

جامعة محمد خيضر-بسكرة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

محاضرات في مقياس

# تدقيق ومحافظة الحسابات

مطبوعة موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر –

تخصص فحص محاسبي

الدكتور: إسماعين جوامع

2018-2019

## محتوى المقياس

الصفحة	المحاضرة
02	مقدمة
03	المحاضرة الأولى: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي
07	المحاضرة الثانية: ماهية المراجعة
13	المحاضرة الثالثة: مبادئ المراجعة
19	المحاضرة الرابعة: إجراءات التدقيق والمراقبة المحاسبية
26	المحاضرة الخامسة: محافظة الحسابات
34	المحاضرة السادسة: الخبرة المحاسبية القضائية
40	المحاضرة السابعة: تقنيات المراجعة والتدقيق
49	المحاضرة الثامنة: ماهية معايير التدقيق الدولية
62	المحاضرة التاسعة: سير عملية التدقيق
77	المحاضرة العاشرة: أدلة التدقيق audit évidence
86	المحاضرة الحادية عشر: خطوات وإجراءات التدقيق
90	المحاضرة الثانية عشر: تقرير المدقق (المراجع)
98	المحاضرة الثالثة عشر: جودة تقرير المراجع الخارجي وأهميتها
100	خاتمة
101	قائمة المراجع.

إن المعلومة الصحيحة تعتبر ثروة لا مثيل لها في عالم الاقتصاد والمحاسبة في ظل المنافسة إذ أنها تؤدي حتما إلى قرارات واستراتيجيات مناسبة ، وهو الشيء الذي نراه في موجة الإعلام و البحث في كل ما قد يؤثر على المؤسسة. إن مهنة المراجعة أو التدقيق تتطلب من المدقق أن يضفي الثقة والمصداقية على الكشوف والتقارير المالية وكل البيانات والمعلومات المرفقة بها وهذه الثقة والمصداقية تحتاج إليها أطراف وجهات عديدة في المجتمع لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالشركة (المؤسسة)، ومن أجل ذلك فإن أخلاقيات وسلوكيات المهنة وقواعدها مهمة جدا للمدقق وبدونها فإن المدقق مهما عمل لا يستطيع المستفيد من الكشوف المالية أن يحصل على الثقة المطلوبة ومن هنا تأتي أهمية موضوع هذه المطبوعة وهذا المقياس لطلبة الماستر تخصص محاسبة وما يدور حولها من تخصصات .

ونعتقد أن فعالية عملية التدقيق تعتمد بدرجة عالية على جودة الأداء المهني للمدقق وحرفيته وأيضا خبرته، فكلما كانت طبيعة العملية التدقيقية تتصف بجودة عالية كلما جعلت عملية التدقيق ذات قيمة معتبرة، وأن جودة العملية التدقيقية تضفي مزيدا" من المصداقية و الموثوقية في البيانات والمعلومات المالية المدققة. لذلك جاءت هذه المطبوعة بهدف التعرف على مفهوم جودة التدقيق والبحث عن مدى تأثيرها ببعض العوامل المتعلقة بالمدقق ومكاتب التدقيق.

كما سندسعى هنا إلى إبراز أهداف وقواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات وسلوكيات وأخلاقيات ومفهومها و في الآونة الأخيرة قد حظيت الالتزامات الأخلاقية لمهنة تدقيق الحسابات باهتمام بالغ من قبل الباحثين والكتاب والمنظمات والهيئات المهنية المختصة وانعكست آثارها على الفكر المحاسبي، ويأتي هذا الاهتمام من الوعي بالآثار السلبية للسلوك المنحرف والناجم عن تخلي بعض ممارسي المهنة عن الالتزام بتلك الأخلاقيات وعدم مراعاتهم لها في تصرفاتهم المهنية وتتمثل الالتزامات الأخلاقية بمجموعة من القواعد والمبادئ الأخلاقية والآداب العامة للسلوك المتعارف عليه بين أعضاء المهنة والذي تقع مسؤولية تحديدها من قبل المنظمات والهيئات المهنية المختصة.

وتتضح مشكلة عدم التزام بعض الممارسين لمهنة بالالتزامات الأخلاقية والقواعد المهنة في ضعف ثقة مستعملي خدمات المهنة وبالتالي تفقد الكثير من موضوعيتها وأهميتها ومكانتها في المجتمع، حيث تضمنت المطبوعة تحديد الكثير من المفاهيم خاصة مفهوم القيم الأخلاقية والسلوك الأخلاقي واللا أخلاقي والأخلاقيات المهنة، ثم أهداف وأنواع قواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات المحددة من قبل المنظمات والهيئات المهنية المختصة والتي تتطلب من المدقق

الالتزام ليؤدي مهنته بصورة صحيحة حتى يكون للجمهور ثقة عالية في المهنة والحفاظ عليها. وعلى المدقق أن يقوم بالالتزام بالقواعد والأخلاقيات لانجاز مهامه للخروج بأفضل النتائج.

## المحاضرة الأولى التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

قبل كل شيء يجب أن ننبه هنا المقصود بالمراجعة والمراقبة والتدقيق في هذه المحاضرات سوف نعتبر واحد على الرغم من وجود اختلافات خفيفة بين مختلف المصطلحات السابقة، إذا يمكن القول أنه (التدقيق) تابع للمحاسبة وبالتالي ظهر منذ ظهورها ، وتطور بتطورها وقد تزايد هذا التطور مع العصور والحضارات القديمة المختلفة. وبدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معا، في أي نشاط.

**1- في العصور والحضارات القديمة :** ينطلق المؤرخون من عصور ما قبل الميلاد وبالضبط في الحضارة السومرية ويظهر ذلك في تشريع حمورابي والذي حدد بعض الإجراءات التجارية وخاصة إظهار الأرباح والخسائر. ويسجل التاريخ أيضا ظهور مهنة المحاسبة والمراجعة (التدقيق) في مصر القديمة (الفرعونية) حيث كان الموظفون العموميين فيما يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتديبر الأموال . وأن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها

أما في الحضارة الفرعونية فقد انصب الاهتمام على تحديد النتيجة الضريبية ومنها مراقبة الجانب الدائن والمدين وكانت المحاسبة تدرس في جامعة الإسكندرية مثل الهندسة والفلك ويوجد في المتحف البريطاني مخطوط يعتبر اللبنة الأولى للمخططات مؤرخ في 1700 ق.م وتشتق كلمة المراجعة أو التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق (المراجع) يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بسيطة وبدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والمراجعة بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة.

**2 - في العصور الوسطى :** يعتبر عصر النهضة الأوروبية الفترة التي ازدهرت فيها المحاسبة ومعها التدقيق المحاسبية ، وكان الملوك يعطون أهمية كبيرة لتحصيل الضرائب وبالتالي التركيز على مراقبة الأعمال التجارية والمزارع لكن أهم حدث ما قامت بلدية جنوة بإيطاليا سنة 1344 لتطبيقها في محاسبتها للقيود المزدوج

3- في هذا العصر: تم الاعتياد على تحديد الوضعية المحاسبية في فترات محددة كما تم إدخال الأرقام العربية في المحاسبة عوض الرومانية ، كما تم فتح حسابات فرعية محاسبية إبتداء من ق17 كذلك وضع نماذج للميزانيات وحسابات الإستغلال في ق 19 ، أما بالنسبة للمخططات المحاسبية فإن نماذجها ظهرت في مطلع القرن العشرين.

تطور مهنة المدققين والمحاسبين : ظهرت مهنة المدقق المحاسبي بتطور المحاسبة وكان ذلك في البندقية بإيطاليا في القرن 13 والذي كان يتقاضى أتعابه بالتناسب مع الأخطاء وحالات الغش التي يكتشفها ، أما في فرنسا فقد فرض على الأعيان أن يقدموا سنويا قراءة عمومية لحسابات ممتلكاتهم أمام المراجعين.

أما في بريطانيا : فقد أصدر الملك إدوارد الأول وثيقة يعطي للأعيان الحق في تعيين مراقبين Auditeur وتكون الموافقة من قبلهم على هذه الحسابات بإعداد تقرير عن ذلك.

ولقد نشأت مهنة تدقيق الحسابات كنتيجة طبيعية لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد دلت الوثائق التاريخية على أن قدماء المصريين واليونان هم أول من أوجد مهنة تدقيق الحسابات للتأكد من صحة الحسابات العامة. ، وقد كانت عملية تدقيق الحسابات في بداياتها تتم عن طريق استماع المدقق إلى ما أجري من قيود لاثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالإضافة إلى القطاع الحكومي، وكان لمهنة تدقيق الحسابات أهميتها فكانت عقوبة الجلد جزاء لمن يكتشف له مدقق الحسابات قيودا غير سليمة ولا يمكن تبريرها.

