجب الالتزام به، بحيث يقوم المدقق بكتابة تقرير يتضمن رأيه النهائي حول شرعية وصدق الحسابات وصحة القوائم المالية. وتمثل هذه المعايير بتوفير أهم الإرشادات اللازمة لإعداد التقارير، وتحتوي هذه المجموعة على أربعة معايير وهي :

1.3. إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

تشير المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام (GAAP) إلى مجموعة مشتركة من المعايير والمبادئ والإجراءات المحاسبية المقبولة التي يجب على الشركات وأقسام الحسابات اتباعها عند إعداد البيانات المالية ، ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً هي مزيج من المعايير الرسمية والطرق المقبولة عموماً لتسجيل الأحداث الاقتصادية في الشركة والإبلاغ عنها حيث تعمل المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام (GAAP) على تحسين وضوح اتصال المعلومات المالية للأطراف المستفيدة من خلال الكشوفات المالية التي يتم إعدادها من سنة لآخرى. تهدف المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام إلى ضمان الحد الأدنى من الاتساق في البيانات المالية للشركة ومن أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

● مبدأ التكلفة التاريخية.

● مبدأ الإفصاح التام .

● مبدأ المقابلة.

● مبدأ الاعتراف بالإيراد.

● مبدأ الأهمية النسبية.

● مبدأ الحيطة والحذر.

● مبدأ الثبات في اتباع النسق.

● مبدأ الموضوعية .

2.3. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يقوم هذا المبدأ علي ثبات تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية التي تتبع في الشركة خلال معالجة المشاكل المحاسبية التي تواجه النشاط و تحديد ومعرفة نتيجة النشاط من ربح أو خسارة وذلك لأن عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية يؤدي بشكل مؤكد إلى إختلاف في النتائج من سنة إلى أخرى فعلى سبيل المثال في طريقة إحتساب الأندثار يجب أن تكون طريقة ثابتة لا تتغير من سنة لأخرى وكذلك بالنسبة لتقييم المخزون .

و الأمر هذا ينطبق على الموجودات الأخرى ، ووفقاً لهذا المبدأ فإنه يكون على الوحدة أن تطبق معالجة محاسبية واحدة على جميع المعاملات التي تكون متماثلة وعدم تغييرها من فترة لأخرى الأمر الذي يؤدي إلى إمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية للفترات المختلفة .

كذلك أن مبدأ الثبات لا يعني أن الوحدة الاقتصادية لا تستطيع التحول من تطبيق إجراء محاسبي من سنة إلى أخرى ولكن يقتصر ذلك التحول على الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تكون أفضل من الطريقة السابقة أي أن التغيير يكون مبرر وفي هذه الحالة فإنه يجب على الشركة الإفصاح عن طبيعة وتأثير ذلك التغيير المحاسبي ومبرراته على شكل إيضاح متمم للكشوفات المالية المعدة عن الفترة التي حدث بها التغيير .

3.3. الإفصاح المناسب:

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه عملية إظهار البيانات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية للشركة أو في الهوامش والملاحظات والجدأول المرفقة في الوقت المحدد والمناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة وتساعد المستخدم في اتخاذ القرارات المناسبة . كذلك يشير مفهوم الإفصاح إلى أهمية شمول التقارير المالية إلى معلومات ذات أثر محسوس على متخذ القرار. وقد لا يقتصر الإفصاح إلى الحقائق التي تحدث خلال الفترة بل يمتد إلى الأحداث التي تحصل لغاية إعداد البيانات المالية التي يكون لها تأثير جوهري و رأي متخذي القرار .

وفي الواقع العملي لا بد للشركة من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي ومناسب

ومن خلال الإفصاح عن :

- القوائم المالية ، حيث تشمل (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في المركز المالي قائمة الأرباح الموزعة، وقائمة التدفق النقدي) .
- المذكرات ، وتكون مرفقة مع القوائم المالية مثل) طرق تقييم المخزون، طرق احتساب الأندثار، احداث حصلت بعد تاريخ اعداد الميزانية، التغيرات في السياسة المحاسبية) .
- تقرير مراقب الحسابات ، حيث يجب أن يشير إلى إبداء رأي في محايد عن عدالة وصدق البيانات المالية للشركة .
- جداول إحصائية ، وتشمل على سبيل المثال تحليل أندثار الموجودات ، بيان تفصيلي لتكلفة المبيعات .
- تقرير الإدارة ، والذي يشمل معلومات عن أهداف المشروع والنشاط الحالي والمستقبلي للشركة .

4.3. إبداء الرأي:

يعتبر هذا المعيار الرابع من معايير اعداد التقرير حيث يجب على المدقق في نهاية العمل بالتعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وذلك من خلال فحص وتقييم جميع النتائج التي حصل عليها ومن ثم الخروج برأي عن مدى عدالة وصدق البيانات المالية للشركة. وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في امور معينة فعليه أن يضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية عن القوائم المالية قبل الغير .

ويشمل تقرير المدقق مجموعة من العناصر الرئيسية حيث تتمثل هذه العناصر بالاتي :

- العنوان .
- الجهة التي يوجه التقرير اليها .
- الفقرة الافتتاحية. وتشمل البيانات المالية التي تم تدقيقها من قبل المدقق كذلك تشمل هذه الفقرة بيان عن مسؤوليات كل من الإدارة والمدقق .

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

- فقرة النطاق: وتشمل أن المدقق قد أنجز عمله وفقا للمعايير الدولية أو وفقا للمعايير المعتمدة في ذلك البلد، كذلك يجب أن تشمل هذه الفقرة وصفا لأهم الاختبارات التي تم تنفيذها بالإضافة إلى تقييم للمبادئ المحاسبية التي استخدمت في اعداد البيانات المالية .
- فقرة الرأي. حيث تتضمن هذه الفقرة رأي المدقق كوحدة في البيانات المالية كوحدة واحدة.
- تاريخ التقرير. وعادتا يكون هذا التاريخ عند إكمال عملية التدقيق .
- عنوان المدقق. وهو عنوان المكتب الذي يمارس فيه المدقق فيه عمله .
- توقيع المدقق. والتوقيع قد يكون بإسم المدقق الشخصي أو بإسم مؤسسة التدقيق التي يعمل بها المدقق.
- على المدقق بإبداء رأيه الفني حول المعلومات المستخلصة عن نظام المعلومات المحاسبية إستعمال أحد أنواع التقارير التالية:

☒ التقرير النظيف:

- يقوم التقرير النظيف على أساس تبني نظام سليم للتدقيق بكل مقوماته وإجراءاته، على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وهو يدل على تبني المدقق معايير التدقيق المتعارف عليها وكذا سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، وقد يمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظرا ل:
- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً.
 - عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.
 - عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.
 - غياب معايير التدقيق المتعارف عليها.

☒ التقرير التحفظي:

- يقوم المدقق بإعداد هذا التقرير إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها ولاحظ أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام القانوني للمحاسبة لم يتم مراعاتها وفقا لمعالجة سليمة وعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على القوائم

المالية فإنه ينبغي على المدقق أن يصدر هذا الرأي لكي تلتزم المؤسسة بتطبيق جميع القوانين المحاسبية.

❏ تقرير عدم إبداء الرأي:

يقوم المدقق بإعداد هذا التقرير عند عدم تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها وتطبيقها، أو عند رفض السلطة العليا للمؤسسة تقديم الأدلة والبراهين التي تساعد المدقق على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة حول نطاق عملية التدقيق...، في ظل جميع هذه الأعمال يقوم المدقق بعدم تقديم رأيه. ومن خلال كل هذا نستنتج أن معايير التدقيق المقبولة قبولاً عامة جاءت لتسهيل عملية التدقيق للمدقق عن طريق وضع مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المدقق أن يتقيد بها ومجموعة من الشروط والمؤهلات التي يجب أن يتصف بها.

المحاضرة الرابعة: معايير التدقيق الجزائرية

بعد تطرقنا في المحاضرة السابقة إلى معايير التدقيق المعترف بها دوليا والمقبولة قبولا عاماً، سنحاول في هذه المحاضرة التطرق إلى معايير التدقيق الجزائرية والتي لها أهمية كبيرة باعتبارها مؤشرات يحتذى بها المدققين في الجزائر، وكذلك في كونها أنها تحدد مسؤولية المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق أو الفحص، وبالتالي من الضروري أن يتم الفحص وفقاً لتلك المعايير، حتى لا يتحمل المدقق أي مسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب بعد ذلك.

سنحاول في هذا المحاضرة إعطاء نبذة مختصرة على معايير التدقيق الجزائرية مع الإشارة إلى مزاياها وأهميتها وإصداراتها، وكذا متطلبات تفعيلها.

المطلب الأول: مزايا معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها لمهنة التدقيق الخارجية

أولاً: مزايا معايير التدقيق الجزائرية

لاشك أن المحاولات الجادة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة تؤدي إلى دعم التدقيق الخارجية، حيث أن لمعايير التدقيق الجزائرية مزايا لمهنة التدقيق الخارجية في الجزائر، ومن بين مزايا:

— تساعد هذه المعايير في استقلالية التدقيق الخارجية.

— تعزيز الثقة في مهنة التدقيق الخارجية.

جعل مهنة التدقيق الخارجية في مكان ملائم، وتقليل الفروقات بينها وبين الممارسات في الدول المتقدم، وبالتالي قد تكون حافزاً للمستثمر الأجنبي.

ثانياً: أهمية معايير التدقيق الجزائرية

أن إصدار الجزائر لمعايير التدقيق خاصة بها له أهمية كبيرة بالنسبة للمهتمين بالتدقيق، حيث يساعد في إزالة اللبس والغموض من ذهنهم، وتساهم كذلك في تقليص التفاوت بين المدققين.

إلا أننا لا يمكننا القول بأن الجزائر تتوفر على معايير التدقيق كاملة ومقبولة قبولا عاماً وتشمل كافة نواحي عملية التدقيق.

ثالثا: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

تسعى الجزائر من خلال إصدارها لمعايير التدقيق الجزائرية إلى تطوير مهنة التدقيق ورفع مستوى كفاءة الأداء المهني للمدققين إلى المستوى الدولي، وفي هذا الصدد يوجد إلى حد الآن ثلاثة إصدارات، يتضمن كل إصدار أربعة معايير سنتطرق لها بإختصار.

الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق ونذكرها فيما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق -210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق": يعالج هذا المعيار كل واجبات المدقق مع الإدارة وفقا للإتفاق المبرم بينهما، وكذلك يخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية.

2. المعيار الجزائري للتدقيق -505- "التأكيدات الخارجية": يخص هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة (قد تكون في شكل ورقي أو الكتروني أو شكل آخر)

3. المعيار الجزائري للتدقيق -560- "الأحداث اللاحقة": يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية* و تاريخ تقرير المدقق** و التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

وهدف المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة هو الحصول على أدلة تدقيق مناسبة بشأن هذه أثر هذه الأحداث، وكذا الإستجابة للأحداث التي علمها المدقق والمؤثرة في تعديل تقريره.

4. المعيار الجزائري للتدقيق -580- "التصريحات الكتابية": يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات المكتوبة من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية.

والتصريحات الكتابية هي بيانات مكتوبة أو معلومات تقدمها الإدارة للمدقق للمصادقة على بعض الأمور أو تدعيم أدلة التدقيق، وتكون قبل تاريخ تقرير المدقق.

الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق ونذكرها فيما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق -300- "تخطيط تدقيق الكشوف المالية": يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط أو وضع إستراتيجية لتدقيق الكشوف المالية.

التخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة ب) نهاية التدقيق السابقة ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجارية ويهدف المدقق إلى تخطيط تدقيق القوائم المالية لكي تنجز العملية بكفاءة عالية.

2. المعيار الجزائري للتدقيق -500- "العناصر المقنعة": يبين هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويخص واجبات المدقق فيما يتعلق وضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق بهدف الحصول على أدلة مقنعة كافية يؤسس من خلالها رأيه.

والعناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه.

3. المعيار الجزائري للتدقيق -510- "مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية": يخص هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهام التدقيق الأولية بالإضافة إلى أنه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة.

فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية.

أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها: لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

4. المعيار الجزائري للتدقيق -700- "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية": يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتأسيس رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة كذلك يعالج شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق ونذكرها فيما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق - 520- "الإجراءات التحليلية": يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛ وكذلك إلزامية أداء الراجع لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم نهاية عملية التدقيق.

الإجراءات التحليلية: هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

2. المعيار الجزائري للتدقيق - 570- "استمرارية الإستغلال": يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

ويتمثل هدف المدقق في: جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ وكذلك استخلاص النتائج حول وجود «عدم يقين» معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك أنطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

3. المعيار الجزائري للتدقيق - 610- "استخدام أعمال المدققين الداخليين": يعالج هذا المعيار شروط وفرصة أنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلية. ولا يعالج هذا المعيار الحالات التي

يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلية المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

إذا وجدت لدى الشركة وظيفة التدقيق الداخلية وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي: تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛ وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

بالرغم من اختلاف أهداف التدقيق الخارجية عن أهداف التدقيق الداخلية، إلا أنه قد يشترك في بعض المسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.

4. المعيار الجزائري للتدقيق - 620 - "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق": عالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير.

والخبير هو: الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة

أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

وبما أن موضوع دراستنا يختص بتكنولوجيا المعلومات فإن ما يهمنا في العنصر هو الخبير المختص في تكنولوجيا المعلومات. ويمكننا تعريف خبير تكنولوجيا المعلومات على أنه: أي شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان تكنولوجيا المعلومات.

الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق ونذكرها فيما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق - 230 - "وثائق التدقيق": يدرس هذا المعيار التزامات

ومسؤوليات اتجاه إعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

يقصد بالتوثيق الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق. وقد تكون على شكل ورقي أو شريط أو تقرير الكتروني.

2. المعيار الجزائري للتدقيق -501- "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة": يدرس هذا المعيار

الاعتبارات الخاصة للمدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية وملائمة وفقا للمعايير تدقيق جزائية خاصة، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ويتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة فيما يخص: وجود مخزونات وحالتها، وكذا اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، وتقديم المعلومات الواجب الإفادة خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا لمعيار المحاسبي المطبق.

3. المعيار الجزائري للتدقيق -530- "السير في التدقيق": يعالج هذا المعيار تطبيق المدقق طريقة

السير الإحصائي وغير الإحصائي في اختيار العينة، وتقييم نتائج السير.

يهدف المدقق الذي يستعين بالسير في التدقيق للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

4. المعيار الجزائري للتدقيق -540- "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات

المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها": يخص هذا المعيار التزامات المدقق التي تخص التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية.

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

ويهدف المدقق إلى جمع العناصر المنقعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.

رابعاً: تبويب معايير التدقيق الجزائرية

لقد تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في فترات زمنية متتابة، حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار 8 معايير للتدقيق سنة 2016 و 4 معايير أخرى سنة 2017، وكذلك 4 معايير أخرى في 2018. وبعد الإصدارات الرابعة في سبتمبر 2018 أصبحت معايير التدقيق الجزائرية تتكون من 16 معيار كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

| اسم المعيار | المعيار |
|------------------------------|---------|
| المجموعة الأولى | أولاً |
| اتفاق حول أحكام مهام التدقيق | 210 |
| التأكيدات الخارجية | 505 |
| الأحداث اللاحقة | 560 |
| التصريحات الكتابية | 580 |
| المجموعة الثانية | ثانياً |
| تخطيط تدقيق الكشوف المالية | 300 |

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

| | |
|--|-------|
| العناصر المقنعة | 500 |
| مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية | 510 |
| تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية | 700 |
| المجموعة الثالثة | ثالثا |
| الإجراءات التحليلية | 520 |
| استمرارية الاستغلال | 570 |
| استخدام أعمال المدققين الداخليين | 610 |
| استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق | 620 |
| المجموعة الرابعة | رابعا |
| وثائق التدقيق | 230 |
| العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة | 501 |
| السبر في التدقيق | 530 |
| تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها | 540 |

مآثرات في مقياس منهجية التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: المقررات رقم: 002 و150(سنة 2016)، المقرر رقم: 23 (سنة 2017) والمقرر رقم: 77 (سنة 2018) الصادرة عن وزارة المالية.

من خلال ما سبق يمكننا القول بأن الجزائر سعت إلى إيجاد توافق دولي مع معايير التدقيق الدولية، حيث اصدرت معايير تدقيق جزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية، وهذا ما يعتبر مؤشرا إيجابيا في مشروع الجزائر نحو إصلاح وتطوير مهنة التدقيق.

المحاضرة الخامسة: المنهجية المتبعة في التدقيق

يتم تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد في الحصول على أكبر فعالية من قبل القائمين بها، بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

أن مهمة المدقق هي التدقيق في صحة المعلومات للإدلاء بها، برأي حول الحسابات والوثائق المحاسبية وخاصة حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، فالهدف من هذه المهمة تأمين حقيقة وطبيعة المعلومات المتوفرة في الوثائق المحاسبية في تلك الفترة، وكذلك للتعبير الجيد حول الوضعية الحقيقية عند إختتام السنة المالية.

أولاً: المرحلة التمهيدية لعملية التدقيق

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

1. قبول مهمة التدقيق: أي لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد عليه مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق ما يلي:

- **التحقق من صحة تعيينه:** والذي يتم وفقاً للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- **الحصول على خطاب التعاقد:** يجب تحديد واضح لشروط العقد بين المؤسسة والمدقق للتقليل من سوء التفاهم ويتمثل هذا الخلط في اتفاق بين المؤسسة ومكتب التدقيق على أداء التدقيق والخدمات المرتبطة به.
- **الاتصال بالمدقق السابق:** وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.

2. نظرة عامة حول المؤسسة: لا يمكن للمدقق فحص حسابات المؤسسة (القوائم المالية) محل الدراسة وفهمها والحكم عليها مباشرة مهما كانت تجربته وكفاءته، إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها، لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج، ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف علي أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها، ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان علي جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوائمه ومعايره المقارنة ما بين مؤسساته، والتعرف علي المؤسسة يسمح للمدقق بجمع كل المعلومات الضرورية والتي تشمل:

■ المعلومات العامة: والتي تضمن بدورها:

- تحديد هوية المؤسسة .

- التطور التاريخي للمؤسسة.

- وضعية المؤسسة.

- السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين.

- التنظيم وإدارة المؤسسة.

- أسماء المدققين السابقين وتتضمن:

✓ قائمة البنوك التي تتعامل المؤسسة معها.

✓ الاتفاقيات الخاصة والحالية التي تربط المسؤولين بالمؤسسة.

■ معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة: بيان طبيعة نشاط المؤسسة: على المدقق أن يلم

بجميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة مثل:

- معرفة أن كانت المؤسسة ذات طابع تجاري، صناعي، خدماتي.

- معرفة التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة.
- نوعية وخصائص المنتجات.
- معرفة الموقع الجغرافي المساحة، القيمة والملكية.
- طرق وأساليب التمويل، التخزين، والأنتاج.
- معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة: وهي معلومات تخص:
 - الزبائن.
 - المنافسة.
 - كيفية تحديد اسعار البيع.
- معلومات عن الخصائص القانونية للمؤسسة: وتعلق ب:
 - فحص القانون النظامي.
 - بنية رأس المال.
 - العقود والاتفاقيات الاساسية.
 - النزاعات الراهنة.
 - النظام الضريبي.

3. مرحلة التخطيط (وضع برنامج التدقيق): عقب أنتهائه من كافة الخطوات التمهيديّة، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم.

■ **تعريف برنامج التدقيق:** يعتبر برنامج التدقيق بمثابة موازنة تقديرية لعملية الفحص حيث يعمل كموجه ومرشد للأداء الفعلي، ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي، فبرنامج التدقيق هو الخطة التي يقوم بإعدادها المدقق بصدد توضيح كيفية إجراءات التدقيق الشاملة وتجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بالإدلاء برأيه المهني، حيث يشمل ملخص بما ينبغي القيام به ويشتمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين.

■ **الأمر الواجب مراعاتها في وضع برنامج التدقيق:** ومن أهم تلك العوامل ما يلي:

- طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق.
- مقومات النظام المحاسبي المطبق، السياسات التنظيمية الأخرى المطبقة، وأية تغييرات فيها.
- مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق، ودرجة الثقة في النظم المحاسبية المعتمد عليها.
- مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق، ودرجة الثقة في النظم المحاسبية المعتمد عليها.
- شمول البرنامج لكافة البنود المالية التي تشملها القوائم المالية، والإجراءات التشغيلية.
- الأهداف التي يسعى المدقق لتحقيقها وفقاً لكل خطوة من خطوات البرنامج.
- طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليه.

■ **أنواع برامج التدقيق:** ظهر في مجال الممارسة ثلاثة أنواع من البرامج:

- **البرامج النموذجية:** وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات التدقيق والتي يمكن تطبيقها في المؤسسات مثل استخدام برنامج نموذجي لتدقيق العمليات لمؤسسة تجارية، وعلى الرغم من إشمال هذا النوع على أهداف وإجراءات التدقيق إلا أنه يتصف بالجمود.
- **برامج تدقيق تفصيلية محددة مقدماً:** يقصد بها تلك البرامج التي تتألف من قوائم تفصيلية تبين الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتخاذها لتحقيق أهداف التدقيق، والتي تعد دراسة تفصيلية لظروف المؤسسة التي تم فحصها وتدقيقها، ويُعد هذا النوع دليل على قيام المدقق بمهمته وفقاً لمستويات الأداء المهني المتعارف عليها، ويعتبر سجلاً كاملاً للأعمال المخطط أنجازها والتي تم أنجازها بالفعل.
- **برامج تدقيق تتضمن الإجراءات الرئيسية لأعمال الفحص والتدقيق:** تقوم هذه البرامج على أساس وضع الخطوط والإجراءات الرئيسية لعملية الفحص، التدقيق والأهداف

الواجب تحقيقها دون الدخول في التفاصيل التي يتم إنجازها أثناء تنفيذ عملية التدقيق، من خلال فريق عمل تلك المعرفة الناتجة من تزأوج المعلومات مع الخبرة.

- **الإشراف على مهمة التدقيق:** معنى الإشراف هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه المهام بن أعضاء فرقة كل حسب خبرته وكفاءته وتخصمه، 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 المساعدين نحو تحقيق أهداف التدقيق.
 - أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.
 - إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.
 - ترتيب المهام حسب الأولويات.
 - فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات.
 - حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.
 - طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

- **ملفات التدقيق المالي والمحاسبي (أوراق العمل):** عرف أوراق العمل طبعا للنشرة رقم 31 من معايير التدقيق على أنها: "السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها والاختبارات التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق"، والهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند التخطيط وممارسة الفحص، وتسمح له بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، كما تعتبر البيانات التي يتم إستخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير التدقيق ويمكن التمييز بن ملفات التدقيق كما يلي:

- **الملف الدائم:** يطلق عليه الملف الدائم لأن ما يحتويه من بيانات سوف يستمر لعدة سنوات، ما لم تطرأ بعض التغييرات على البيانات الواردة به، ويحتوي الملف الدائم للتدقيق على جملة من المعلومات الخاصة بالمؤسسة القانونية والمحاسبية.
- **الملف الجاري (السنوي):** يتعلق هذا الملف بالمعلومات ذات الإرتباط فقط بالدورة المالية الجارية ويتضمن موضوع ومهمة التدقيق، كما يحتوي أيضا على تفاصيل وخطوات أعمال التدقيق للسنة الحالية.

ثانيا: **مرحلة العمل الميداني:** تبدأ هذه المرحلة عند إنتقال العمل إلى مقر المؤسسة المراد تدقيقها، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق البرنامج على الواقع من خلال تجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق، وإجراء الإختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المهمة، والكشف عن أي مشكل أو مخالفة أو أنحراف قد يحدث، وتختلف هذه الإجراءات تبعا لإختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها.

1. جمع أدلة الإثبات: أن أهم شيء وضعت من اجله معايير التدقيق هو تنظيم المهنة ووضع إطار يحكم عمل المدقق، ولعل من أهمها هو المعيار المتعلق بجمع أدلة الإثبات فالمدقق مطالب بجمع الأدلة والقرائن التي من شأنها أن تساهم في بناء رأي سليم حول القوائم المالية التي تم مدقتها، يبرر المدقق الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية التدقيق بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية، أو بعضها مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرهما. وحتى يقوم المدقق بإبداء رأيه المحايد لابد من حصوله على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة تمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص والتعبير عن رأيه.

– **مفهوم أدلة الإثبات:** تعرف أدلة الإثبات في التدقيق على أنها: "كل ما يمكن أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض عليه من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية.

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة (مقياس رقم 122) أدلة الإثبات بأنها: " المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه".

ونلاحظ أن المعيار الدولي الخاص للتدقيق بأدلة الإثبات رقم 500 ينص على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني.

— **خصائص أدلة الإثبات:** ينص المعيار الدولي رقم 122 على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخاصيتين هما:

● **الكفاية:** أي أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة، وبما أن مدقق يلجأ إلى الاختبارات الاحصائية أو أسلوب العينات، فإن هذا يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائمة لدعم رأيه، والاعتبارات التالية يمكن أن تساعد مدقق الحسابات في تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات.

■ طبيعة العنصر على الفحص

■ الأهمية النسبية المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر على الفحص.

■ أنواع أدلة الإثبات المتوفرة المدقق ومدى ارتباطها وملائمتها العنصر محل الفحص.

■ تكلفة الحصول على الدليل وتأوير ذلك على تكوين المدقق لرأيه.

● **الملائمة:** يقصد بملائمة أدلة الإثبات معرفة نوعيتها ومدى صلتها بتوكيد خاص؛ حيث ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية وإعداد التقرير، فمثلا التحقق من قيمة عنصر المدنين يجب أن يستخدم المدقق نظام المصادقات مع العملاء؛ حيث تعتبر على أنها دليلا قويا وملائما، ولكي يتحقق المدقق من قيمة ملكية المؤسسة لأصل ثابت يمكن أن يحصل على شهادات من الغير تؤكد ملكية المؤسسة لذلك الأصل (الشهر العقاري للأراضي والمباني)، كذلك يعتبر إجراء الفحص الفعلي للمخزون وعناصره الأخرى من أقوى أدلة الإثبات الأخرى للتأكد من صحة وجود هذا العنصر.

– تقنيات الحصول على أدلة الإثبات: هنالك العديد من التقنيات للحصول على أدلة

الإثبات في عملية التدقيق وأهمها:

● **المستندات:** من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، حيث يتركز عمله في تدقيق مستندات من خلال فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه يجب أن يظل يقضا لأنه باستطاعة أي شخص التوقيع، ويوجد نوعان من المستندات مستندات داخلية وخارجية.

■ **المستند الداخلي:** وهو المستند الذي يتم إعداده وإستخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية، ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير إستلام المخزون.