أما عن التنظيم المهني للمدققين والمراجعين فيمكن الإشارة إلى تأسيس أول جمعية مهنية للمحاسبين في إيطاليا وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال تدقيق الحسابات في فينيسيا عام 1581 حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيراً في مهنة المحاسبة، وفي عام 1669 أصبحت عضوية هذه الكلية شرطاً من شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، ومن ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات. كما تم تأسيس جمعية ميلانو سنة 1739. وكانت بريطانيا الثانية بعد إيطاليا في تنظيم المهنة، حيث ظهرت المهنة في بريطانيا حوالي عام 1773 وقد أصبحت مهنة مستقلة فيما عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأذنية عام 1854. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 والذي نص على وجوب التدقيق بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، أن ساهم بزيادة الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وانتشارها. وبعد بريطانيا تبعها فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا عام 1896

وكندا عام 1902 وأستراليا عام 1904 وفنلندا عام 1911، وتتابع بعد ذلك معظم دول العالم حتى لا يكاد يخلو بلد في

العالم اليوم من تنظيم مهنة تدقيق الحسابات:

وكان لجمهورية مصر العربية السبق على المستوى العربي في هذا المجال، إذ كانت مهنة تدقيق الحسابات تمارس دون تنظيم لغاية عام 1909 حيث صدر القانون رقم (1) الذي نظم ممارسة المهنة. وقد أُنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1946، ثم تحولت إلى نقابة بموجب قانون رقم (394) عام 1955. وفي العراق صدرت التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات عام 1919 وكانت مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وظل القانون الهندي ساريًا في العراق حتى عام 1957 إلى أن استبدل بقانون الشركات العراقي عام 1958 وأصبح مهنة تدقيق الحسابات قانون خاص بها. وفي الكويت ظل القانون الهندي لعام 1913 ساريًا إلى أن صدر قانون الشركات الكويتي رقم (15) لسنة 1960، وفي عام 1962 صدر القانون رقم (6) الذي نظم مهنة تدقيق الحسابات:

ولما كانت مهنة تدقيق الحسابات متقدمة في بريطانيا عنها في فرنسا فإننا نلاحظ أثر ذلك على تطور المهنة في الدول العربية، فنجد أن المهنة في الدول العربية التي اتبعت النهج البريطاني قد تطورت أكثر منها في الدول العربية التي اتبعت النهج الفرنسي، ففي سوريا ولبنان لم يكن للمهنة الأهمية والمكانة التي كانت عليها في الدول التي كانت خاضعة للنموذج البريطاني، حيث لم تكن المهنة متطورة في فرنسا في ذلك الوقت، وقد صدر قانون التجارة اللبناني عام 1943 وقانون التجارة السوري عام 1949 وكان قانون التجارة السوري متميزًا عن اللبناني في كونه حدد للمدقق حقوقه وواجباته واشترط عليه أن يكون مرخصًا، ومع ذلك لم يصدر القانون المنظم للمهنة في سوريا إلا في عام 1958. أما في فلسطين فكانت التشريعات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات مستمدة من قانون الشركات البريطاني منذ عام 1919 إلى أن صدر قانون الشركات الفلسطيني عام 1929، وقد أبقى على نفس النصوص والمواد المستمدة من القانون البريطاني، وظل هذا التشريع ساريًا حتى عام 1948، ويوجد حاليًا لدى جميع الدول العربية التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات:

أما المنظمة المهنية بآتم معنى الكلمة فهي التي ظهرت للوجود في اسكتلندا سنة 1854 ثم تلت بعد ذلك جمعيات مهنية

أخرى في عدد من الدول خاصة في الدانمارك 1912 ، فرنسا 1942 ، بلجيكا 1950 ، الجزائر 1991 .

ويمكن تلخيص التطور التاريخي للمراجعة والتدقيق

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
--------	-----------------	---------	----------------

من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على إختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاقبة 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 أو المراجعة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة	الشهادة على صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية
1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة والإستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
إبتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة والإستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة ومراجعة الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)،

ص 7

## مراحل تطور قوانين التدقيق في الجزائر

### المرحلة الأولى: تنظيم التدقيق في الجزائر قبل سنة 1970:

تنظم مهنة التدقيق وفق المخطط المحاسبي العام لسنة 1957. وإلى غاية 1975.

حيث صدر القانون رقم 45-2138 المؤرخ في 19/09/1945 الذي تضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين

المعتمدين وبقي ساري المفعول حتى 1971 في الجزائر

ثم القانون الأساسي رقم 157/62

الصادر في 31/12/1962، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة

الوطنية

الوثيقة رقم 69-107 بتاريخ 1969/12/31 ، والمتضمنة في قانون المالية لسنة 1970، والذي ينص على أن لوزير الدولة المكلف بالمالية والمخطط يجب عليه تعيين CAC (مندوبي الحسابات) في الشركات الوطنية وفي الإدارات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي

المرسوم 70-173 المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسة العمومية وشبه العمومية.

#### المرحلة الثانية: ظهور قوانين وتشريعات لمهنة التدقيق في الجزائر 1971-1990

تنظيم مهنة التدقيق والخبير المحاسب في الجزائر بموجب الأمر رقم: 82/71 الصادر في 1971/12/29 .

إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة في نهاية 1971

الأمر رقم 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975 : و المتضمن لأحكام المخطط المحاسبي الوطني الخاص بالهيئات العمومية

الصناعية و التجارية ، المؤسسات الهادفة للربح تخضع للاقتطاع على الربح الحقيقي

- المرسوم 83/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.

- المرسوم 84/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التبرص المهني لتكوين خبراء في المحاسبة.

- المرسوم التنفيذي 23 جوان 1975 : المتعلق بطرق تنفيذ المخطط المحاسبي الوطني.

القانون 01-88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسة العمومية الإقتصادية

#### المرحلة الثالثة: التدقيق في الجزائر من 1991-2010

القانون التنفيذي رقم 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 ، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في

1997/12/01. والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائده عمله

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996-9-25 المتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة

القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، النظام المحاسبي المالي

المرحلة الرابعة: اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر ابتداء من سنة 2010

المرسوم التنفيذي رقم 02-10 المؤرخ في 26-8-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تكميم الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17-7-1995 المتعلق بالأمر بنفسه.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره.  
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة وصلاحياتهم.  
مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011 يحدد شروط وكيفيات سير التريص المهني وإستقبال ودفع أجر

الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

### المحاضرة الثانية: : ماهية المراجعة

منذ ظهور الثورة الصناعية تغيرت كل الأفكار والمبادئ الاقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك، من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وأصبحت الملكية والتسيير (الإدارة)

عمليتين منفصلتين فلم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي ومكثف على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين المختلفون على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات والإنحرافات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة.

**التعريف الأول:** المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة .

و منه يتضح أن المراجعة علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للمراجعة طرقها و أساليبها و إجراءاتها التي تنظم عمل المراجع في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر و السجلات المالية وللمراجعة أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

ا. تتميز المصطلحات المستخدمة في ميدان

التدقيق والتدقيق بشموليتها والتقارب الكبير بينها ، ويمكن الإشارة إلى المصطلحات الآتية :

1- **المراجعة La révision**: عبارة عن مراقبة محاسبية تتم غالبا من نهاية فترات محددة وتكون في كثير من الأحيان في نهاية السنة.

2- **التدقيق Le contrôle**: فحص عام للحسابات من أجل التحقق من صحتها ومن أجل إكتشاف الأخطاء .

3- **التدقيق La surveillance**: عبارة عن مهمة للمراجعة العامة في فترات زمنية منتظمة وتكون غالبا ذات طبيعة تعاقدية.

4- **التدقيق Audit**: مهمة للمراجعة تخص غالبا جزء من المحاسبة أو حتى حسابات محددة.

5- **الخبرة Expertise**: إجراء إعلامي يكلف به شخص له كفاءة تقنية في المحاسبة من أجل اتخاذ القرار في مسألة محددة.

محافظة الحسابات Le C.A.C:-عبارة عن مراجعة قانونية لحسابات شركة ما مفروضة بأحكام قانونية. – كما أن بعض الكتاب عرفوا التدقيق بأنه فحص للقوائم المالية لشركة ما بهدف إعطاء رأي حول مصادقة المعلومات المتضمنة فيها ، ويكون الفحص انطلاقاً من معايير موضوعة مسبقاً بحيث تضمن للعملية درجة كبيرة للنوعية و تشمل عملية المراجعة:

1الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

2التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3. التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية

التعريف الثاني : معنى كلمة المراجعة لغويًا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته. لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبية والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم. وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.

التعريف الثالث: مراجعة الحسابات لمؤسسة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها والقيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة أو مقدمة عنها بشهادة المراجع صحيحة وتمثل ما تدل عن عمليات المؤسسة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلاً صحيحاً بدون أي مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف أن المراجعة قد تكون جزئية أي مراجعة جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية غير المتكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل

التعريف الرابع: المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفاء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.

وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

السلامة : يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية و المعايير والإجراءات والمبادئ المتعارف عليها والجاري العمل بها .

الصرحة : تعني التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقاً من المعرفة التي للمسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها.

السلامة والصرحة سيؤديان إلى الوصول إلى الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية والوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافي مركزها المالي.

**التعريف الخامس :** وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية. المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

### أهمية المراجعة

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المراجعة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية، هدفها خدمة الأشخاص والأطراف الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن هؤلاء الأشخاص والمؤسسات التي يهتما عمل المراجع نجد المديرين الذين يعتمدون اعتمادا جليا وكليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراجعة تنفيذها.

أما الفئة الثانية المستفيدة من عملية مراجعة المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية (الحسابات الختامية) وما فيها من بيانات والتي تقدمها المؤسسات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم.