■ **المستند الخارجي:** ويتمثل في المستند الذي يتم يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن التوصل إليه، ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير البيع، أوراق الدفع، الكشوفات البنكية.

■ **الجرد الفعلي:** يعتبر الجرد الفعلي من أهم وسائل الحصول على أدلة إثبات، إذ يمكن إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للإستثمارات والمخزونات، وذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول موقع عليه من الأطراف القائمة بالعملية.

■ **التدقيق الحسابي:** يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات، الدفاتر، الكشوف والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط. ورغم بساطة هذه الوسيلة، إلا أنها ضرورية تمكن المدقق من التأكد من الصحة الحسابية للخطوات المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.

■ **المصادقات:** أي الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة، كما تُعتبر أنجح الطرق المتاحة للمدقق للحصول على أدلة الإثبات والتي يمكن الإعتماد عليها، فهذه الطريقة تُستعمل للتحقق من المبالغ المستحقة للمؤسسة وللغير، كما تستعمل كذلك في التحقق والتأكد من أرصدة حسابات البنوك على إختلاف أنواعها، وفي التحقق من

ملكية المؤسسة للبضاعة المسجلة في حساب بضائع لدى الغير... الخ، توجد ثلاثة أنواع من

المصادقات يمكن للمدقق إستخدامها هي:

✓ **مصادقات ايجابية بدون معلومات مرسلة للمصدق:** عني أن يرد المصادق عليها بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة منه، ومثال ذلك عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطأ إلى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

✓ **مصادقات إيجابية بتضمينها بمعلومات يجب المصادقة عليها:** تضمن هذه المصادقة المعلومات التي

يطلب من الطرف الثالث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض وكمثال ذلك أن ترسل المؤسسة خطابا للعميل حول رصيده وتطلب منه أن يرسل خطابا أما كتابيا أو شفويا للمدقق بأنه مطابق أو غير مطابق.

✓ **مصادقات سالبة:** وهي المصادقات التي يرد الطرف الثالث عليها في حالة كون معلومات المصادقة المرسلة له غير صحيحة وكمثال على هذا النوع كأن تطلب إدارة المؤسسة من عميلها أن يرسل الرد على مكتب المدقق في حالة ما إذا كان الرصيد المرسل له في المصادقة غير مطابق لمثيله في دفتر العميل.

■ **الإستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل، عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبًا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى، نظرًا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقًا لأهواء العميل.

■ **نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي):** تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترات السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس المجال، وهذه الوسيلة تحقق الأهداف التالية:

— ملاحظة أي تغيرات جوهرية حدثت، ودراسة وتحليل أسبابها.

- استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية وعلاقة بعضها ببعض، لتحديد أي اتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها، ومن هذه النسب:
 - ☒ نسبة إجمالي الربح إلى المبيعات.
 - ☒ نسبة صافي الربح إلى المبيعات.
 - ☒ نسبة الاقتراض إلى حقوق الملكية.
- **الفحص المستندي:** حيث تعتبر من مهام المدقق الأكثر أهمية يقوم من خلالها بدراسة مدى انتظام السجلات المحاسبية عن طريق القيام بالفحص (التدقيق المستندي) والذي يتضمن:
 - التحقق من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفقاً للأسس والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
 - التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر تخص المؤسسة فقط، مما يعني عدم تسجيل أي أحداث مالية فيها في الدفاتر والسجلات لا تعتبر المؤسسة طرفاً فيها.
 - التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة سواء كانت أدلة خارجية أو داخلية.
- **الفحص الانتقادي:** يقصد بالفحص (التدقيق) الانتقادي الفحص السريع الخاطف للدفاتر، السجلات والحسابات، مع توجيه عناية خاصة إلى ما تحتويه هذه الدفاتر أو السجلات من مسائل غير عادية (شاذة) واستخدام هذا الأسلوب يتطلب من المدقق مهارة خاصة وخبرة كافية.
- **الإجراءات التحليلية:** هي تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية ببعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق، وعلى هذا الأساس فإن عملية الحصول على أدلة الإثبات من طرف المدقق الداخلي لا تتوقف على عملية دراسة البيانات المالية فحسب، بل تمتد إلى القيام بالإجراءات التحليلية التي تهدف إلى التحقق من معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود البيانات المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المدقق.

- **إقرارات الإدارة:** قد يحصل المدقق على إقرارات كتابية من الإدارة لتأكيد الإستجابة لإستفسارات معيّنة، وعادة ما يحصل المدقق على إقرارات كتابية من الإدارة بشأن الأمور الجوهرية عندما لا يمكن التوقع بشكل معقول وجود أدلة تدقيق أخرى كافية ومناسبة أو عندما تكون الأدلة الأخرى المتحصل عليها ذات نوعية أقل.
- **نتائج تتبع الأحداث اللاحقة:** من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم بعد أنتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معيّنة، وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض لعناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المدقق بفحصها، فمثلا قد يتأكد المدقق من صحة التزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جديد ذلك التسديد وسلامته.

2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

أن تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق يعتبر من الخطوات المهمة في عملية التدقيق في الفقرات الموالية سنحاول تبسيط مفهوم نظام الرقابة الداخلية وطرق والوسائل دراسته و تقييمه.

● تعريف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

تتعدد التعاريف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة نذكر منها:

- تعريف 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".

- تعريف المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية "نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

- حماية الأصول ؛

- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها ؛
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة ؛
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة. "

• طرق و وسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

أن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة لا يقتصر فقط على ما وضعته الإدارة من منشورات ودليل، بل أنه يمتد إلى تتبع عمليات التنفيذ لمختلف الإجراءات ومن الطرق التي يستخدمها المدققون لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتقييم مدى فعاليته مايلي:

- **الاستبيان:** يشمل على أسئلة و استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، و يتم تقديمه إلى موظفي المؤسسة للأجابة عليه وبعدها يتم التأكد من المعلومات متحصل عليها من خلال إستبيان.
- **الملخص التذكيري:** يقوم المدقق بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما هو في الاستبيان، وميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال النقاط الهامة، ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تقود إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مدقق على حدة.
- **التقرير الوصفي:** من خلال هذا التقرير يقوم المدقق بوصف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و الإجراءات المتبعة وكذلك تحديد نقاط الضعف في نظم المؤسسة و محاسبتها.
- **دراسة الخرائط التنظيمية:** تتم دراسة المدقق لنظام الرقابة الداخلية وتقييمه، من خلال دراسة الخرائط التنظيمية المستعملة بالمؤسسة، مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المؤسسة كالمبيعات والأجور ... الخ.

و تعتمد الخرائط التنظيمية على مجموعة من الرموز والأشكال من أجل رسمها وهذا ما يتطلب توحيد هذه الرموز المستخدمة بشكل كبير.

- **فحص النظام المحاسبي:** تتميز طريقة فحص النظام المحاسبي بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة خاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وغيرها، ففي فحص النظام المحاسبي يقوم المدقق بفحص السجلات وأسماء منشئها وعهدتها ومدقتها، وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة النظام المتبع.

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

- **جمع الإجراءات:** يقوم المدقق بجمع المعطيات المتعلقة بالقوانين المختلفة سواء داخلية أو خارجية، طرق و إجراءات العمل و معرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات حول نظام الرقابة الداخلية و هذا لتكوين بعض الآراء حول النظام و مقارنتها ببعض المعايير.

- **اختبارات التطابق:** يتأكد المدقق من درجة الاعتماد ، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات ، الوصف الكتابي ، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

- **تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية:** عندما يتحصل المدقق على معلومات حول نظام الرقابة الداخلية يمكنه أن يعطي تقييماً أولياً لهذه النظام. فإذا كان هذا النظام يعمل بطريقة محددة و جيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته، و أما إذا كان هذا النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش، فإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

- فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام ؛
- طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية.
- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا ، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي: بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.
- وتكمن صعوبة أو سهولة فحص الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة في مدى جودة نظام الرقابة الداخلية، يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح :
- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب أن كأن ذلك ممكنا ، ومفهوم من طرف الجميع؛
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
- ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

ثالثا: مرحلة إعداد تقرير التدقيق

- أن تقرير التدقيق يعتبر آخر خطوة يقوم بها المدقق، كما نصت المعايير العامة على ضرورة إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، حيث يكون موجه عادة إلى الجهة التي عينت المدقق، حيث

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

1. تعريف التقرير

على المحافظ كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية، أن التقريرين يجملان التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين كما على المدقق إلقاء كلمة، يفضل أن تكون مكتوبة، على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:

- معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المدقق في مهمته؛
- نقاط الضعف نظام المراقبة داخلية التي وقف عليها أثناء عمله؛
- العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها؛
- ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية؛
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة؛
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه؛
- حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.

كما يمكن تعريفه على أنه خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال مدققته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات التي تؤيد رأي المدقق ويعتبر وثيقة مكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق.

كما هناك من يرى أن التقرير هو الوسيلة التي يعبر بها المدقق عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي.

يمكن النظر إلى التقرير أنه المنتج النهائي للتدقيق من ناحية، وكأداة اتصال من ناحية أخرى حيث يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة، أرسلها المدقق إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.

2. أنواع التقارير

تختلف أنواع التقارير التي يقدمها المدقق من حيث الزاوية التي ينظر إليه بها فهناك من يصنفها من حيث درجة الإلزام إلى تقارير إلى تقارير عامة وتقارير خاصة أو من حيث محتوى التقارير إذ نجد تقارير قصيرة وتقارير طويلة إلا أننا سنركز في دراستنا على التقارير التي تصنف حسب رأي المدقق فنجد أربعة أنواع من التقارير:

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

يعد تقرير التدقيق النظيف الشكل الأكثر انتشاراً للتقارير حيث يتم استخدامه في 90% من حالات التقرير بالتدقيق ويتم استخدام هذا النوع من التقرير إذا توفرت الشروط التالية:

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
- 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.

• تقرير تحفظي

يعد تقرير التدقيق الذي يتم من خلاله التعبير عن الرأي المقيد (المتحفظ) نتيجة تحديد مجال التدقيق (الشرط الأول)، أو الفشل في إتباع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (الشرط الثاني). ويتم استخدام تقرير الرأي المقيد فقط إذا استنتج المدقق أن القوائم المالية كوحدة تتسم بالصدق، ويتم استخدام هذا النوع عندما يقوم العميل (صاحب المؤسسة) بتقييد مجال عمل المدقق أو عند وجود ظروف تمنع المدقق من إجراء تدقيق كاملة.

• تقرير سالب

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، يعتبر الرأي السلبي أمراً نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالباً ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات.

• الامتناع عن إبداء الرأي

يتم إصدار تقرير يمتنع فيه المدقق عن إبداء رأيه في حالة عدم مقدرة المدقق على الاقتناع بصدق القوائم المالية كوحدة، وقد ترجع ضرورة الامتناع عن الرأي إلى وجود حدود على مجال التدقيق، أو عدم حياد علاقة المدقق بالمؤسسة وفقاً لما قرره ميثاق السلوك المهني، وكلتا الحالتان تمنعان المدقق من إبداء رأيه على القوائم المالية كوحدة.

المحاضرة السادسة: أدلة الإثبات في التدقيق

الإثبات لغة هو اقامة الحجة وتأكيد الحق بالدليل أو تأكيد الحق بالنية. أما الإثبات في القانون فهو اقامة الدليل على حقيقة امر مدعى به، نظراً لما يترتب عليه من اثار قانونية.

ويمكن وصف الاثبات في التدقيق بأنه:

عملية اقامة الدليل على صدق أو كذب القضايا التي تحويها القوائم المالية الختامية. ولا يقتصر صدق أو كذب القضايا على التطابق مع الواقع، وإنما يتعداه إلى التطابق مع الفروض والمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها، ومع القوانين الاساسية واساليب العمل بالمشروعات، بما يستفاد منه صدق نظري إلى جانب الصدق الواقعي. ويكون ضابط الحقيقة هو الاتساق والتماسك والوضوح. ويكون الصدق الواقعي والنظري على هذا الاساس هدفا للإثبات في التدقيق. أن الاثبات يتصل بالمعرفة وهي تختلف عن المعتقدات التي يعتقد فيها الناس دون دليل عن اتفاق أو عجز عن الدليل، كما أن الاثبات في التدقيق يتجه نحو الحقائق، ولا حقيقة بغير دليل.

وقد أبرزت المحاميع العلمية والمهنية اهمية الاثبات في التدقيق فقد اكدت لجنة ومعايير التدقيق الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي (أن على المدقق أن يحصل على إثباتات تدقيقية كافية ومناسبة من خلال أداء اختبارات الرقابة الداخلية والإجراءات الأساسية لتمكنه من التوصل إلى استنتاجات معقوله عنها كأساس لرأيه عن المعلومات المالية).

أولاً: مفهوم أدلة الاثبات في التدقيق

أن أدلة الإثبات تعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة و قرائن محاسبية تساعده في تدعيم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، لذلك يعتبر دليل الاثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، هذا وقد عرف المعيار الدولي للتدقيق أدلة الاثبات في المدققة بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبنى على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقدير والاسنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبنى عليها المدقق حكمه المهني ليقرر ما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورته حقيقة وعادلة .

وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA, 1991 أن أدلة التدقيق تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق والتي تعزز هذه البيانات المالية وترتبط بهذه القوائم المالية ، ويتم من خلال هذه المعلومات الوصول إلى حكم من قبل المدقق حول دلالة القوائم المالية ومدى تمثيلها بصدق وعدالة للمركز المالي ونتيجة الاعمال ، ويلاحظ أن هناك أدلة ترتبط مباشرة بالقوائم المالية مثل المستندات والسجلات والتقارير وهناك أدلة يتم الحصول عليها من جهات خارجية كالمصادقات أو عن طريق المدقق نفسه.