وينبغي أن نذكر الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحسابية في أغراض كثيرة نذكر منها التخطيط الإستراتيجي التنفيذ والإشراف والتدقيق على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح....الخ.

## VI: أهداف التدقيق

تدقيق الحسابات يعني فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج براي في محايد عن مدى دلالة الكشوف المالية عن الوضع المالي لذلك المؤسسة في نهاية فتره زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج اعمال المؤسسة من ربح وخسارة عن تلك الفترة , فعملية التدقيق اذا تشمل الفحص والتحقيق والتقرير .

### الفحص

يعني التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها اي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة للمشروع .

### التحقيق

يعني امكانية الحكم على صلاحية الكشوف المالية النهائية كتعبير سليم لاعمال المؤسسة بفترة مالية معينة .

### التقرير

هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق واثباتها في تقرير يقدم لمن يهمة الامر داخل المؤسسة وخارجة وهو ختام عملية التدقيق من خلال الراي الفني للمدقق .

### اهداف التدقيق:

ذكر سابقا ان عملية التدقيق هي فحص تحقيق وتقرير.

في البداية كان للتدقيق اهداف تقليدية وهي :

1- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة .

2- الخروج براي في محايد حول مطابقة الكشوف المالية لما هو مقيد بالدفاتر .

3- اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من اخطاء وغش .

4- تقليل فرص الاخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق للمشروع .

اضافة الى ما ذكر هنالك اهداف اخرى وهي :

1- مراجعة الخطط الموضوعة من قبل اصحاب المؤسسة ومتابعة تنفيذها

2- تقييم نتائج اعمال المؤسسة بالنسبة للاهداف المرسومة.

3- تحقيق اكبر قدر من الانتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط المؤسسة.

4- تحقيق اكبر قدر ممكن من الرفاهية لافراد المجتمع الذي يعمل به المؤسسة.

وإذا قسمنا هذه الأهداف السابقة من حيث تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة نجد:

(أ) الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع إلى:

1.(أ) أهداف رئيسية :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها

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

2.(أ) أهداف فرعية:

.اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

.تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

.اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً.

.طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

.معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

.تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للبيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

(ب) الأهداف الحديثة المتطورة:

.مراجعة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

.تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة.

.تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

.تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما أنه هناك أهداف أخرى

. التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة

العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

. التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة

الإهمال أو التقصير.

.دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من

صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

#### 1: الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

#### 2: الوجود :

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة ( استثمارات، مخزونات ) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى ( الديون . النفقات، الإيرادات ) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

#### 3 : الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا ، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

#### 4 : التقييم

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

#### 5 : التسجيل المحاسبي

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

### المحاضرة الثالثة: مبادئ المراجعة والتدقيق.

ونقسم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقرير)

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

(أ) مبدأ التكامل. الإدراك الرقابي

يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثرها الفعلية المحتملة على كيانها.

(ب) مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة

المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

(ج) مبدأ الموضوعية في الفحص:

نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المراجع وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا كتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ أكبر من غيرها.

(د) مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

(أ) مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير المدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشأة

لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير

(ب) مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف

للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على

دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

(ج) مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين

والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية:

(د) مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن

تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

\*التنظيم المحاسبي والأخطاء المحاسبية\* إن المصالح المالية والمحاسبية للمؤسسة عبارة عن مصالح تؤدي وظيفة من

بين وظائف المؤسسة المعروفة، أما الأخطاء المحاسبية فهي الأخطاء المرتكبة أثناء العمل المحاسبي، تتنوع هذه الأخطاء

وتزداد أو تقل متأثرة بطبيعة تنظيم المصالح وأنواع الأنظمة المحاسبية المستعملة، وبطبيعة العمل المحاسبي نفسه

وكذلك بدرجة المراجعة والتدقيق داخل المؤسسة.

1.تنظيم المصالح المحاسبية والعلاقات المتبادلة مع المصالح الأخرى:

1- تنظيم المصالح المحاسبية: تأخذ المصالح المحاسبية والمالية داخل المؤسسة مركزاً في تنظيمها وهيكلها التنظيمي

وتأخذ تسميات مختلفة حسب طبيعة نشاط المؤسسة وحسب حجمها ، تختلف تسمية هذه المصالح من مكتب

المحاسبة ، مصلحة المحاسبة ، دائرة المحاسبة ، فرع المحاسبة (قسم المحاسبة) ، أو داخل مديرية الإدارة والمالية أو مديرية المالية والمحاسبة ، ومهما تختلف هذه التسميات فإن العمل والوظيفة التي تقوم بها هذه المصالح نوعا ما متشابهة وتتأثر بحجم النشاط وحجم العمليات المحاسبية.

2- العلاقات المتبادلة بين المصالح : إذا كان هدف المحاسبة هو تكوين وحفظ ومعالجة المعلومات فإن ذلك يتم أولا بالحصول على هذه المعلومات من المصالح المختلفة الموجودة في المؤسسة وضمن وثائق معروفة ومعدة لهذا الغرض ، وتنوع هذه العلاقات وتختلف باختلاف نشاط المؤسسة وطبيعة المعلومات المنتجة والمستعملة في هذه المصالح ، ويمكن على سبيل المثال ذكر بعض هذه العلاقات :

أ- مع مصالح التمويل : تقوم مصالح التمويل بتمويل المؤسسة بكل ما تحتاج إليه خاصة المادة الأولية وتقوم بعملية الشراء اعتمادا على وثائق تقدمها في نهاية العملية لقسم المحاسبة مع إضافة وثائق أخرى تقوم بإعدادها وتقوم المصالح المحاسبية بترجمة محتويات هذه الوثائق إلى تسجيلات محاسبية تساعد في عملية المعالجة ومن بين هذه الوثائق :

- سند الطلب - فاتورة الشراء - سند الإستلام - سند الدخول - جدول تلخيص شهري للمشتريات - جدول تلخيص لدخول المشتريات للمخازن - الجرد الشهري - الجرد السنوي

ب - مع مصالح المستخدمين : تقوم مصالح المستخدمين بتسيير الموارد البشرية داخل المؤسسة من إعداد لأجورها ، ومتابعة للمسيرة المهنية و انطلاقا من ذلك فهي تعد الوثائق المعبرة عن هذه الأعمال وتقدمها للمحاسبة لتسجيلها ومعالجتها ومن بين هذه الوثائق :

- ملخص الأجر الشهري - نسخ من كشوفات الأجر - التصريح الشهري للهيئات الاجتماعية - التصريح السنوي للهيئات الاجتماعية- التصريح الشهري الضريبي - التصريح السنوي الضريبي للأجور.

ج - مع مصالح الوسائل العامة: تقوم المصالح بتوفير الإستهلاكات الثانوية في المؤسسة من لوازم مكتبية ، لوازم التنظيف وغيرها ، وبالتالي تقدم للمحاسبة الوثائق المدعمة لهذه النفقات وكذلك الجرد الشهري والجرد السنوي لهذه اللوازم .

د - مع مصالح التجارة : تقوم المصالح التجارية في المؤسسة بعملية البيع وتسيير مخزونات المنتجات التامة وبالتالي فعملها يكون مدعما بوثائق وتنتج معلومات تقدمها للمحاسبة ومن بين هذه الوثائق :

- فواتير البيع - نسخ من سندات طلب العملاء - تلخيص شهري لرقم الأعمال - التلخيص السنوي لرقم الأعمال -  
التصريح السنوي للعملاء - وضعية المنتجات التامة شهريا - الجرد السنوي للمنتجات التامة - نسخ من أصولات  
إستلام الصكوك - كشوفات

حقوق الطابع على المبيعات الشهرية - كشوفات الرسم على القيمة المضافة المجمع شهريا.

هـ - مع المصالح المالية: تقوم المصالح المالية في المؤسسة بتسيير خزينة المؤسسة وأرصدها المالية ، وفي هذا الإطار فهي  
تقوم بإعداد وثائق داخلية والحصول على وثائق خارجية من المصالح المتعاملة معها ، وتقدم للمحاسبة المعلومات  
الضرورية مدعمة بوثائق خاصة منها : -كشف الحسابات - حركة الصكوك المودعة أو المستلمة - نسخ من مسودة  
البنك - مسودة الصندوق - وثيقة التقريب البنكي .

II. الخطأ والغش المحاسبي: تتعدد الأخطاء المحاسبية وتتنوع في علاقة مباشرة مع تنظيم المصالح المحاسبية والعمل  
المحاسبي من جهة ومع طبيعة نظام المسك المحاسبي من جهة أخرى.

1- أنظمة المسك المحاسبي: منذ بداية عمليات مسك المحاسبة في العصور القديمة وصولا إلى العصر الحالي يمكن  
الإشارة إلى أهم أنظمة المسك المحاسبي متمثلة فيما يلي :

أ - النظام التقليدي (الكلاسيكي): يتميز النظام التقليدي بوجود يومية وحيدة يتم فيها تسجيل العمليات  
المحاسبية ثم بعد ذلك يتم ترحيل العمليات إلى كل من دفتر الأستاذ وميزان المراجعة والميزانية الختامية .