أي أن هناك أدلة متوفرة للمدقق ويمكن الوصول إليها مباشرة وهذا النوع يشمل السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول أما النوع الثاني فيشمل الأدلة التي يتم أنشاؤها لتلبية احتياجات المدقق وتشمل المعلومات المقدمة من الإدارة والعاملين وتقييم الأنظمة والمصادقات الخارجية وغيرها.....

وواجب المدقق أن يحصل على هذه الأدلة التي تبين أن البيانات المالية تتصف بالخصائص النوعية التي حددها اللجان والهيئات المتخصصة والمعنية بإصدار معايير المحاسبة مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة وهذه الخصائص تشمل:

1. أن تكون البيانات المالية ملائمة أو مناسبة وذات صلة.
2. أن تكون البيانات المالية ذات مصداقية وموثوقية.
3. القابلية للفهم.
4. القابلية للمقارنة.

وقد عرف معيار التدقيق الدولي 500 أدلة التدقيق على أنها المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رايه، وتشمل أدلة التدقيق كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الأخرى.

ثانيا: مصادر أدلة الإثبات في التدقيق

نص المعيار الدولي 500 على إمكانية الحصول على أدلة الإثبات من المصادر الآتية:

- 1) يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق بأداء إجراءات لاختبار السجلات المحاسبية على سبيل المثال من خلال التحليل والمدققة وإعادة الإجراءات المتبعة في عملية اعداد التقارير المالية، وإجراء مطابقة بين الأنواع والتطبيقات التي بينها علاقة لنفس المعلومات، ويمكن للمدقق من

خلال أداء إجراءات التدقيق هذه تحديد أن السجلات المحاسبية متسقة داخليا ومتفقة مع البيانات المالية.

(2) يتم الحصول على مزيد من التأكيد عادة في أدلة التدقيق المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي هي ذات طبيعة مختلفة عن بنود أدلة التدقيق المعتبرة فرديا، فعلى سبيل المثال تأكيد المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة قد يزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من أدلة التدقيق التي يتم توليدها داخليا، مثل الأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إقرارات الإدارة.

(3) أن المعلومات من مصادر مستقلة عن المنشأة التي قد يستخدمها المدقق كأدلة تدقيق قد تحتوي على مصادقات من أطراف أخرى وتقارير المحللين والبيانات المقارنة الخاصة بالمنافسين (بيانات أساس القياس).

ثالثا: أنواع أدلة الإثبات في التدقيق

1. الفحص الفعلي: يعتبر من اقوى أنواع الأدلة ويعتمد على الوجود الفعلي، ويشمل قيام المدقق بفحص أو عد الأصول الملموسة، مثل المخزون والنقدية والأصول الثابتة ومطابقة ذلك مع السجلات، ومن خلال الجرد يمكن أن نتوصل إلى دليل اثبات حول وجود الأصول، كما أن فحص المستندات ذات القيمة أو التي لها قيمة بحد ذاتها مثل الشيكات وشهادات الأسهم وأوراق القبض يعني نوع من الفحص الفعلي. أما التدقيق المستندي فهو فحص فواتير البيع والشيكات الملغاة أو الكمبيالات الملغاة وما شابهها.

2. المصادقات: هي إجابات مكتوبة أو شفوية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على ارصدة معينة أو بيان الارصدة الموجودة لدى الطرف الآخر أو الاستفسار عن معلومات أخرى، وغالبا ما تكون المصادقة مكتوبة حيث يقوم العميل بكتابتها على أوراق خاصة بناء على طلب المدقق وترسل تحت اشراف المدقق، حيث يطلب العميل من الطرف الآخر إعادة الجواب إلى المدقق مباشرة وتقسم إلى:

• **المصادقات الايجابية:** وفي هذا النوع يطلب من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه أو المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة وإعادة الجواب إلى المدقق في حالة المطابقة أو عدم المطابقة. ويفضل استخدام هذا النوع من المصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة، أو

تكون الارصدة ذات أهمية نسبية، حتى يكون هناك ضمان لاستلام الردود. وهناك نوعان من المصادقات الايجابية، النوع الأول يسمى المصادقات العمياء اذ يطلب من الطرف الآخر كتابة الرصيد الذي لديه دون أن يكون هذا الرصيد مذكور في الرسالة المرسلة له، وغالبا ما يستخدم هذا النوع في مصادقات الذمم الدائنة. أما النوع الثاني فيطلب من الطرف الآخر بيان مدى مطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى الطرف الآخر.

● **المصادقات السلبية:** اذ يُطلب من الطرف الآخر إعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة اليه لا يتطابق مع الرصيد في دفاتره، وقد سمي مصادقة سلبية لأن الإجابة تتم فقط في حالة كونها سلبية، وتستخدم عندما تكون الرقابة الداخلية قوية أو تكون ليست ذات أهمية مادية.

● **المصادقات على شكل فراغ:** اذ لا يثبت الرصيد في كتاب التأييد وإنما يترك فراغ، ويطلب من الجهة الخارجية تثبيت الرصيد في الفراغ الموجود. ويعتبر من أكفأ أنواع المصادقات.

3. **الشهادات:** يتم الحصول عليها من داخل وخارج المنشأة. ومن خلال الشهادات يتم الحصول على دليل اثبات على حدوث بعض الحقائق وصحتها.

4. **الملاحظة:** يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواء كأن بالنظر أو الاستماع لتحقيق اهداف تدقيق معينه خلال زيارته المختلفة. فقد يقوم بملاحظة الإجراءات التي يقوم بها الموظفون عند ادائهم للنشاطات أو ملاحظة بعض الأصول.

5. **الاستفسارات:** اذ يحصل المدقق على المعلومات من العميل وموظفيه. وقد تكون هذه المعلومات مكتوبة أو شفوية. وقد تتعلق بالرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي إلى توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية.

6. **إعادة التشغيل:** اي إعادة ما قام به المحاسب. مثلا إعادة احتساب الاندثار ومخصص الديون المشكوك فيها.

7. **إعادة الاحتساب:** يقوم بالتأكد من عملية الاحتساب رياضيا. كالقيام بعمليات الجمع والطرح والضرب للتأكد من الدقة الحسابية.

8. الفحص التحليلي: اي استخدام أدوات التحليل المالي، كالنسب المالية والتحليل الافقي والعمودي. ومن خلال الفحص التحليلي يمكن الوصول إلى بعض الحقائق، حول الحد الفاصل أو استمرارية المشروع أو صحة العرض والافصاح.

رابعا: العوامل المؤثرة في كفاية وكفاءة أدلة الإثبات في التدقيق

1. كفاية الأدلة : وهو عدد الأدلة التي يتم الحصول عليها. وهناك العديد من الاعتبارات التي ينبغي أخذها بنظر الاعتبار عند تحديد عدد الأدلة التي يحتاجها المدقق ومنها:

- الهدف من عملية التدقيق. إذا كان الهدف إبداء الرأي فإن عدد الأدلة يختلف عندما يكون الهدف هو لاكتشاف الاخطاء أو الغش.
- الأهمية النسبية (أهمية النشاط الخاضع للتدقيق). اذ يتناسب عدد الأدلة بشكل طردي مع درجة الأهمية.
- درجة المخاطر المرتبطة بالنشاط. اذ تتناسب درجة المخاطرة بشكل طردي مع عدد الأدلة .
- حجم المجتمع ومدى تجانس وحداته. اذ كلما كان حجم المجتمع كبير ومن ثم حجم العينة فإن عدد الأدلة سيزداد.
- درجة كفاءة المدقق وخبرته. إذ تؤثر كفاءة المدقق على عدد الأدلة التي سيتم الحصول عليها.
- نوعيه الأدلة ومدى ارتباطها بالنشاط الخاضع للتدقيق.
- مقدار الوقت المتاح لدى المدقق.
- المقارنة بين الكلفة والمنفعة (الجانب الاقتصادي).

2. كفاءة الأدلة : اي جودة الدليل أو صحته. ومن العوامل المؤثرة في كفاءة الأدلة ما يأتي:

- استقلالية الدليل. كلما كان الدليل مستقل عن الأداء كلما كانت جودته أعلى ويمكن ترتيب الأدلة حسب جودتها كما يلي:
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه.
- الأدلة التي يحصل عليها من جهات خارجية ويستلمها المدقق بنفسه مثل المصادقات.
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق وتحتفظ بها الشركة مثل قوائم الشراء.

- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من داخل الشركة ويحتفظ بها داخل الشركة مثل قوائم البيع.
- من حيث وقت الحصول على الدليل. فإذا تم الحصول على الدليل في الوقت المناسب فأن صحته تكون أقوى مما لو تم الحصول عليه بشكل متأخر.
- درجة كفاءة المدقق وخبرته في العمل.
- درجة الثقة بالجهة التي تقدم الدليل. بشكل عام تعتبر الجهة الرسمية أكثر ثقة من الجهات غير الرسمية، والجهات الخارجية أكثر ثقة من الجهات الداخلية.
- درجة كفاءة الرقابة الداخلية. إذ تعتبر عامل مؤثر في كفاية وكفاءة الأدلة .
- درجة ارتباط الدليل بالنشاط الخاضع للتدقيق. إذ أن الأدلة المباشرة أكثر جودة من الأدلة غير المباشرة.
- الأدلة الموثقة أكثر كفاءة من الأدلة الشفوية.
- الدليل الذي يحصل عليه المدقق بنفسه أكثر كفاءة من الدليل الذي يحصل عليه من شخص آخر.
- المستندات الأصلية أكثر معوليه من المستندات المصورة أو المستنسخة.

خامسا: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

يمكن تعريف معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، على أنها تلك المعايير التي تحدد للمدقق الجزائري إجراءات الحصول على الأدلة والقرائن التي تمكنه من إبداء رأي في محايد حول شرعية الكشوف المالية المكلف بتدقيقها، وبالتالي فأن معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات مرجعيتها معايير التدقيق الدولية؛ وفي هذا الصدد قد تم إصدار 10 معايير تدقيق من أصل 11 معيار دولي.

تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن أربع مقررات صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يلي سنعرض المقررات التي صدرت ضمنها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات:

- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016: والذي تضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات والمتمثلة في المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية"؛ المعيار رقم

560"أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛ المعيار رقم

580"التصريحات الكتابية"؛

• المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016: والذي تضمن المعايير الجزائرية

للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات، والمتمثلة في المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"،

المعيار رقم 510 "مهام التدقيق الأولية للأرصدة الافتتاحية"؛

• المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017: والذي تضمن المعايير الجزائرية

الخاصة بأدلة الإثبات، والمتمثلة في المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال"، المعيار

رقم 520 "الإجراءات التحليلية"؛

• المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018: والذي تضمن المعايير الجزائرية

الخاصة بأدلة الإثبات، والمتمثلة في المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة"، -اعتبارات

خاصة-، المعيار رقم 530 "السير في التدقيق"، المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات

المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"

والجدول الموالي يوضح معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات الصادرة:

الجدول رقم (05): معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

| الهدف من المعيار | اسم المعيار | رقم المعيار ورمزه |
|---|----------------------------------|-------------------|
| يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة | العناصر المقنعة | NAA 500 |
| يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة حول المخزونات القضايا والمنازعات. | العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة- | NAA 501 |
| يعالج هذا المعيار استعمال المدقق للتأكدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة | التأكدات الخارجية | NAA 505 |
| يعالج هذا المعيار واجبات المدقق | مهام التدقيق الأولية | NAA 510 |

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

| | | |
|--|---------------------------|----------------|
| فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية | | |
| يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها | الإجراءات التحليلية | NAA 520 |
| يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السير-المعاينة- الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار العينات | السير في التدقيق | NAA 530 |
| يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية | تدقيق التقديرات المحاسبية | NAA 540 |
| يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية | الأحداث اللاحقة | NAA 560 |
| يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية | استمرارية الاستغلال | NAA 570 |
| يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مدققة الكشوف المالية | التصريحات الكتابية | NAA 500 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقررات المجلس الوطني للمحاسبة المتوفرة في الموقع:

www.cnc.dz

من خلال الجدول نلاحظ أنه تم إصدار 10 معايير تدقيق جزائرية خاصة بأدلة الإثبات وقد تم

اعتماد الاسم والرقم نفسه حسب ما جاءت به معايير التدقيق الدولية. بدأ المشرع الجزائري بإصدار

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

المعايير الخاصة بأدلة الإثبات بهذا العدد كونها معايير عمل ميدانية تتطلب من المدقق وقتا وجهدا لتطبيقها على عكس باقي المعايير.

المحاضرة السابعة: أدلة التدقيق الإلكترونية وإمكانية الاعتماد عليها

أدى التطور الهائل في ثورة المعلومات من ناحية وثورة الاتصالات من ناحية أخرى إلى حدوث تقدم كبير في التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية لدى المنشآت ، الأمر الذي عكس أثره على أساليب وإجراءات المدققة فعلى الرغم من أن أهداف المدققة بصفة عامة تعتبر واحدة أيًا كانت نوعية التشغيل الخاصة بالبيانات يدوي أو إلكترونية إلا أن إجراءات المدققة التي يستخدمها المدقق في إجراء الاختبارات قد تغيرت تجاوباً مع تغير طبيعة كل من عناصر المدخلات وعمليات تشغيل البيانات وطبيعة عناصر المخرجات .