ب - النظام المركزي الإستنساخي: يتميز هذا النظام بوجود : - يوميات فرعية أو مساعدة .

- تجميع الحسابات في أربع مجموعات رئيسية (العملاء اللون الأزرق ، الموردون اللون الأحمر ، التسيير اللون  
البنفسجي ، الميزانيات الأخرى اللون الأخضر) .

- تتم عملية التسجيل في نفس الوقت في اليومية وفي دفتر الأستاذ عن طريق الورقة الناسخة

- تتم عملية تركيز الحسابات بنفس طريقة التسجيل.

ج - النظام الآلي: يعتبر هذا النظام إستفادة من المعالجة الآلية والتقنية للمعلومات باستخدام الإعلام الآلي ويعتمد  
على جهاز الإعلام الآلي وبرنامج المسك المحاسبي المتبع ، أما قواعده التقنية فتتمثل في :

- فتح يوميات مساعدة - تسجيل القيود إنطلاقا من هذه اليوميات - قيام الجهاز بتوجيه البرنامج بتوزيع المعلومات  
في كل من اليومية المركزية ، دفتر الأستاذ ميزان المراجعة ، الميزانية .

2- الخطأ المحاسبي : تقل وتكثر الأخطاء المحاسبية تبعاً لنظام المسك المحاسبي المتبع ، وهناك من الأخطاء التي لم تعد

موجودة بسبب عدم إستعمال الأنظمة القديمة ، ويمكن إيجاز هذه الأخطاء في الأنواع التالية :

أ- الخطأ الحسابي: يتمثل هذا الخطأ في الأخطاء المرتكبة في العمليات الحسابية ويكون ذلك إما في الوثائق المعتمد عليها أو في القيود المحاسبية نفسها .

ب - خطأ الترحيل والنقل : تتمثل عملية الترحيل في ترحيل القيود المحاسبية والعمليات في إطار المراحل المختلفة للعملية المحاسبية ، أما النقل فيكون في الحساب نفسه ، ويكون الخطأ خاصة بين الجانب المدين والجانب الدائن ، ويتميز هذا الخطأ بكثرته في النظامين القديمين وينعدم في النظام الآلي .

ج - خطأ التحميل : يعتبر هذا النوع من الأخطاء الكثيرة الحدوث ويكون ذلك لسببين أساسيين إما الخطأ في فهم العملية وترجمتها في لغة محاسبية أو الخطأ في انتقاء الحساب المعبر .

د - الخطأ التعويضي : يحدث مثل هذا الخطأ ولا يستطيع مبدأ القيد المزدوج إكتشافه وذلك بارتكاب خطأ بنفس المبلغ وفي كلا الجانبين مدين ودائن .

هـ - خطأ الاستعمال المكرر للوثيقة أو النسيان : يحدث مثل هذا الخطأ إما بتسجيل العملية مرتين أو أكثر أو بعدم تسجيلها نهائياً .

**\* الوقاية من الأخطاء** : أما كيفية الوقاية من الأخطاء السابقة والتقليل

فبالنسبة للخطأ الحسابي يمكن إعادة العملية الحسابية في الوثائق المعتمد عليها لأن عمليات النقل والترحيل لم تعد قائمة الآن ، بالنسبة لخطأ التحميل يتم التقليل منه بالتكوين أو الإستفسار عن محتوى الوثيقة قبل تسجيلها ، بالنسبة للخطأ التعويضي خاصة في نظام المسك الآلي يجب إعادة الإطلاع والنظر في اليومية قبل تسجيلها النهائي ، كما يمكن لعملية تحليل الأرصدة الكشف عنه ، بالنسبة للإستعمال المتكرر للوثيقة أو النسيان يمكن التقليل من ذلك بالنسبة للأول بوضع ختم على الوثائق يؤكد تسجيلها أو إتخاذ إجراء بإستعمال الوثيقة الأصلية في اليومية ونسخها في يومية أخرى .

وبشكل عام يمكن التقليل من مختلف الأخطاء بإتباع ما يلي :

-تفعيل دور المراجعة الداخلية .

-وضع إجراءات واضحة والعمل على إحترامها.

-التعاون مع هيئات المراجعة الخارجية .

-التكوين المستمر.

-الإستغلال الأمثل للوسائل التقنية .

-إحترام المبادئ المحاسبية خاصة : \* مبدأ التكلفة التاريخية \* مبدأ ديمومة المناهج والطرق \* استقلالية الدورات \*

إستمرارية الإستغلال \* الوحدة النقدية \* الحذر \* عدم المقاصة .

### \* الغش المحاسبي:

إن الغش في ظاهره يشبه الخطأ خاصة في جانبه المادي ويتميز عنه بإضافة عنصر النية أو الهدف من إرتكابه ، ويمكن

تصنيف الغش حسب معيارين هما :- الهدف من الغش - الطرف القائم به .

**1 – تصنيف الغش حسب الهدف :** للغش هدفين رئيسيين هما: اختلاس الأموال ، الأصول وتزوير المحاسبة و إظهار

صورة لها غير حقيقية .

أ- إختلاس الأصول : يتمثل الإختلاس في حصول الغير (داخل المؤسسة أو خارجها) عن ممتلكات وأصول بغير

وجه حق ومن بين الممتلكات الأكثر عرضة للإختلاس : المخزونات ، النقديات .

ويمكن أن تأخذ العملية عدة أشكال :

\* تحويل صك معد لتسديد ديون الموردين بنفس المبالغ الموجودة في الفواتير وتحصيله لفائدة طرف دون المعني في

حالة عدم الإشارة فيه على إسم المستفيد .

\* الحصول على صك من عميل للتحصيل وعدم تحويله إلى حساب المؤسسة بل إلى حساب القائم بعملية الإختلاس ،

عدد كبير من الأمثلة يمكن أن تظهر فيها عمليات الإختلاس ويمكن أن تأخذ أشكال مختلفة لكن المهم في ذلك أنها تضر

بالمؤسسة وبالتالي وجب الحرص على تفاديها عن طريق :

- المراجعة الداخلية – المراجعة الكلية ومطابقة الوثائق وعمليات الجرد .

ب- تزوير الوثائق المحاسبية : يتم تزوير الوثائق المحاسبية بهدف إظهارها بغير أو بدون وجهها الحقيقي ، وتختلف

عمليات التزوير باختلاف الهدف من ذلك ، فيمكن أن يأخذ هذا النوع شكل إنقاص من الضرائب قصد تسديد أقل

مبلغ ممكن ، كما يمكن أن تأخذ العملية بشكل عام تسجيل النواتج أي فواتير البيع قصد إظهار رقم الأعمال أقل مما

هو عليه ، كذلك يمكن تسجيل عمليات غير مدعمة بوثائق خاصة بالتكاليف ، وذلك للإنقاص من الأرباح بهدف

التقليل من الضرائب ، ويمكن أن تأخذ العملية شكلا آخر بإظهار المؤسسة في مركز مالي أحسن من المركز الحقيقي وذلك لتحقيق أرباح وهمية قصد توزيعها أو تحقيق رقم أعمال وهمي قصد الحصول على علاوات المردودية.

2- تصنيف الغش حسب القائم به : يمكن أن يقوم بعملية الغش فئتين أساسيتين : المستخدمون والمسيريون .

أ - عمليات غش يقوم بها المستخدمون : يمكن لهذه العمليات أن تأخذ شكل الإختلاس أكثر من شكل التزوير وتأتي عملية التزوير لتغطية ذلك .

ب - عمليات غش يقوم بها المسيريون : يمكن لهذا النوع من العمليات إعطاء وضعية غير حقيقية للمؤسسة من طرف المسيرين قصد الحفاظ على المنصب أو تغطية مواد التسيير أو الحصول على إمتيازات للمسيرين أو للمؤسسة ، وفي حالة المؤسسات التي لها أسهم أو مسجلة في البورصة يقصد بها إرتفاع قيمة أسهمها خاصة عند البيع أو إدخال شركاء جدد .

أما بالنسبة لعمليات الإختلاس بالنسبة لهذه الفئة يمكن القول أنها قليلة جدا أو منعدمة ، وعلى العموم لا يمكن لأي نوع من أنواع الغش أن يتم إلا بمشاركة طرفين أو أكثر سواء بشكل إيجابي أي بقصد تقييم النتائج أو بشكل سلبي من طرف المسيرين وذلك لعدم القيام بواجبهم كما ينبغي وعدم وضع ميكانيزمات أو وسائل وإمكانيات للتقليل وإلغاء عمليات الغش.

\* نقل وتكثر عمليات الأخطاء والغش في علاقة عكسية مع حسن تنظيم المؤسسة وفعالية نظام المراجعة الداخلية ملاحظة : نظرا للاعتماد في الوقت الحاضر على آليات معالجة المعلومات بطرق آلية فإنه من البديهي التأكد أولا وقبل كل شيء من صحة البرنامج وعدم احتوائه على الأخطاء أو عمليات الغش .

### المحاضرة الرابعة: إجراءات التدقيق والمراجعة المحاسبية

تتكون إجراءات المراجعة من مجموعة الإجراءات المعمول بها في المؤسسة سواء الموضوعة من قبل إدارتها أو التي تفرضها القوانين و التشريعات . وبما أن المحاسبة وسيلة لتسجيل العمليات داخل المؤسسة والتدقيق أداة للتأكد من قانونية وصحة ومصداقية المعلومات التي تنتجها هذه المحاسبة وجب التعرف على أهم الإجراءات الموجودة في المؤسسة خاصة المتعلقة منها بدورات التسيير المختلفة

1. المعلومات العامة عن المؤسسة : قبل القيام بعمليات التدقيق والمراجعة سواء الداخلية أو الخارجية لابد من الإطلاع

ومعرفة وجمع المعلومات حول النقاط التالية :

- 1- الخصوصيات العامة: قبل البدء في عمليات التدقيق والمراجعة أو وضع نظام لها لابد على المدقق أن يكون على علم بخصوصيات المؤسسة و منها : الحجم , قطاع النشاط , طريقة الإنتاج , مميزاته , الإنتاج.
- 2- التنظيم العام: يجب على المراجع أو المدقق قبل البدء في العملية أن يكون على إطلاع بالتنظيم العام للمؤسسة أي تفصيلات الهيكل التنظيمي والعلاقات المتبادلة بين المصالح.
- 3- دراسة تنظيم المصالح المحاسبية: إن المراجعة والتدقيق تشمل أغلب عملياتها الميدان المحاسبي وبالتالي على المدقق أن يكون على إطلاع واسع لتنظيم هذه المصالح والعلاقات المتبادلة بينهما والنظام المحاسبي المتبع
- 4- السجلات والدفاتر الإيجابية: يجب على المدقق أو المراجع أن يكون على إطلاع واسع بالسجلات والدفاتر الإيجابية الموجودة في المؤسسة سواء المحاسبية منها اليومية ودفتر الجرد ، أو الاجتماعية مثل دفتر الأجور وسجل حركة المستخدمين والدفاتر الأخرى ، أو القانونية مثل سجل الجمعيات العامة وسجل محاضر الإدارة ، وكل الوثائق الأخرى المرتبطة خاصة بالنشاط.
- II. دراسة الوضعية القانونية، الجبائية ، شبه جبائية : قبل القيام بعملية المراجعة على المراجع أن يكون ملما بالخصوصيات المختلفة للمؤسسة والأحكام المختلفة المطبقة عليها والمتماشية مع طبيعتها وشكلها القانوني أو مع النشاط الذي تمارس فيه ومن ذلك :
- 1- الوضعية القانونية: إن إختلاف الوضعية القانونية أو الشكل القانوني للمؤسسة يفرض تنوع أو إختلاف الأحكام القانونية المطبقة عليها ومن ذلك شكل و نوع المراجعة التي يمكن للمراقب أو المدقق القيام بها ، فمثلا الإختلاف بين مؤسسة فردية وشركة أو شركة عامة وخاصة يفرض إختلاف في تكوين رأس المال و إختلاف في الهيئات المديرة أو المسيرة للشركة ، كذلك تختلف ما بين شركة وطنية محلية وشركة أجنبية يفرض على المراجع مراعاة إختلاف في الجوانب القانونية المنظمة له .
- 2- الوضعية الجبائية: يقصد بها الوضعية الضريبية للمؤسسة ويتنوع النظام الضريبي المطبق عليها وكذلك الإعفاءات المختلفة التي تستفيد منها ومعدلات الرسم المطبق فيها .
- 3- الوضعية شبه الجبائية: تتمثل الوضعية شبه الجبائية في المؤسسة في الاشتراكات التي يفرض عليها القانون تسديدها والهيئات التي يفرض عليها الانخراط فيها . وبشكل عام تتمثل في الهيئات الاجتماعية التي يفرضها قانون العمل وخاصة التأمين الاجتماعي ، حيث يفرض القانون على كل مؤسسة الانخراط في هيئات الضمان الاجتماعي وما

يفرض القانون على بعض القطاعات الخاصة بالبناء والأشغال العمومية والري الانخراط في صناديق اجتماعية خاصة وتسديد إشتراكات العطل المدفوعة وسوء الأحوال الجوية، وبالتالي فإن معرفة المدقق لهذه الأنظمة والأحكام المسيرة والمنظمة لها ضروري قبل البدء في عمليات المراجعة .

## أنواع المراجعة

وقد قسمنا هذا المطلب إلى سبعة فروع:

1: المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة

تتضمن المراجعة نوعين:

1.1. مراجعة المؤسسات العمومية:

تنصب المراجعة العامة على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في الشركات التجارية أو الصناعية

1.2 مراجعة الشركات الخاصة: هي مراجعة الشركات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه الشركات، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والهمة المسندة إليه

2: من زاوية نطاق عملية التدقيق

نتطرق إلى نوعين من عملية المراجعة

2. 1 المراجعة الكاملة أو المراجعة الكامل:

كان المراجعة قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل

اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدائها وتحقيق نظام دقيق متين لها ، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

## 2. 2 التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون.

ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحیی نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

## 3. من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

نجد فيها نوعين:

### 3. 1 المراجعة الإلزامية: تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على

المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى

المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

### 3. 1 المراجعة الاختيارية: في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب

المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المؤسسات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور

الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

4. من حيث وقت عملية التدقيق:

يتضمن نوعين

4.1- التدقيق النهائي: يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

4.2- التدقيق المستمر: يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المؤسسة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

5. المراجعة حسب الهدف .

ينقسم هذا التدقيق إلى أربعة أقسام

1- التدقيق المالي: يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المؤسسة.

2- التدقيق الإداري: من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المؤسسة يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

3- تدقيق الأهداف: يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المؤسسة قد حققت الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المؤسسة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقييد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

4-التدقيق الاجتماعي: التأكد من أن المؤسسة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

6. المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها

تتضمن هذا النوع من المراجعة نوعين منها

6.1-المراجعة الداخلية: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاته وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المؤسسة وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراجعة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يفي عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.

6. 2 المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة

والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة

الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا

للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. وختاما فإن تقرير المراجع الخارجي يرد

نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

7. المراجعة حسب الاهتمام: وهي نوعين:

1-7- المراجعة المالية والمحاسبية: وهي أيضا تنقسم إلى نوعين:

أ- المراجعة القانونية: وهي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا و المسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمة التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحاييد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجرد)، هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.

ب- المراجعة التعاقدية: وهي مراجعة يقوم بها مراجع مربي في إطار تعاقدية و الفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

والمراجعة التعاقدية يقوم بها محافظ الحسابات

## المحاضرة الخامسة :محافظة الحسابات

### 1.ضرورة المراجعة القانونية ومجالاتها :

**1 – الجوانب التاريخية والقانونية للمراجعة :** بفضل تطور النشاط الإقتصادي وظهور الشركات التجارية الكبرى في نهاية القرن 18 ،وبسبب الفصل بين ملكية هذه الشركات وتسييرها ظهرت الحاجة إلى وجود مراقب حسابات مثل هذه الشركات الذي هو طرف ثالث يفترض فيه الحياد .

وبالنسبة للجزائر فإن الإشارات الأولى لمثل هذه المراجعة جاء فيها القانون التجاري المتضمن في الأمر 59/75 وكذلك القانونين رقم 01-88 و 04-88 ثم في المرسوم التشريعي رقم 08-93 وكذلك في القانون 91-08 يتم تعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة .

**2 – طرق وشروط التعيين :** يتم تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات والهيئات التي يفرض عليها القانون ذلك خاصة الشركات التجارية ، الدواوين ، المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والجمعيات التي تستفيد من إعانات الدولة ، يتم تعيين محافظ الحسابات في إحدى الحالات الآتية

- في العقد التأسيسي.

• في الجمعية العامة التأسيسية .

• في الجمعية العامة العادية .

• بواسطة القضاء .

يشترط في محافظ الحسابات المعين ما يلي :

• التسجيل في المنظمة المهنية .

• عدم وجود الموانع خاصة مانع القرابة مع القائمين بإدارة الشركة (مجلس الإدارة) والعمل المأجور السابق مع

الشركة ، أو أداء خدمات أخرى للشركة كمرقب تعاقدى أو مستشار جبائي لمدة أقل من ثلاث سنوات .

• العقوبات التأديبية خاصة التوقيف المؤقت أو النهائي.

**3 – خصائص المهمة :** تتمثل خصائص مهمة محافظ الحسابات في الواجبات المفروضة عليه وفي الحقوق التي تمنحها

إياه .

فبالنسبة للواجبات يمكن ذكر :- الإستقلالية ، الكفاءة ، الطابع الدائم للمهمة ، القيام بعمليات التحقيق والتحري ،

الأداء الشخصي للمهمة .

أما بالنسبة لحقوق محافظ الحسابات فيمكن ذكر العناصر الآتية : الحرية التامة في العمل ، الحصول على المعلومات

والوثائق ، الإستدعاء إلى الإجتماعات (الجمعية العامة ، مجلس الإدارة) يمكنه الحضور أو عدم الحضور باستثناء

الاجتماع المخصص لتقديم الميزانية ، تلقي الأتعاب.