وقد ترتب على بيئة التشغيل الإلكترونية ظهور عدة مشاكل منها مشكلة اختفاء المجموعة الدفترية والمستندية حيث أصبحت تتخذ شكلاً جديداً فقد أدمجت عدة مراحل لتظهر كمرحلة واحدة في التشغيل الإلكتروني كما امتد أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى مكان عملية التشغيل حيث أصبحت تلك العمليات تتم بالكامل داخل المحاسب ذاته ويترب على ذلك أن أصبح دليل الإثبات غير مرئي في طبيعته بعكس ما اعتاد عليه المدقق في ظل الأنظمة اليدوية .

وتتمثل أدلة الإثبات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات في البرامج والسجلات ونظم التشغيل ونظام التكوين المتبع والتصميم الهندسي لأجهزة الحاسب والبرامج الجاهزة وتفقد أدلة الإثبات قوتها إذا تعرضت لأي من الأخطاء التي يمكن أن تحدث في قيمة العناصر الأولية عند إدخالها في الحاسب أو عند تحديثها أو عند تخزينها أو عند إجراء بعض التعديلات عليها .

كما أن التطورات الهائلة لم تقف عند حد استخدام تقنيات المعلومات وأنظمة الكمبيوتر في جمع المعلومات ومعالجتها ونقلها وحفظها وعرضها وتكيف المدقق مع هذه البيئة ، حيث أدى تقارب تقنية المعلومات مع تكامل أنظمة المعلومات إلى تدفق المعلومات دون الحاجة لحظ الاتصال .

وتعتبر بيئة أنظمة المعلومات المتكاملة بيئة خالية من الورق حيث يتم تبادل المعلومات بدون قيود وعوائق المكان فتم نقلها من تطبيق إلى آخر ومن منشأة إلى أخرى أو من بلد إلى آخر وذلك عبر الشبكات الإلكترونية وفي هذا السياق يضطر المدقق إلى جمع المعلومات الإلكترونية باعتبارها أدلة إثبات المدققة .

أولاً: مفهوم أدلة إثبات التدقيق الإلكترونية

أدلة إثبات التدقيق الإلكترونية هي عبارة عن معلومات تم أنشائها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وحفظها في صورة إلكترونية ويعتمد عليها المدقق في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقرير المدققة وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة مثل أجهزة الكمبيوتر والبرامج والطابعات وآلات المسح الضوئي الخ ، وتشتمل أدلة التدقيق الإلكترونية على السجلات المحاسبية والمستندات الأولية وهذه المستندات مثل العقود الإلكترونية والوثائق الإلكترونية المتعلقة بالفاتورة والتجهيزات والدفع والمصادقات الإلكترونية وكل أنواع البيانات الإلكترونية وثيقة الصلة بالمدققة وتتخذ المعلومات الإلكترونية أشكالاً مختلفة فقد تكون في شكل نصي أو في شكل صوت أو في شكل صور أو في شكل فيديو الخ.

وتمثلت أدلة الإثبات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات عند معالجة البيانات في البرامج والتطبيقات والسجلات ونظم التشغيل ونظام التكوين المتبع والتصميم الهندسي للأجهزة المستعملة والبرامج الجاهزة وتفقد أدلة الإثبات قوتها إذا تعرضت لأي من الأخطاء أو المخاطر (قرصنة، فيروسات وغيرها) التي يمكن أن تحدث في قيمة العناصر الأولية عند إدخالها في الجهاز المستعمل أو عند تحديثها أو عند تخزينها أو عند إجراء بعض التعديلات عليها. كما يمكن اعتبار بيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات الإلكترونية بيئة خالية من الورق والسجلات والدفاتر الملموسة حيث يتم تبادل المعلومات بدون قيود وعوائق المكان فيتم نقلها من تطبيق إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى أو من بلد إلى آخر وذلك عبر الشبكات الإلكترونية والمتوفرة وفي هذا السياق يضطر المدقق إلى جمع المعلومات الإلكترونية باعتبارها أدلة إثبات في القيام بعملية المدققة.

ومن بين التغيرات التي يواجهها المدقق في جمع أدلة الإثبات الإلكترونية هو تغير شكل المستندات من الورقية إلى مستندات رقمية، كذا طريقة معالجة البيانات، إذ أصبح استخدام البرامج وسيلة لمعالجة البيانات عكس ما كان عليه سابقاً.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين أدلة الإثبات الإلكترونية وأدلة الإثبات التقليدية

تتمثل في اختلاف أدلة إثبات المدققة الإلكترونية عن أدلة الإثبات العادية في أوجه عديدة والمقارنة التالية توضح اعم الاختلافات بين النوعين:

1- المنشأ:

- أدلة الإثبات العادية: الدليل على المنشأ من السهل تحديده وإيجاده.
- أدلة الإثبات الالكترونية: الدليل على المنشأ من الصعب تحديده بمجرد فحص المعلومات الالكترونية ولكن يتم تحديد المنشأ باستخدام تقنيات رقابية وأمان والتي تسمح بالتوثيق وعدم النكران.

2- التبديل:

- أدلة الإثبات العادية: الدليل الورقي من الصعب تبديله بدون أن يتم اكتشافه.
- أدلة الإثبات الالكترونية: من السهل تبديل الدليل وهناك صعوبة أن لم يكن مستحيل اكتشاف عملية التبديل عن طريق فحص المعلومات الالكترونية.

3- التصديق والاعتماد:

- أدلة الإثبات العادية: المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليها.
- أدلة الإثبات الالكترونية: هناك صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الالكتروني ويحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره.

4- الاكتمال والشمولية:

- أدلة الإثبات العادية: كل المفردات المتعلقة بالعمليات عادة تكون مشتملة في نفس المستند.
- أدلة الإثبات الالكترونية: المفردات ذات العلاقة غالبا ما تكون محفوظة في ملفات بيانات عديدة.

5- القراءة:

- أدلة الإثبات العادية: لا يحتاج إلى وسائل وتقنيات خاصة للقراءة.
- أدلة الإثبات الالكترونية: تتطلب معدات وتقنيات متعددة للقراءة (ورد، أكسل، أكروبات... الخ)

6- الصيغة:

- أدلة الإثبات العادية: جزء متكامل من المستند.
- أدلة الإثبات الالكترونية: منفصل عن البيانات ويمكن تغييره.

7- إتاحة وإمكانية الوصول إليها:

- أدلة الإثبات العادية: عادة لا تمثل قيد أثناء عملية المدققة.
- أدلة الإثبات الالكترونية: مسار المدققة المتعلق بالبيانات الالكترونية ربما لا يكون متاح في وقت المدققة والوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة.

8-التوقيع:

- أدلة الإثبات العادية: يعتبر التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة ويمكن التحقق من صحته بسهولة.
 - أدلة الإثبات الالكترونية: تتطلب عملية التوقيع تقنيات مناسبة كما يحتاج تقنيات خاصة للتحقق من صحته وإمكانية اعتماده.
- ويمكن تلخيص أنواع أدلة الإثبات والمقارنة بين الأدلة العادية والأدلة الالكترونية في الجدول الموضح.

الجدول رقم (06): مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الالكترونية

| الرقم | البيان | أدلة الإثبات العادية | أدلة الإثبات الالكترونية |
|-------|------------------------|--|--|
| 01 | الوجود الفعلي | عد وفحص الموجودات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يدويا. | عد وفحص الموجودات طويلة الأجل وقصيرة الأجل الكترونيا. |
| 02 | المستندات والسجلات | التأكد من أن المستندات والسجلات المستوفية للشروط الشكلية والقانونية وأن تسجيل العمليات كأن وفقا للمعايير المحاسبية المحلية والدولية وأن عملية التوثيق التي يقوم بها مراقب الحسابات هو بوضع إشارات التدقيق على العينة التي دققها. | المستندات في ظل النظام الالكتروني هي غير مرئية ولذلك يقوم المدقق للحسابات بالاستعانة ببرامج التدقيق العامة (GAPs) لتدقيقها وأن عملية التوثيق تكون من خلال طباعة نتائج التدقيق من برنامج التدقيق الالكتروني |
| 03 | الاحتساب | التأكد من صحة العمليات الأربع للمستندات والسجلات يكون ذلك يدويا. | التأكد من صحة العمليات الأربع للمستندات والسجلات يكون ذلك من خلال الاحتساب عن طريق برنامج التدقيق الالكتروني. |
| 04 | الاستفسارات والمصادقات | الاستفسار من الإدارة شفويا أو تحريريا عن بعض النقاط لدى مدقق الحسابات، أما المصادقات فترسل عن طريق البريد العادي | الاستفسار من الإدارة شفويا أو تحريريا عن بعض النقاط الغامضة لدى مدقق الحسابات، أما المصادقات فترسل عن طريق البريد العادي أو |

| | |
|---|---|
| للمدنيين والدائنين لتأييد أو عدم تأييد ارسدتهم لدى المؤسسة. | للمدنيين والدائنين لتأييد أو عدم تأييد ارسدتهم لدى المؤسسة. |
|---|---|

المصدر: اسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية، دار اليازوري، عمان، 2011، ص 52.

إذن يمكن القول بأنه لا يختلف الهدف من أدلة الإثبات سواء كانت الكترونية أو بالشكل التقليدي العادي، لكن قدر الدليل الالكتروني تعتمد على مدى فعالية الرقابة الداخلية وصلاحيتها لذلك فإن أدلة الإثبات الكافية يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة والتحقق والبحث لتقدم دعما وأساس لتقرير مدقق الحسابات.

ثالثا: إمكانية الاعتماد على الأدلة الالكترونية

لم تحدد معايير التدقيق الجزائرية المبادئ التي يمكن أن يستند إليها مدقق الحسابات في اعتماده على الأدلة الالكترونية، حيث اكتفى فقط بذكر أنه يمكن الاعتماد عليها وفق نص معيار التدقيق الجزائري رقم 505-التأكيدات الخارجية -، وفي هذا الصدد هناك مؤشرات يمكن للمدقق أن يعتمد عليها في حكمه على الأدلة الالكترونية من بينها:

1. التصديق:

تتمثل في إجراء تأكيد مع القسم المنتج للمعلومات الالكترونية كما أوضحه معيار التدقيق الجزائري رقم 505 - التأكيدات الخارجية- في الفقرة رقم، إذ أكد على أن الردود عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني قد تحمل أخطار فيما يتعلق بمصداقيتها، حيث يصعب التأكد من مصدر الوثيقة، ولهذا من الأحسن أن تكون هناك مصادقة من الجهة المرسله للرد.

2. الأمانة:

وهو التأكد من الشرعية القانونية للمعلومة الالكترونية، أي أنه لم يتم إجراء تغييرات جوهرية أثناء عملية معالجتها، وفي هذا الإطار يمكن للمدقق المحاسبي طلب شهادة من طرف مالك البرنامج الخاص بإعداد الكشوف المالية مثلا وفق ما ينص عليه التشريع القائم؛ كذلك يمكن للمدقق قبل البدء في عملية البحث عن الأدلة الالكترونية وكضمان يطلب من المؤسسة طلب التعهد الممنوح من طرف المعد للبرنامج.

3. الصلاحية:

نقصد بالصلاحية التأكد من أن القائمين على معالجة البيانات الالكترونية ممن يمتلكون سلطة اعتماد ومخولين للقيام بذلك قانونا.

4. عدم النكران أو الاعتراف:

المصادقة من طرف الشخص القائم على إعداد المعلومة الالكترونية على عدم نكرانه بالمشاركة في تعديل محتوى المعلومة، فيتوجب عليه أن يعترف بمنشأ تلك المعلومات أو استلامها أو محتواها.

المحاضرة الثامنة: تدقيق حسابات الميزانية

وبناء على ما سبق سندرس هذا الفصل التحقق في عناصر الميزانية من خلال التحقق في عناصر الأصول وكذلك التحقق في عناصر الخصوم.

أولاً: التحقق في عناصر الأصول

على المدقق التأكد من أن قيمة الأصل الثابت التي تظهر بالميزانية هي القيمة التاريخية بعد تخفيض الاهتلاكات أو النقص أو التقادم، وأن أهم أهداف التحقق من الأصول هو التأكد من سلامة تبويب العناصر في قائمة المركز المالي، والقبول العام لأسس تقييم الأصول، والتأكد أن الاجماليات مؤيدة بحسابات مراقبة، وأن نفرق بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية، كما أنه علينا التأكد من كفاية المخصصات، ووجود تأمين كاف للأخطار وأن الدخل السنوي قد حمل بعبء الاستهلاك المناسب وأخيراً التأكد من وجود رقابة داخلية على حيازة الأصل، وتتضمن ما يلي:

1. التدقيق في حسابات التثبيتات:

بالنسبة للاستثمارات يجب التركيز على ما يلي:

- التأكد من وجود مدونة التثبيتات؛

- التأكد من وجود بطاقة لكل تثبيت؛

- التتبع لحركة التثبيتات في حالة وجودها؛

2. إجراءات التحقق من الأصول:

- إعداد قائمة ملخص تظهر التغيرات خلال السنة؛

- التأكد من أن سجل الأصل يطابق حساب المراقبة؛

- التأكد من الملكية القانونية للأصول الثابتة؛

- التحقق من الإضافات خلال العام؛

- التأكد من الاستثناءات عن الأصول خلال السنة؛

- تحليل الصيانة والإصلاحات؛

- عند احتساب الامتلاك يجب أن يؤخذ بالحسبان الأمور التالية: تكلفة الأصل، العمر الإنتاجي وقيمة

الخردة ومن المستحسن هنا أن نذكر أنه يجب الانتباه إلى ما يحدده قانون ضريبة الدخل.