II. **مهام وأعمال محافظ الحسابات :** لكي يقوم محافظ الحسابات بمهمته الأساسية المتمثلة في مراجعة مؤسسة ما فإنه

يقوم بمجموعة من الأعمال يهدف بالدرجة الأولى إلى إنجاز مهام معينة خاصة :

1/ **المصادقة على الحسابات السنوية :** يقصد بالحسابات السنوية الميزانية وجدول حسابات النتائج والجدول الملحق

بها ، وتتم المصادقة في تقرير عام يسمى تقرير المصادقة والهدف منه إعطاء رأي المراجع عن مدى مصداقية وقانونية

وصحة حسابات الشركة وتأخذ هذه المصادقة إحدى الأشكال الآتية :

\* المصادقة بدون تحفظ

\* المصادقة بتحفظ

\* الامتناع عن المصادقة.

2/ إعلام المساهمين والدفاع عنهم : تقع على عاتق محافظ الحسابات مهمة الدفاع عن المساهمين الذين عينوه وخاصة الاتفاقيات الموقعة بين القائمين على إدارة الشركة ، وكذلك عليه إعلام هؤلاء المساهمين بوضعية الشركة بما ورد في تقرير مجلس الإدارة وبأسهم الضمان ويتأكد من إحترام مبدأ العدالة بين المساهمين .

3/ الوقاية من الصعوبات التي تتعرض لها الشركات : يحدد القانون مهمة أخرى لمحافظ الحسابات لحماية الشركة المراجعة في إطار ما يسمى بإجراءات الإنذار ويكون ذلك في حالة ما إذا رأى أن هناك ما يعرقل إستمرارية النشاط ، ورغم إعلان مجلس الإدارة ، فإنه لم يقم بواجبه وبالتالي يمكن إستدعاء الجمعية العامة ويؤخذ على مثل هذا الإجراء الصعوبات الآتية :

\* توقيت الإنذار، \* التصادم بين هذه المهمة ومبدأ عدم التدخل في شؤون التسيير ، \* طريقة الإعلام بهذه الإجراءات ، \* الطبيعة المفاجئة لبعض المشاكل .

4/ كشف الأحداث الجنحية : تعتبر الأحداث الجنحية الأعمال التي تدخل في خانة الجرح والجرائم التي يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع عليها أثناء أدائه لمهمته ويفرض عليه القانون إعلام الجهات القضائية المختصة بهذه الأعمال ألا وهي وكيل الجمهورية ( يمثل النيابة على مستوى المحكمة ) .

III. علاقة محافظ الحسابات بالمسيرين وأجهزة الإدارة: إن الجزء الأكبر من العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات في المؤسسة هو المراجعة، وبالتالي فهو في علاقة دائمة مع مسيرها وأجهزة إدارتها وتحكم هذه العلاقة الضوابط والأهداف الآتية:

1/ عدم التدخل في شؤون التسيير: إن القانون الذي منح الصلاحيات التامة لمحافظ الحسابات للقيام بعمله خاصة إمكانية المراجعة والتدقيق الواسعة، فإنه بالمقابل منع عليه التدخل في شؤون التسيير خاصة إعداد الميزانيات وتمثيل الشركة لدى الغير وتبقى من تقدير الطرفين مجالات عدم التدخل هذه.

2/ إعلام المسيرين: إن القانون المنظم لمهنة محافظة الحسابات رغم إعطائه أهمية بالغة لمهمة إعلام محافظ الحسابات للمساهمين ، إلا أنه قد منح لهؤلاء المسيرين حق إعلامهم من طرفه، ويتمثل ذلك في التقارير وعروض الحال ، فبالنسبة للتقارير يمكن الإشارة إلى التقرير العام والتقرير المرحلي الذي يقدمه محافظ الحسابات وتتضمن مثل هذه التقارير مجموعتين أساسيتين من النقاط :

- نقاط ينص عليها القانون : مثل المراجعات التي قام بها ، المخالفات والأخطاء المكتشفة ، إعطاء خلاصة لأعماله .
- نقاط نابعة من المبادئ العامة : تقييم نظام المراجعة الداخلية ، استعمال مبدأ الأهمية النسبية ، الإشارة إلى الوثائق المقدمة للمساهمين .

أما بالنسبة لعروض الحال فلم يتضمنها القانون وتبقى من صلاحيات وتقدير محافظ الحسابات.

- 3/ تقديم الآراء والنصائح : لم يشر القانون إلى نوع النصائح التي يمكن لمحافظ الحسابات تقديمها للمؤسسة إلا أنه يمكن القول أنه يمكنه تقديم النصائح التي لا تخرج عن مهمته ولا تتنافى مع مبدأ عدم التدخل في شؤون التسيير.
- 4/ احترام السر المهني : نظرا للصلاحيات الكبيرة التي خص بها القانون محافظ الحسابات فإنه يمكنه الإطلاع على كل معلومات الشركة بما فيها التي تدخل في خانة الأسرار ومقابل ذلك فرض عليه القانون احترام السر المهني ونص على عقوبات صارمة في حالة الإخلال بذلك.

5/ المشاركة في اجتماعات هيئات الشركة : تتمثل هذه الاجتماعات خاصة في اجتماعات

الجمعية العامة سواء العادية أو الإستثنائية و اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المراجعة ، ويفرض القانون على هذه الهيئات إعلام محافظ الحسابات على هذه الاجتماعات وتقديمه الوثائق اللازمة لذلك .

17. طبيعة الأعمال المنجزة وطريقة القيام بها : تتمثل الأعمال المنجزة من طرف محافظ الحسابات لأدائه مهامه في :

1- عمليات التدقيق : يقصد بها الأعمال التقنية والقانونية التي سيراقبها خاصة مسك الدفاتر والتسجيلات المحاسبية .

2- مراجعة الانتظام والصحة : إذا كان التدقيق عبارة عن جوانب تقنية محاسبية فإن الانتظام يضم الجوانب القانونية ومعايير العمل .

3- مراجعة المعلومات : ويتمثل ذلك خاصة في عمليات التقريب والمقارنة والتجميع .

4- التحقيقات الخاصة : تتمثل هذه التحقيقات خاصة في أسهم الضمان ، المبالغ المدفوعة كأعلى رواتب في المؤسسة ، و العقود المبرمة بين الشركة ومسيرها .

5- التحقيقات الإستثنائية : تتمثل هذه التحقيقات في التقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات في الحالات

الآتية :

تعديل رأس مال الشركة ، تحويل شكل الشركة ، إعلام وكيل الجمهورية بالأحداث الجنحية، استدعاء الجمعية العامة في حالات خاصة، القيام بإجراءات الإنذار .

أما طريقة القيام بهذه الأعمال فتتمثل فيما يلي :

أ- قبول المهمة ( الوكالة ) و الاتصال بالمؤسسة : بعد تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة يقوم بقبول هذه الوكالة ويتصل بالمؤسسة المعين فيها للتعرف على مسيرتها وعلى نشاطاتها .

ب- الأعمال الوسيطة : وتتمثل هذه الأعمال في التقرير المرحلي الذي يتضمن : - تقييم نظام المراجعة الداخلية وعمليات مراجعة أهم الحسابات .

ج- أعمال نهاية السنة : لكي يقدم محافظ الحسابات تقرير المصادقة النهائي عليه أن يقوم بأعمال نهاية السنة مع ما يفرضه ذلك من إطلاع على الدفاتر وعلى الوثائق المحاسبية وعلى السجلات المحاسبية أو أية وثيقة يراها مناسبة مع استعمال التقنيات المعروفة في هذا المجال .

د- تكوين ومسك ملف العمل : لكي يؤدي محافظ الحسابات مهمته عليه أن يمسك ملف المؤسسة التي عين فيها يسمى بملف العمل ، ويتضمن هذا الملف جزئين أساسيين : \* الملف الدائم \* والملف الدوري

فبالنسبة للأول يتضمن خاصة الوثائق الأساسية للمؤسسة مثل : العقد التأسيسي والمخطط المحاسبي القطاعي ونسخة من السجل التجاري ، بينما الملف الدوري يكون سنويا ويتضمن الوثائق السنوية التي يريد محافظ الحسابات الاحتفاظ بها.

هـ - إعداد وتقديم التقارير: إن المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هو إبداء رأي تقني قانوني على تسيير المؤسسة وعلى حساباتها ويكون ذلك في إطار تقارير يقدمها إلى الجمعية العامة أو إلى أجهزة تسيير المؤسسة وتتمثل هذه التقارير في :

- تقرير الأعمال الوسيطة - تقرير المصادقة - التقرير الخاص - التقرير الاستثنائي.

V. مسؤوليات محافظ الحسابات : يعتبر محافظ الحسابات قائم بالعمل لحسابه الخاص

ويتحمل مقابل ذلك المسؤولية التامة عن أعماله والتي تأخذ إحدى الأشكال الثلاثة المعروفة :

-المسؤولية المدنية - المسؤولية الجزائية - المسؤولية التأديبية .

1 - المسؤولية المدنية : لكي يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية عن أعماله لابد من تحديد نطاق هذه

المسؤولية ويتمثل ذلك في تحديد الواجب المفروض عليه والمتمثل في واجب الإمكانيات

أما تحميل المسؤولية في حد ذاتها فلا بد من تحقيق الثلاثية المعروفة: الخطأ ، الضرر ، و العلاقة السببية بينهما ، أما طبيعة الأخطاء المرتكبة والمسؤولية المترتبة عنها فهناك نوعين :

أ- المسؤولية عن أخطائه: ويتحمل كامل المسؤولية عنها

ب- المسؤولية عن أخطاء الغير: ويكون هذا الغير إما مساعدوه أو الخبراء الذين يستعينوا بهم أو مسيري

المؤسسة أو مستخدميها

فبالنسبة لأخطاء مساعديه يتحمل المسؤولية التامة عنهم ، وبالنسبة لأخطاء الخبراء المستعان بهم يتحمل أيضا المسؤولية ويمكن العودة عليهم .