3. إجراءات التحقق من الأصول المتداولة:

1.3. المخزون السلعي:

يعتبر التحقق من المخزون السلعي من أصعب المهمات للأسباب التالية:

- أنه أكبر أصل متداول وذات قيمة كبيرة؛
- هناك عدة طرق لتسعير المخزون السلعي؛
- أن تحديد قيمة المخزون لها أثر مباشر على تكلفة المبيعات وعلى الدخل؛
- أن هذا الأصل معرض أكثر من غيره للأخطاء والتلاعب والسرقات؛
- أن التحقق من كمياته وظرفه وقيمتة مهمة معقدة

2.3. التحقق من المخزون السلعي:

لكي يتحقق المدقق من المخزون السلعي يقوم بعمل مذكرة التسوية اللازمة ومن اشكالها:

قيمة حسب البضاعة الجرد أول المدة + المشتريات خلال الفترة المبيعات خلال الفترة = قيمة البضاعة

بتاريخ الجرد ومدققة كشوف الجرد على المدقق اتباع الآتي:

- أن تكون كشوف الجرد موقعة من كل أعضاء اللجنة وأحد المسؤولين بصفته رئيساً للجنة أو

المنسق؛

- اختبار الكشوفات مع بطاقة الصنف؛

- التأكد أن البضاعة التي بالكشوفات مملوكة للشركة وليست على سبيل الأمانة؛ - التأكد أن كميات

- البضاعة التي بالكشوفات قد دخلت حساب المشتريات؛

- التأكد من خلو الكشف من الأخطاء.

وفي الغالب يتم التحقق مما يلي:

- التأكد من استعمال معايير الترتيب والتخزين؛

- التأكد من حسن إجراء الجرد؛

- أخذ عينات وإعادة حسابها؛

- التأكد من وجود بطاقات للمخزون؛

- التأكد من الجانب الأمني وطريقة الحفظ والتنظيم بالمخازن.

4. حسابات المدينون:

بالنسبة للمدينين فإن أهم حساب هو حساب الأموال لدى الغير ويطلق عليه بحساب العملاء وللتحقق من أرصدة هذا الحساب، يطلب المدقق كشفا بأرصدة العملاء كما تظهرهم حساباتهم في دفتر الأستاذ، والغرض الأول من ذلك، هو أن يتحقق من أن مجموع الكشف يطابق الرصيد مع اجمالي العملاء، ثم يقوم بعد ذلك بإجراء التحقق ويتم ذلك عن طريق المصادقات باعتبارها أبسط وأسهل وأقل تكلفة، والهدف الرئيسي هو أن يتأكد المدقق من أن الأرصدة جيدة ومن الممكن تحصيلها بالكامل، وعليه الاستعانة بموظفي المنشأة وبالغير وبأية معلومات تتاح له ويسترشد على ذلك بما يلي:

- فترة التسهيلات الممنوحة للعميل وانتظامه بالسداد؛
- دفعات تحت الحساب مع تزايد رصيد العميل؛
- سداد الديون الجديدة وعدم سداد الديون القديمة؛
- رفض الشيكات أو عدم تسديد أوراق القبض؛
- الديون المتقدمة.

وعلى أن يتفحص كل حاله على حدة وهي تعطيه صورة واضحة عن العميل وصحة دينه، ويمثل الحساب الاجمالي للعملاء اجمالي القيود التي رحلت بالتفصيل إلى الحسابات الفردية للعملاء وعلى ذلك يجب أن يطابق رصيده النهائي مجموع أرصدة الحسابات الفردية.

5. حساب البنك

أن هذا الحساب على درجة من الأهمية لأن أغلب عمليات المؤسسة الاقتصادية يكون فيها حساب البنك طرفا نظرا للطبيعة النقدية للمبادلات الاقتصادية لذلك إذا قمنا بضمان التدقيق الجيد لرصيد هذا الحساب وتأكدنا من صحة وسلامة الرصيد فإن أرصدة الحسابات ذات العلاقة تعدل تلقائيا وتصحح، وأفضل طريقة لتدقيق رصيد حساب البنك هي أن يطابق المدقق مفردات كشف الحساب كما هو في دفتر الاستاذ مع كشف الحساب المقدم من طرف ادارة البنك وفي نفس الفترة، اضافة لذلك يقوم بطلب شهادة من البنك بالرصيد، وأخيرا يقوم بعمل تسوية البنك وإجراء القيود التعديلية اللازمة.

ثانيا: التحقق من عناصر الخصوم

تتكون الخصوم من عنصرين أساسيين وهما حقوق الملكية والالتزامات الخارجية بمعنى مصادر الأموال من رأس مال وديون، وتتضمن ما يلي:

1. التدقيق في حساب رأس المال:

أن أهم مصدر من مصادر الأموال يعتبر ذاتيا ويأتي من الملاك بشكل أو بآخر ويطلق عليه اصطلاحا رأس المال، هذه الأموال في حد ذاتها تعتبر من طبيعة دائنة وفقا لمبدأ استقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن مالكيها.

ورغم أن رصيد هذا الحساب عادة يكون ثابتا أو قليل الحركة الا أنه في حالة الشركات على المدقق أن يتحقق على الأقل من بنود القانون الأساسي ومن الاكتتاب والتسديد الكامل من واقع كشوفات البنك وأن قيمة الأسهم قد دفعت بالكامل، وبصفة عام عليه القيام بما يلي:

- الاطلاع على النظام الداخلي وعقد التأسيس؛
- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة بخصوص الزيادة أو التخفيض في رأس المال
- يراجع المحصل من الاكتتاب ويطلع على المستندات المؤيدة له؛
- التحقق أن المساهمين سددوا الأقساط في مواعيدها؛
- مدققة سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه؛
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن تظهر الميزانية المدفوع منه.

2. التدقيق في حسابات الديون:

تعتبر الخصوم طويلة الأجل أهم الحسابات الدائنة ومن أهم عناصرها السندات التي يجب عند التدقيق في أرصدة حسابات الديون طويلة الأجل مراعاة الأمور التالية: الاطلاع على النظام الداخلي للشركة لمعرفة الاحكام الخاصة، إصدار وتسيير السندات، وأن يقوم بالاطلاع كذلك على قرارات مجلس الإدارة بالموافقة على القرض، كما عليه الاطلاع على عقود القرض المبرمة، إضافة لذلك أن يقوم بطلب شهادة من الجهة المقرضة لبيان رصيد القرض، وأخيرا أن يظهر في الميزانية بيانات عن نوع القرض وسعر فائدته وتاريخه.

3. الموردون

أما بالنسبة للديون قصيرة الأجل أو ما يعرف بديون الاستغلال فأن المدقق عند التحقق من أرصدة

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

حساباتها، عليه مدققة كشوفات الموردين مع أرصدة الحسابات الشخصية، ومقارنة كشوفات الحساب المرسله من الموردين مع الدفاتر المحاسبية والقيام بإرسال مصادقات للموردين، والتأكد من تسجيل فواتير المواد التي دخلت المخازن وهكذا...

المحاضرة التاسعة: التدقيق في حسابات النتائج

أولاً: قائمة الدخل

بالنسبة لقائمة الدخل يجب التدقيق في كل من المصروفات والإيرادات كما يلي :

1. التحقق من المصروفات:

يتم التحقق من المصروفات من خلال ما يلي:

- مدى الإفصاح عن جميع الحقائق والتمييز بين الإيرادات والمصروفات؛

- صحة وسلامة تبويب المصروفات؛

هل تم فصل المصروفات العادية عن المصروفات الطارئة؛

- هل تظهر الإيرادات بقيمتها الاجمالية قبل طرح المصاريف؛

- هل تظهر المردودات والمسموحات في بنود خاصة؛

هل توجد الشروحات الكافية لكل بند يمثل إيرادا أو مصروفا.

2. التحقق من الإيرادات

يتم التحقق من الإيرادات من خلال ما يلي:

- التأكد من صحة المبالغ المثبتة في قائمة الاعمال عن طريق المدققة المستندية؛

- التأكد أن كل الإيرادات المثبتة في قائمة الاعمال قد تحققت فعلا؛

- التأكد من سلامة تبويب الإيرادات وثباتها من سنة لأخرى؛

- التأكد من أن كل الإيرادات الواجب اثباتها قد اثبتت فعلا؛

- فصل الإيرادات العادية عن الإيرادات الطارئة.

3. التحقق من النتيجة:

وفقا لمبدأ المقابلة الذي يؤكد أن لكل إيراد مصروفا مميذا كأن سببا في وجوده، ويجب مقابلة

ذلك المصروف بالإيراد المناسب لمعرفة النتيجة المناسبة التي تحسب بالفرق بين الجانبين، إذ من المعروف

أنه يظهر في الجانب الدائن إيرادات العمليات ويجب أن يظهر في الجانب المدين، المصروفات

المتعلقة بنفس العملية والمبررة لتلك الإيرادات.

ويتجلى بوضوح هذا المبدأ في نهاية الدورة المحاسبية عندما نجري ما يعرف بقيود الاقفال لتسوية الحسابات المعنوية من إيرادات ومصروفات فهي حسابات تخص دورة واحدة ولا تتميز بالاستمرارية لذلك تقفل بجعل أرصدها صفرية وتفرغ في حسابات النتائج المناسب.

مثلا:

يظهر حساب المتاجرة أو ما يسمى أيضا بالحساب التجاري عند اقفال حساب المبيعات (إيرادات عملية التجارة) مع حساب المتاجرة يجعل هذا الأخير دائما وترصيد حساب المبيعات (جعل رصيده مساويا للصفر) وكذلك اقفال حساب تكلفة المبيعات (تكاليف التجارة) يجعله دائما فيكون رصيده مساويا للصفر في حين يكون حساب المتاجرة لدينا بنفس قيمة الرصيد، وعند ترصيد هذا الأخير نحصل على نتيجة العملية التجارية بالربح أو الخسارة، ويقفل هذا الرصيد أيضا في حساب الارباح والخسائر وهكذا...

ثانيا: التحقق من عناصر أخرى

تشمل مدققة ما يلي :

1. المصروفات المقدمة:

تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول المتداولة ولكنها تستبعد عند إيجاد رأس المال العامل، وفي سبيل التحقق من هذه المصروفات يقوم المدقق بما يلي:

- التحقق من أن المصروف مدفوع فعلا وذلك بالرجوع للمستندات؛

- التحقق من العملية الحسابية؛

- أن يعد كشفا بالمصروفات المقدمة يرفقه مع أوراق المدققة.

2. الإيرادات المستحقة:

على المدقق في هذا البند أن يقوم بمدققة المبالغ الواردة في كشوفات الإيراد المستحقة مع المستندات المؤيدة لها، وأن يتتبع ما حصل من هذه المبالغ في المدة الجديدة، وأن يقوم بمدققة العمليات الحسابية، وإضافة لما سبق عليه التأكد أن المنشأة تتبع نفس النظام من سنة لأخرى.

3. التأمين ضد الأخطار:

هو من أهم المصروفات المقدمة فمثلا إذا كانت المنشأة تحتفظ بسجل لوصولات التأمين فأن عمل المدقق هو اختبار فقط، أما إذا كانت المنشأة لا تحتفظ بمثل هذا السجل، فعلى المدقق عمل كشف

بأرقام وأقساط ومبالغ الوصولات، وعليه أن يطمأن بنفسه أن قيمة الوصولات كافية لتغطية الأخطار.

4. مصاريف التأسيس

للتحقق من هذه المصاريف يقوم المدقق بالاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة، ويقوم بالاطلاع على المستندات المؤيدة لهذه المصاريف، وأخيرا من المستحسن استهلاك هذه المصاريف في فترة قصيرة.

5. مصروفات إيرادية مؤجلة:

تتمثل هذه المصاريف فيما يلي: الدعاية والاعلان، مصاريف التأسيس، مصاريف الكشف والتنقيب، للتحقق من هذه المصروفات يقوم المدقق بمدققة المفردات على المستندات المؤيدة لها، أن يتأكد من أن تأجيل الاستهلاك مبني على أساس سليم، وأن تكون معتمدة من الإدارة، وأن يظهر استهلاكها كمفردة مستقلة في حساب الأرباح والخسائر.

6. الخسائر المرحلة

يجب على المدقق أن يتحرى مصدرها ويتأكد من صحة الرصيد، كما أنه من الناحية الضريبية عليه التأكد من إمكانية كونها غير قابلة للخصم من الضريبة.

المحاضرة العاشرة: المعيار الدولي للتدقيق "ISA 530" استخدام العينات في

التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية

عند تصميم إجراءات التدقيق يجب على المدقق تحديد الوسائل اللازمة لإنتقاء الأصناف للاختبار لجمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف اختبارات التدقيق ، و عليه ، فإن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات على كيفية استعمال إجراءات المعاينة في التدقيق و غيرها من وسائل إنتقاء البنود للاختبار لجمع أدلة الإثبات.

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام العينات (إحصائية وغير إحصائية) في التدقيق.

أولاً: تعريف المعاينة في التدقيق

المعاينة في التدقيق بأنها تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من عرف المعيار " ISA 530" البنود داخل مجتمع التدقيق ، بحيث يتاح لكل وحدات العينة فرصة للاختيار ، بهدف توفير أساس معقول للمدقق لإستخلاص إستنتاجاته عن مجتمع التدقيق بالكامل ، و يعرف ذات المعيار مجتمع التدقيق بأنه مجموعة كاملة من البيانات يتم إختيار عينة منها ، و يأمل المدقق في إستخلاص إستنتاجات بشأنها.

ولا يدخل ضمن مسمى المعاينة في التدقيق إذا تم تدقيق مجتمع معين بنسبة 100 % ، وتدقيق نشاط بأكمله من أجل فهم نظام الرقابة الداخلية و القيام بالإستفسارات من الإدارة والموظفين و المسؤولين عن الحوكمة و الجهات ذات العلاقة بالمنشأة .