أما بالنسبة لمسيري المؤسسة فيتحمل المسؤولية فقط إذا كان على علم بها ولم يشر إليها في تقريره .

أما بالنسبة لأخطاء مستخدمي الشركة فإن المسؤولية الأساسية عليهم تعود إلى مسؤوليهم ، و لكن مسؤولية محافظ الحسابات تبقى دائما في حالة علمه بذلك ولم يشر إليها .

أما نتائج هذه المسؤولية فتتمثل أساسا عند حدوث الضرر في التعويض .

2 – المسؤولية الجزائية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون ،

وتنقسم هذه الجرائم إلى نوعين : جرائم مرتكبة من طرفه والمشاركة في جرائم مرتكبة من طرف الغير .

أ- جرائم مرتكبة من طرفه: تتمثل الجرائم التي يمكن أن يرتكبها محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته وتدخل في نطاق مسؤوليته فيما يلي :

✓ الجريمة الخاصة بالموانع: يقصد بها قبول المهمة وأدائها رغم وجود الموانع لذلك مع توفر سوء النية ، حيث

يشترط في هذا النوع :- حدوث المانع - توفر النية السيئة – قبول المحافظ للمهمة أو تمسكه بها.

✓ الإعلام الكاذب ( المعلومات الكاذبة ): تتمثل عناصر هذه الجريمة في :

- إعطاء أو التأكيد على معلومات تخص وضعية الشركة المراجعة .

- الطابع الكاذب لهذه المعلومات .

- توفر النية السيئة .

✓ عدم كشف الأحداث الجنحية : إن القانون يفرض على محافظ الحسابات إعلام الجهات القضائية ( النيابة العامة) بالأحداث الجنحية التي يكتشفها أثناء أدائه لمهمته ، وفي حالة عدم قيامه بذلك فيكون قد ارتكب هذه الجريمة ، ويشترط في ذلك : - وجود فعل جنحي في الشركة وفي مجال تدخلها .

- كون محافظ الحسابات على علم به .

- عدم إطلاع وكيل الجمهورية بذلك .

✓ كشف السر المهني : يجب إطلاع محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهمته على المعلومات ومنها السرية للمؤسسة فإن القانون يفرض عليه عدم كشفها إلا لمن هو مؤهل لذلك .

و الإرتكاب لمثل هذه الجريمة يجب توفر الشروط الآتية :

\* وجود أفعال تعتبر بمثابة أسرار \* كون محافظ الحسابات على علم بها بمناسبة أدائه لمهمته \* النية السيئة .

✓ الممارسة الغير مشروعة للمهنة : يدخل في ذلك عدم تسجيل المحافظ في المنظمة المهنية أو استعماله لألقاب وتخصصات غير حقيقية أما العقوبات التي تنتج عن إرتكاب الجرائم السابقة فيحددها قانون العقوبات وتكون في أغلب الأحيان غرامات أو السجن أو كلتا العقوبتين .

ب - المشاركة في جرائم يرتكبها الغير : يمكن لمحافظ الحسابات أن يكون مشاركا في جرائم يرتكبها الغير وخاصة القائمين على إدارة المؤسسة ( أعضاء الإدارة ) ويمكن أن تكون هذه المشاركة إيجابية أو سلبية ، ويشترط في هذه الجريمة :

- أن يكون الفعل الذي قام به الفاعل الرئيسي معاقب عليه .

- أن يكون هذا الفعل مادي يوضح المشاركة أو المساهمة .

- النية السيئة .

ومن بين الجرائم التي تدخل في هذا الإطار الجرائم المتعلقة بالمسائل الضريبية .

3 - المسؤولية التأديبية : إضافة إلى المسؤوليات السابقة التي يتحملها محافظ الحسابات ، يمكنه أن يتحمل مسؤولية تأديبية عن بعض الأعمال أو التصرفات التي يقوم بها ، ويتم رفع دعوى والمثول في مثل هذه الحالات أمام اللجان التأديبية و الانضباطية على مستوى المجالس المهنية ، ويمكن أن تأخذ العقوبة حسب درجة الفعل المرتكب إحدى الحالات الآتية :

\* التوبيخ \* الإنذار \* التوقيف المؤقت \* التوقيف النهائي أو الشطب .

## VI- الأتعاب

إن عمل محافظ الحسابات هو عمل خاص ، يكون مقابل أتعاب يدفعها العميل أي المؤسسة المراجعة، وتخضع هذه

الأتعاب للمبادئ الأساسية الآتية وهي:

-تحديد الأتعاب من طرف السلطة

-عدم خضوعها للتفاوض تطبيقاً لمبدأ استقلالية المحافظ

-تحديد قاعدة الحساب وهي:مجموع الأصول باستثناء فرق إعادة التقدير، مجمع النواتج باستثناء الحسابين 76،78

في الوقت الحاضر(2010) تخضع الأتعاب لقرار وزير المالية المؤرخ في:2006/12/06

ج.ر رقم: 2007/ 04 والمعدل للقرار المؤرخ في:94/11/07، ويتضمن :

- أساس الحساب :ساعات العمل المقابلة لكل مبلغ محسوب بجمع إجمالي الأصول والنواتج.

-المعدل الساعي الحالي هو:500 دج للساعة خارج الرسم

-الحد الأدنى هو:40000دج والحد الأعلى هو:2 250 000 دج

والتدقيق القضائي يقوم به الخبير القضائي: المراجعة المحاسبية القضائية

الخبرة المحاسبية القضائية والوكالة والتصريف القضائي

## المحاضرة السادسة: الخبرة المحاسبية القضائية

عملا بمبدأ عدالة الأحكام القضائية ، ولإعطاء القاضي كل المعلومات المتعلقة بالنزاع ، يسمح القانون باللجوء إلى إختصاصيين تقنيين في جميع الميادين لمساعدة القضاء في توضيح النقاط التقنية للملفات المطروحة وهو ما يطلق عليهم بالخبراء القضائيين ، وتعتبر المحاسبة من إحدى هذه المجالات . وتعتبر الخبرة المحاسبية القضائية إجراء استثنائي يمكن أن تمس كل القضايا خاصة : المدنية ، التجارية ، الإدارية والجزائية .

وتشترك الأنواع المختلفة للخبرة في النقاط التالية :

- تكون الخبرة بناء عن قرار من القضاء و إنطلاقا من نزاع موجود فعلا.
- يكون تعيين الخبير من إختصاص القاضي.
- يكون إختيار الخبير من إختصاص القاضي
- الطابع التقني للخبرة .
- الطابع المؤقت لمهمة الخبير.
- أداء المهمة مقابل أتعاب .

### -I- خصوصيات الخبرة

تعتبر الخبرة جزء من مراحل القضية وبالتالي فإنها ستتأثر بنوع القضية المنجزة فيها وبطبيعتها، وعليه فإن مميزات الخبرة تكون كمايلي:

أ- في القضايا المدنية: تعتبر الخبرة في القضايا المدنية النموذج الأساسي في كيفية إجرائها والتي لا بد أن تراعى فيها النقاط الآتية :

1/ محتوى المهمة ومضمونها: يحدد القاضي المكلف بالملف ما هو مطلوب من الخبير تقديم رأيه فيه ، بالتالي يحدد له في قرار التعيين الجوانب المطلوب دراستها.

2/ واجبات الخبير: لكي يستطيع الخبير القضائي تقديم التوضيحات للنقاط التقنية التي طلبها القاضي منه لا بد من إحترامه لما يلي :

\* قبول المهمة \* إحترام المدة المحددة \* أداء المهمة \* تقديم التقرير .

ب- في القضايا الإدارية: بالإضافة إلى النقاط العامة في القضايا المدنية فإن الخبرة في القضايا الإدارية تتميز ب: \* إمكانية تعدد الخبرات

\* الدور الخاص لممثلي الإدارة في إجراء الخبرة  
\* تقديم تقرير من طرف ممثل الإدارة .

ج- في القضايا التجارية: تتميز القضايا التجارية أكثر من غيرها بالسرية والسرعة ولذلك غالبا ما تكون القضايا تحتاج إلى مدة قصيرة ولهذا يتم اللجوء إلى طريقة أخرى في كثير من الأحيان تسمى بالتحكيم كما يمكن الإبقاء على القضايا التجارية العادية .

د- في القضايا الجزائية: تختلف الخبرة في القضايا الجزائية عن غيرها من الخبرات السابقة في عدة نقاط منها:

1/ هدف الخبرة : حيث إذا كانت الخبرات السابقة تهدف إلى تحديد رصيد حساب ما أو مبلغ التعويض فإن هدف هذا النوع هو تحديد الجريمة.

2 / أداء المهمة : إن هذه المهمة بهدفها السابق تفرض طرق خاصة للقيام بها منها : إستعمال المبادرة الشخصية لإيجاد ما تحاول الأطراف إخفائه.