و مع كبر حجم المنشآت الخاضعة للتدقيق و الإرتفاع الكبير في حجم العمليات و الأحداث و البنود الخاضعة للتدقيق أصبح التدقيق بالعينات هو الأصل و التدقيق الشامل هو الإستثناء.

ثانياً: طرق إختيار البنود للاختبار

عند تصميم إجراءات التدقيق يجب على المدقق أن يحدد الطرق المناسبة لإنتقاء البنود التي ستخضع للاختبار أو الفحص ، فأمام المدقق ثلاث خيارات ، أما يقوم بإنتقاء كافة البنود (100%) أو إنتقاء بنود معينة ، أو إجراء المعاينة ، و يعتمد القرار المناسب الذي يمكن أن يتخذه المدقق ظروف عملية التدقيق ، وغالبا ما يكون الفحص المال مستبعدا في حالات إختبارات الرقابة، و لكنه شائع في الإجراءات الجوهرية (الإختبارات التفصيلية) ، فمثلا قد يكون ملائما الفحص الكامل أن كأن المجتمع

مشكلا من عدد صغير من بنود ذات قيم كبيرة ، حيث تكون المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة عالية ، و الطرق الأخرى لا تعطي أدلة إثبات كافية و ملائمة ، أو أن إمكانية إمكانية إجراء الفحص الكامل مبررا من حيث التكلفة خاصة في حالة حيازة المنشأة لنظام معلوماتي محوسب لإدارة العمليات ، يمكن للمدقق إختيار أصناف معينة من المجتمع إستنادا إلى عوامل مثل معرفة عمل العميل ، التقييم الأولي للمخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة ، و خواص المجتمع الذي يجري عليه الإختبار على البنود التالية :

- بنود ذات قيم عالية أو رئيسية
- كافة البنود تزيد قيمتها عن مبلغ معين
- بنود للحصول على معلومات تتعلق بالعميل ، طبيعة العمليات ، و نظام الرقابة الداخلية .
- بنود لإختبار مدى تطبيق إجراءات معينة .

رغم أن فحص بنود معينة من رصيد حساب أو صنف عمليات وسيلة كافية عادة لجمع أدلة الإثبات ، إلا أنه لا يشكل معاينة تدقيق ، إذ أن نتائج الإجراءات المطبقة على البنود المنتقاة بهذه الطريقة لا يمكن إسقاطها على المجتمع ككل ، و عليه البحث عن أدلة إثبات أخرى تتعلق ببقية المجتمع . أما الأسلوب الثالث في إنتقاء البنود هو المعاينة في التدقيق أما بطريقة المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية ، و يترك للمدقق الإختيار بين الطريقتين حسب الظروف المحيطة بعمله . وعادة ما يختار المدقق المعاينة الغير إحصائية عند إجراء إختبارات الرقابة ، بينما يتم المعاينة الإحصائية عند إجراء الإختبارات التفصيلية على عناصر القوائم المالية .

ثالثا: إجراءات تطبيق المعاينة في التدقيق

1. تصميم العينة: عند تحديد العينة يستخدم المدقق حكمه الشخصي أخذا في الإعتبار ما يلي :

- أهداف الإختبار: هل الأمر يتعلق بإختبارات الرقابة أم بإختبارات تفصيلية (جوهرية) التي تخص بنود عناصر القوائم المالية .

- مجتمع العينة المطلوب إختباره: هل المجتمع مناسب لأهداف الإختبار؟ هل المجتمع

مكتمل ؟

هل يمكن تقسيمه إلى طبقات لزيادة كفاء التدقيق ؟

- **درجة الخطر و الثقة:** يؤثر حجم العينة بمستوى مخاطر المعاينة الذي يرغب المدقق قبوله، وكلما كان مستوى المخاطر أقل كلما كلما وجب أن يكون حجم العينة أكبر، لتجنب مخاطر المعاينة، والذي ينتج عن احتمال خروج المدقق بنتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع، وهو ما يقود إلى تكوين رأي خاطئ عن الرقابة الداخلية و القوائم المالية للمنشأة.
- **مستوى الخطأ المقبول:** هو الحد الأقصى من الخطأ الذي يقبله المدقق في مجتمع عينه ما دون تأثير على إستنتاجه أن النتائج المستخلصة من العينة قد حققت هدف المدقق، وفي إجراءات مدى الإلتزام يكون الخطأ الذي يمكن قبوله هو أقصى معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الموضوعية، وفي إجراءات التحقق يكون الخطأ المقبول هو أقصى خطأ نقدي في رصيد حساب أو عملية ما.

يكون إختيار مفردات العينة بطريقة تكفل أن تكون العينة ممثلة للمجتمع، وتتطلب المعاينة الإحصائية أن يتم إختيار بنود العينة عشوائيا (تطبيق نظرية الاحتمالات) حتى يكون لكل وحدة فرصة للإختيار أما في المعاينة غير الإحصائية فيستعمل المدقق الخبرة المهنية (الحكم الشخصي للمدقق) لإختيار البنود كعينات ، مع مراعاة أن يقوم بإختبار عينة تمثيلية و ذلك بإنتقاء أصناف لها خواص نموذجية للمجتمع ، وذلك لتفادي التحيز.

2. تنفيذ إجراءات التدقيق: على المدقق أن يقوم بإجراءات التدقيق المناسبة للهدف المحدد للإختبار على كل بند مختار.

3. طبيعة الانحرافات و التحريفات و سببها: يجب على المدقق أن يتحقق من طبيعة و سبب أية انحرافات أو تحريفات ثم التعرف عليها ، و أن يقوم تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء التدقيق وعلى مجالات التدقيق الأخرى. في الظروف النادرة للغاية ، عندما يرى المدقق أن التحريف أو الانحراف المكتشف في عينة يعد حالة شاذة ، فيجب عليه الحصول على درجة مرتفعة من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل المجتمع ، و يجب على المدقق الحصول على هذه الدرجة المرتفعة من التأكد من خلال تنفيذ إجراءات مدققة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بأن التحريف لا يؤثر على ما تبقى من المجتمع .

4. تعميم التحريفات: فيما يتعلق بالإختبارات التفصيلية، يجب على المدقق تعميم التحريفات التي وجدت في العينة على المجتمع ، فيما يتعلق بإختبارات أدوات الرقابة ، ليس من الضروري تعميم

الانحرافات بشكل صريح طالما أن معدل انحراف العينة هو - أيضا - معدل الانحراف المعمم للمجتمع ككل.

5. تقييم نتائج المعاينة: لتقييم نتائج المعاينة بعد إختبارها على المدقق القيام بما بالآتي :

- تحليل أخطاء العينة: يجب على المدقق أن يأخذ في الإعتبار نوعية الأخطاء و يشمل هذا طبيعتها و سببها وتأثيرها المحتمل على مراحل التدقيق الأخرى كمقدار الإعتماد المتوقع على الرقابة الداخلية .
- تقدير الأخطاء الموجودة في المجتمع على أساس نفس نسبة الأخطاء المكتشفة بالعينة، وفي حالة تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات ، يتم إستخراج الأخطاء لكل مجتمع فرعي على حدى ثم يتم تجميع النتائج بصورة مجملة .
- تقييم مخاطر إختيار العينة: يجب على المدقق أن يقدر ما إذا كانت الأخطاء في مجتمع العينة قد تجاوزت حد الخطأ المقبول ، و يجب أن يكون الخطأ المستخرج للمجتمع يمثل الصافي بعد التسويات يجريها العميل ز كلما إقترب الخطأ المستخرج من حد الخطأ المقبول إزداد خطر المعاينة ، و يتعين حينها إعادة النظر في خطر إعماده على العينة ، و إذا قرر أن الخطر غير مقبول ، و بالتالي فأن العينات لا توفر أساسا معقولا للإستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم إختباره ، يجب على المدقق التوسع في إجراءات التدقيق أو القيام بإجراءات تدقيق بديلة، وتكييف طبيعة وتوقيت و مدى إجراءات التدقيق لتحقيق التأكد المطلوب بشكل أفضل، يمكن للمدقق مثلا توسيع حجم العينة، أو إختبار أداة رقابة بديلة .

المحاضرة الحادي عشر: مسؤوليات المدقق في اكتشاف الغش

إن مسؤوليات المدقق كثيراً ما يظهر الجدل حوله ويزداد عندما يحصل الغش والتلاعب دون أن ينتبه المدقق لذلك، وعندما تصل الأمور إلى حد الفشل وأختيار الشركات فأن أصبح الاتهام توجه للمدقق. فالمسؤولية الرئيسة ليست على المدقق، وفي كثير من الأحيان ربما لا يكون عليهم مسؤولية في ذلك إطلاقاً، وهذا ما يعيدنا للإشارة إلى فجوة التوقعات (الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدقق وبين ما يدركه المجتمع من أداء المدقق). حيث بينت أن هناك جزءاً من توقعات المجتمع غير معقول، ومن الفجوة ما يعود إلى الجهل في إدراك مسؤوليات المدقق، ومنها ما يعود إلى عدم وضوح التشريعات الخاصة بمسؤوليات المدقق ودوره، وعدم وضوح المفاهيم التي يتم بها صياغة تلك المسؤوليات.

ولعل ما جاء به الاتحاد الدولي للمحاسبين عن إصداراته للمعايير معيار 240 الذي أشار فيه عن مسؤولية المدقق الخارجي في كشف الأخطاء والغش ومنعه صدوره في القوائم المالية وهذا نتيجة لضغوطات كافة أطراف المجتمع المالي بتأكيد عدم وجود تلاعب أو غش في تلك القوائم بعد صدورها للوصول إلى رأي مستقل وموضوعي وشفاف يمكن الاستفادة منه.

تنص المادة 59 من القانون 10-01 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، للمرجع ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

أولاً: المسؤولية التأديبية (الأخلاقية)

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بالأخلاقيات وكرامة المهنة، يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعة المهنة، فكل مهنة ومنها مهنة المدققة لها منظمات تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية و أدبيات وواجبات السلوك المهني لإعطاء المهنة، إذا أحل محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها فقد يتلقى المعنى بالأمر أذاراً، لوماً، ويترتب على ذلك إجراءات تأديبية كالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة، شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وغيرها.

ووفقاً لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يمكن أن يترتب عليه مسؤولية إنضباطية تجاه اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير في

القواعد المهنية. ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر منها ما يلي:

- خرق القانون والقواعد المهنية؛
- التقصير المهني الخطير (التهاون)؛
- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وأن لم يتعلق بالمهنة. أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها مدقق الحسابات في الجزائر مسؤولاً تأديبياً اتجاه لجنة الإنضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي بالقواعد المهنية عند ممارسته لمهامه أو حتى بعد استقالته من مهامه، بحيث تعمل هذه اللجنة على مساءلته عن كل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والأخلاقية للمهنة اتجاه عملائه أو زملائه في المهنة، وفي حالة ادانته يكون محل عقوبات صنفها المشرع الجزائري لأربعة درجات حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكابه بصفة تصاعدية كالآتي:
- الأنداز؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر؛
- الفصل النهائي (الشطب من الجدول).

ثانيا: المسؤولية المدنية

تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في أنها مسؤولية عقدية أي مسؤولية تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المدققة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض الضرر المادي والمعنوي جزاء الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير وفي ما يلي نوضح لهذين النوعين من المسؤوليات:

- **مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه عملائه:** إن مسؤوليات المدقق تجاه عملائه قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية، فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المدقق الظاهرية، بينما تتمكن المسؤوليات الضمنية التعاقدية في مسؤوليات المدقق القانونية عن الإهمال فإذا اخل مدقق الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عملائه فإنه يتحمل مسؤولية ذلك

الأخلاق، كما أنه يعرض للمسائلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقا لمعايير المدققة المتعارف عليها.

● **مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الطرف الثالث:** أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف غش أو تلاعب في عملية المدققة، فإن السبب الرئيسي هو فشل المدقق في بدل العناية المهنية الكافية للقيام بالمهام الموكلة إليه.

ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات-سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير-الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبأر عن مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهنته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وأن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب أن عقادا بعد إعلامه بذلك.

وباعتبار محافظ الحسابات يقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائه لمهمة الرقابة أخطاء أنجرت عنها أضرار للشركة أو الغير يتحمل مسؤوليته المدنية طبقا لأحكام المادة 124 من القانون المدني، وطبقا لأحكام القانون التجاري، أن محافظ الحسابات مسؤول سواء إتجاه الشركة أو إتجاه الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة وظيفته، ولا يكون مسؤولا عنها مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين إلا إذا لم يكشف في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها

ثالثا: المسؤولية الجزائية

ما يميز المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات عن أنها هي مسؤولية شخصية، خلاف المسؤوليات المدنية التي تنشأ بسبب إهمال أو خطأ غير مقصود منه، وعليه سيطالب بتعويض المتضررين بسبب خطئه فقط، أما المسؤولية الجنائية فتنشأ بسبب ارتكابه أو مشاركته في جريمة معينة أو التستر عليها بشكل مقصود، وفي هذه الحالة لن يطالب بالتعويض لشخص معين، فالمتضرر في هذه الحالة هو المجتمع

برمته، لذلك نجد أن مدقق الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته لبعض نصوص قانون لعقوبات في الحالات التالية:

- تأمر المرجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية حول أرباح المؤسسة؛
- إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة؛
- الكذب في كتابة تقرير وعدم احترام سر المهنة.

وفقاً لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني، ويعتبر ممارساً غير شرعياً لمهنة محافظ حسابات، كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها، كما يعد ممثلاً للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيثة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.

تنص المادة 825 من القانون التجاري على أنه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظي الحسابات الذين منحوا عمداً أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في/ المساهمين، وقد نصت المادة 829 من أحكام القانون التجاري على عقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط بالنسبة لكل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملائمة القانونية. كما نصت المادة 830 من القانون التجاري، أنه يعاقب بالسجن من ستة أشهر إلى خمسة سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.

ووفقاً أحكام القانون التجاري في الفقرة الثانية من المادة 830 فإن محافظ الحسابات تطبق عليه أحكام قانون العقوبات "14" المتعلقة بإفشاء السر المهني، أي يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج.

وفي هذا المجال، فقد تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة السادسة، الحالات التي لا

يتقيد فيها محافظ الحسابات بسر المهنة وهي كما يلي:

-إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق؛

-بعد فتح بحث أو تحقيق قضائين بشأنهم؛

-عندما يدعون للإدلاء بشهاداتهم أمام غرفة المصلحة والتأديب والتحكم؛

-بناء على إدارة موكلهم.

ويكمن الفرق بين الأشكال الثلاثة من المسؤوليات في أن تنفيذ كل من المسؤولية الجزائية

والمسؤولية الانضباطية يهدف إلى معاقبة محافظ الحسابات لتصرف خاطئ، لكن تنفيذ المسؤولية المدنية

يهدف إلى تعويض الضرر المتسبب فيه بالنسبة للغير، كما أن وقوع مسؤولية معينة لا يقصي إمكانية

تحمل محافظ الحسابات للأنواع الأخرى من المسؤولية.

ملحق الاختبار

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
أولى ماستر محاسبة وتدقيق
مقياس منهجية التدقيق
امتحان السداسي الثاني

السؤال الأول:

- يقوم مدقق الحسابات بتدقيق حسابات شركة النجاح لسنوات 2018-2019-2020 ونظراً لارتياح الإدارة لسلوكه وخبرته ورغبة منها في توفير المصاريف، عرضت عليه العمل في الشركة كمدير للمحاسبة والمالية ابتداء من 2022 وقد قبلها.

المطلوب:

- حدد بالتفصيل المسؤوليات التي تترتب عليه كممدق للحسابات؟

- السؤال الثاني:

صف عددا من المواقف التجارية التي تنشأ منها الحاجة للتقرير من قبل مدقق الحسابات الخارجي فيما يتعلق بصدق وشرعية القوائم المالية.

- دراسة حالة 1:

طلب المدير العام لشركة مساهمة لصناعة الكرطون والمسجلة في البورصة من مكتب محافظ الحسابات (عبد السلام) القيام بتدقيق الحسابات للسنة (ن) عبر رسالة بريدية موصى بها بتاريخ 30/01/ن، وعند اطلاع محافظ الحسابات على الرسالة قام بالاتصال بالمدير العام للشركة معرباً له عن قبول المهمة وتنظيم لقاء لإبرام العقد.

بعد إبرام العقد شرع محافظ الحسابات (عبد السلام) بالقيام بمهمة تدقيق الحسابات وكمرحلة

أولى قام بالتعرف على الشركة وهذا من خلال قيامه بمايلي:

- إثبات هوية الشركة عن طريق الاطلاع على العقد التأسيسي لها.

محاضرات في مقياس منهجية التدقيق

- القيام بلقاءات مع المدير العام للشركة ومدير قسم التدقيق الداخلي.
كما قام بوضع خطة لعملية التدقيق وتكوين الملف الدائم والذي اشتمل على الحسابات السنوية وتقارير محافظ الحسابات للسنوات بالإضافة إلى خطة التدقيق.

المطلوب:

1. ماهية الملاحظات التي أخذتها عند قراءتك لهذه الحالة (تبيين النقاط الإيجابية والسلبية التي قامت بها الشركة وكذا محافظ الحسابات)

2. ماهي الاقتراحات والتي من المفروض أن تقوم بها الشركة وكذا محافظ الحسابات؟

- دراسة حالة 2:

بصفتك محافظ للحسابات وبمساعدة المدير المالي لشركة الوفاء، قمت بتحليل إجراءات التحصيل فتوصلت إلى إعداد وثيقة وصفية للرقابة الداخلية، ثم استكملتتها بقائمة استقصاء، ومن خلال ذلك تمكنت من الوصول إلى المعلومات التالية:

- 1- أمانة المدير العام عندما تفتح البريد تحول السندات والشيكات وأوراق القبض مباشرة إلى السيد رياض (مسؤول حسابات الزبائن) والمكلف بمسك يومية الزبائن وأوراق القبض.
- 2- عندما يستلم السيد رياض الشيكات يقوم بإعداد وصل استلام من نسختين وهذا الوصل يمثل الوثيقة الأساسية في عملية التسجيل المحاسبي ليومية البنك، أما أوراق القبض بعد تسجيلها تحفظ في جدول استحقاق زمني فوق نفس المكتب.
- 3- يتم إرسال أوراق القبض قبل ميعاد استحقاقها بقليل وكذا الشيكات إلى البنك في نهاية كل أسبوع من طرف السيد رياض.
- 4- يتحصل المدير المالي مباشرة على وصل إيداع وأيضا كشف البنك ويقوم بشكل منتظم بإجراء مطابقة مع حسابات البنك.
- 5- في نهاية كل شهر يقوم السيد رياض بتحويل وثيقة محاسبية تضم المجموع الشهري ليومية البنك (مقبوضات إلى مسؤول التجميع) وذلك من أجل التسجيل في دفتر الأستاذ.
- 6- تتعامل المؤسسة نقدا من خلال وجود صناديق خارجية لتحصيل المبالغ من زبائنها، يتم إيداع هذه المبالغ كل 03 أيام في البنك.

المطلوب:

مخاضات في مقياس منهجية التدقيق

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقديم النصائح لتدعيمه وتقويته؟

2- قدم رأياً مناسباً حول نتائج الفحوصات التي قمت بها؟

دراسة حالة 3:

- بتاريخ 2021/12/23 اشترت مؤسسة تجارية بضاعة بقيمة 800000 دج، مصاريف النقل

100000 دج الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19%، مع العلم أن المؤسسة لم تستلم

الفاتورة واستلمت ربع (4/1) من البضاعة في اليوم الموالي.

- محاسب الشركة سجل القيدتين التاليين:

| مدین | دائن | 2021/12/23 | مدین | دائن |
|-------|------|-----------------------------|--------|--------|
| 380 | | ح/مشتريات بضاعة | 800000 | |
| 44563 | | ح/ الرسم على القيمة المضافة | 152000 | |
| | 401 | ح/ الموردون | | 952000 |
| | | شراء بضاعة على الحساب | | |
| مدین | دائن | 2021/12/24 | مدین | دائن |
| 30 | | ح/مشتريات بضاعة | 800000 | |
| | | ح/ الموردون | | 800000 |
| | 380 | دخول البضاعة إلى المخازن | | |

- العمل المطلوب: بصفتك متخصص في التدقيق المحاسبي اكتشف الأخطاء التي ارتكبتها

المحاسب (أن وجدت) وقم بتصحيحها.

أستاذ المقياس: الحاج أحمد فوزي

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2015.
3. أحمد حلمي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2003.
4. اسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية، دار اليازوري، عمان، 2011.
5. حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، الجزائر، 2000.
6. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، ج 1، دار هومة، نوفمبر 2018.
7. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة، 2018.
8. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل والتطبيق العلمي، الجزء الأول، دار هومة، 2018.
9. غسان فلاح المطازنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
10. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، التدقيق وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
11. محمد بوتين، التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
12. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

13. محمد توفيق محمد، أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسات العملية في ظل التطورات الدولية المحلية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2006،

14. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006.

15. وليم توماس، ادرسون هنكي، علم تدقيق الحسابات علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012 .

ثانيا: أطروحات دكتوراه ورسائل جامعية

16. بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

17. محمد أمين لونيسة ، تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017/2016.

ثالثا: ملتقيات

18. جمال عمورة، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي والمالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 14/13 ديسمبر 2013.

19. رشيد بوكساني، د. حمزة العرابي، الملتقى العلمي الوطني حول "واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية"، مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركية الاقتصادية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 11-12 أبريل 2018.

20. عبد الرحمان بن عيسى، يوسف بودلة، آفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، الملتقى العلمي الوطني الأول حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، يومي 11-12 أبريل 2018، جامعة محمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

رابعاً: دروس ومحاضرات

21. بنجي زوليخة، محاضرات في مقياس التدقيق المالي موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر علوم مالية ومحاسبة تخصص - مالية المؤسسة-، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، 2020/2019.

22. عمر عبد الصمد، محاضرات في مادة التدقيق المحاسبي، مقدمة لطلبة الليسانس والماستر في تخصصات مالية ومحاسبة، محاسبة، مالية المؤسسة، جامعة يحيى فارس بالمدينة، 2018/2017.

23. محمد لمين علون، محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي موجهة لطلبة الثالثة ليسانس تخصص: محاسبة ومالية، جامعة لونيبي علي البلدية 02، 2022/2021.

24. ياسمينه عمامرة، محاضرات في مادة التدقيق المالي، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2020/2019.

خامساً: المقالات

25. الاخضر عياشي، الياس الشاهد، أدلة الاثبات في عملية المراجعة الالكترونية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد الثامن، ديسمبر 2017.

26. فوزي الحاج أحمد، يونس زين، تحديات المراجعة الخارجية في ظل البيئة الإلكترونية بالجزائر -دراسة ميدانية، مجلة رؤى اقتصادية، العدد الاول، 2022.

سادساً: قوانين

27. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحساب والمحاسب المعتمد المورخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جويلية 2010، العدد 42.

28. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم 20، القانون 91-08 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادرة في 01 ماي 1991.

29. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم: 10، القانون رقم 05/80 المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الصادرة في 04 مارس 1971.
30. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية رقم: 97، المرسوم رقم 173/70 المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو الشبه العمومية، الصادرة في 20 نوفمبر 1970، المادة 01.
31. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016.
32. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 150، الجزائر، 11 أكتوبر 2016.
33. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المقرر رقم 23، الجزائر، 15 مارس 2017.
34. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 77، الجزائر، 24 سبتمبر 2018.

فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتوى |
|-----------|---|
| 05 | تمهيد |
| 06 | المحاضرة الأولى: مفاهيم عامة حول الضريبة |
| 06 | أولاً: نبذة عن التدقيق |
| 07 | ثانياً: أنواع التدقيق |
| 20 | المحاضرة الثانية: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق |
| 20 | أولاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) |
| 21 | ثانياً: مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) |
| 23 | ثالثاً: المنظمات الدولية |
| 25 | المحاضرة الثالثة: مدخل مفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية |
| 25 | أولاً: تعريف معايير التدقيق |
| 25 | ثانياً: أهمية إصدار معايير التدقيق الدولية |
| 26 | ثالثاً: أهداف إصدار معايير التدقيق الدولية |
| 26 | رابعاً: أسباب إصدار معايير التدقيق الدولية |
| 40 | المحاضرة الرابعة: معايير التدقيق الجزائرية |
| 40 | أولاً: مزايا معايير التدقيق الجزائرية |
| 40 | ثانياً: أهمية معايير التدقيق الجزائرية |
| 41 | ثالثاً: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية |
| 46 | رابعاً: تبويب معايير التدقيق الجزائرية |
| 49 | المحاضرة الخامسة: المنهجية المتبعة في التدقيق |
| 49 | أولاً: المرحلة التمهيديّة لعملية التدقيق |
| 54 | ثانياً: مرحلة العمل الميداني |
| 62 | ثالثاً: مرحلة إعداد تقرير التدقيق |
| 66 | المحاضرة السادسة: أدلة الإثبات في التدقيق |
| 66 | أولاً: مفهوم أدلة الإثبات في التدقيق |
| 67 | ثانياً: مصادر أدلة الإثبات في التدقيق |
| 68 | ثالثاً: أنواع أدلة الإثبات في التدقيق |

فهرس المحتويات

| | |
|------------|---|
| 70 | رابعاً: العوامل المؤثرة في كفاية وكفاءة أدلة الإثبات في التدقيق |
| 71 | خامساً: معايير التدقيق الجزائية الخاصة بأدلة الإثبات |
| 75 | المحاضرة السابعة: أدلة التدقيق الإلكترونية وإمكانية الاعتماد عليها |
| 76 | أولاً: مفهوم أدلة إثبات التدقيق الإلكترونية |
| 76 | ثانياً: أوجه الاختلاف بين أدلة الإثبات الإلكترونية وأدلة الإثبات التقليدية |
| 79 | ثالثاً: إمكانية الاعتماد على الأدلة الإلكترونية |
| 81 | المحاضرة الثامنة: تدقيق حسابات الميزانية |
| 81 | أولاً: التحقق في عناصر الأصول |
| 84 | ثانياً: التحقق من عناصر الخصوم |
| 86 | المحاضرة التاسعة: التدقيق في حسابات النتائج |
| 86 | أولاً: قائمة الدخل |
| 87 | ثانياً: التحقق من عناصر أخرى |
| 89 | المحاضرة العاشرة: المعيار الدولي للتدقيق "ISA 530" استخدام العينات في التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والضريبة على الدخل الإجمالي / المرتبات والأجور |
| 89 | أولاً: تعريف المعاينة في التدقيق |
| 90 | ثانياً: طرق إختيار البنود للإختبار |
| 90 | ثالثاً: إجراءات تطبيق المعاينة في التدقيق |
| 93 | المحاضرة الحادي عشر: مسؤوليات المدقق في اكتشاف الغش |
| 93 | أولاً: المسؤولية التأديبية (الأخلاقية) |
| 94 | ثانياً: المسؤولية المدنية |
| 95 | ثالثاً: المسؤولية الجزائية |
| 98 | امتحان مقياس منهجية التدقيق |
| 101 | قائمة المراجع |