3/ الإجراءات الجزائية: تتمثل الإجراءات الجزائية في عدة نقاط منها :

❖ الدعوى العمومية : تكون الدعوى العمومية من إختصاص النيابة العامة التي يتم افتتاحها إنطلاقا من الدعوى المباشرة أو فتح تحقيق .

❖ إجراءات التحقيق: تتم إجراءات التحقيق عبر وسيلتين ، المعلومات الشفوية أو جمع الوثائق .

❖ دور الإنابة القضائية : يتمثل دورها في الأعمال التي من المفروض أن يقوم بها قاضي التحقيق والذي يوكلها إلى السلطة القضائية على مستوى الشرطة القضائية أو الدرك.

❖ إختتام التحقيق : عندما ينتهي قاضي التحقيق من عمله يرسل الملف مصحوبا بكل الوثائق للنيابة ولها الحق في الإحالة ، أو طلب تحقيقات إضافية أو عدم وجود وجه لإقامة الدعوة.

\* المبادئ الأساسية في مجال التحقيق لإنجاز الخبرة :

• سرية التحقيق.

• البحث عن التحقيق بما فيها أدلة الإثبات والنفي .

• الإستماع إلى المهتم والطرف الثاني والغير.

**II- مسؤوليات الخبير القضائي :** يعتبر الخبير القضائي قائما بعمله ولحسابه الخاص ويتحمل المسؤولية التامة عن هذه الأعمال وتكون هذه المسؤولية في أشكالها الثلاثة : المدنية , الجزائية , التأديبية حسب طبيعة الخطأ المرتكب . أما العقوبات التي يمكن التعرض لها فرغم إختلافها إلا أنها يمكن أن تأخذ إحدى الأشكال الآتية : \* الاستبدال خلال الخبرة \* التخفيض من الأتعاب \* الشطب من قائمة الخبراء \* التوقيف المؤقت.

**ثانيا:الوكالة القضائية أو التصرف القضائي**

-تتمثل الوكالة القضائية في توكيل شخص من طرف القضاء لتسيير مؤقت لشركة أو مؤسسة ما،ويكون هذا التسيير إما تصفية قضائية أو توكيل تصرف قضائي.

**1-التصفية القضائية**

ينص القانون التجاري على حالات يمكن فيها للقضاء الأمر بحل شركة ما ووضعها قيد التصفية وخاصة في حالة التوقف عن الدفع،ويوكل المهمة إلى شخص مهني مختص يتم تعيينه في قرار أو حكم التصفية،ومن مهام هذا الأخير القيام بعمليات التصفية المعروفة خاصة:

تحقيق الأصول والتكفل بالخصوم مثلما هو الحال في التصفية الإدارية،مع فارق أساسي أن الإشراف على مثل هذه التصفية يتولاها قاض منتدب من طرف المحكمة.

يكون دور المصفي دورا تقنيا ومساعدة للقضاء،وبعد تحقيق الأصول وتجميع المبالغ يتم التكفل بالخصوم وحسب الأولويات القانونية المعروفة خاصة أولوية الأجور وديون الخزينة العمومية والديون الرهنية .....الخ.

## ب-التسيير أو التصرف القضائي

على عكس التصفية القضائية التي يراد لها إنهاء حياة الشركة، فإن التسيير القضائي يراد منه استمرارية الشركة في النشاط، ولكن بتسيير من طرف شخص خارجي مستقل يعينه القضاء وهذا حفاظا إما على حقوق الغير أو على استمرار نشاط المؤسسة بحد ذاتها.

## ج-الأشخاص المؤهلين لتولي المهمة

ينص التشريع الجزائري خاصة الأمر 96/23 المؤرخ في: 09/07/96 والخاص بالوكيل المتصرف القضائي، والمرسوم التنفيذي رقم: 97/417 المؤرخ في: 08/11/97 الذي يحدد كيفيات إعداد قائمة الوكلاء، على أنه:  
- يتم تعيين هؤلاء الوكلاء المتصرفين القضائيين من بين الذين تتوفر فيهم الشروط الآتية:

1- أن يكون المعني خبيرا ضمن المهن الآتية : المحاسبة، محافظة الحسابات، التسيير العقاري، الفلاحة، الصناعة، الأعمال البحرية(المادة:10)

2- أن لا تقل خبرته المهنية عن 5 سنوات.

## د-الأتعاب

إن عمل المصفي أو الوكيل المتصرف القضائي يكون مقابل أتعاب وغالبا ما يحددها القانون. وتم تحديدها من طرف المرسوم التنفيذي رقم: 97/418 المؤرخ في: 09/11/97 الجريدة رقم: 97/74)

ينطلق حساب الأتعاب المتحصل عليها من الأعمال التي ينجزها الوكيل والتي تأخذ بعين الاعتبار وحسب النشاط مجموعة من المعايير ومنها:

-الديون الناتجة والمحصاة والمدققة.

-الأصول المحققة أو الأموال المقبوضة

-تسيير الأموال

-الأجور المسددة للعمال العاملين في التصفية

-الإيرادات المحققة في حالة الاستغلال المباشر

تحسب الأتعاب على أساس نسب مئوية وبالشرائح، وتقل هذه النسب كلما ارتفعت الشرائح. حيث

بالنسبة ل:-الديون المحصاة: من 3% إلى 10%.

-الأصول المحققة: من 6% إلى 15%.

- إيرادات استغلال المحل: 3../.0.1../.

- تسيير حر (اتاوات): 20../.10../.

- الديون المقبولة (حسب العدد): 25 دج الى 10 دج لكل دائن

- الأجر: من 25000 دج الى 65000 دج ارتفاعا حسب أجور العمال

2.7- المراجعة العملية: نشأة بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسيير

المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات.

المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة

المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.

حسب القائم بعملية التدقيق : وينتج عن ذلك التدقيق الذاتية (الداخلية) ، التدقيق التعاقدية ، التدقيق

القانونية ، التدقيق القضائية .

وعلى هذا الأساس يمكن إجراء مقارنة بين الأنواع الأربعة من التدقيق في عدة نقاط تمثل خصوصيات كل

نوع.

خصوصيات	التدقيق الذاتية	التدقيق التعاقدية	التدقيق القانونية	التدقيق القضائية
طبيعة المهمة	وظيفة دائمة في المؤسسة	تعاقدية	قانونية عامة	محددة من طرف المحكمة بصفة دقيقة
التعيين	من طرف المديرية العامة	من طرف المديرية العامة	من طرف المساهمين	من طرف المحكمة
الهدف	-تحسين الطرق المستعملة -تقديم الإقتراحات والإجراءات للإدارة لتحسين وتطوير إنتقال المعلومات.	-المصادقة على قانونية ومصداقية الحسابات	- المصادقة على قانونية ومصداقية الحسابات وحقيقتها - التحقق من تطابق المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة	-مساعدة القضاء وتوضيح النقاط المطلوبة
التدخل	مهمة موضحة من طرف المديرية العامة.	-مهمة موضحة في رسالة المهمة (الإتفاقية).	-مهمة دائمة موزعة خلال المدة القانونية.	-مهمة محددة من طرف القاضي.
الإستقلالية	- عدم تعدي الصلاحيات والتسلسل الهرمي للمسؤوليات	-كلية إتجاه الجميع	-كلية إتجاه الإدارة والمساهمين	-يجب أن تتحقق إتجاه المتنازعين

- يجب إحترامه بدقة	- يجب إحترامه بدقة	- إحترامه في مجال المصادقة وغير مطلوب في مجال الإستشارات والنصائح	- التدخل في شؤون التسيير	عدم التدخل في شؤون التسيير
- القاضي المكلف بالملف	- مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين	- المديرية العامة ومجلس الإدارة	- المديرية العامة	الأطراف الموجه إليها التقرير
- التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين لدى المحاكم	- التسجيل في المنظمة المهنية	- يشترط التسجيل مع إستثناءات	- موظف أجير	شروط الممارسة
- غير مفروض بشكل عام	- مفروض	- غير مفروض	- غير مفروض على العموم	الإطلاع عن الأحداث الجنحية
- واجب النتيجة بشكل عام	- واجب الإمكانيات	- واجب النتيجة والإمكانيات حسب المهمة	- واجب النتيجة	طبيعة الواجبات
- مدنية ، جزائية ، تأديبية	- مدنية ، جزائية ، تأديبية	- مدنية ، جزائية ، تأديبية	- موضحة في عقد العمل	نوع المسؤولية
- تحدد من طرف القاضي المكلف بمراجعة الخبرة	- محددة بأحكام قانونية	- محددة في الإتفاقية أو العقد	- محددة في عقد العمل	العزل
- مقترحة من طرف الخبير ومحددة من طرف القاضي	- محدد في جدول رسمي	- محددة في الإتفاقية	- عبارة عن أجر	المقابل المادي
- أعمال وإجراءات حسب إحتياجات الخبرة المطلوبة.	- تقييم الإجراءات -تقييم التدقيق الداخلية -مراجعة الحسابات -التدقيق القانونية	-تقييم الإجراءات -تقييم التدقيق الداخلية -مراجعة الحسابات - أعمال أخرى	-تقييم الإجراءات -تقديم النصائح والتوجيهات -تحسين التدقيق الداخلية -مراجعة الحسابات	الإجراءات المتبعة

## المحاضرة السابعة: تقنيات المراجعة والتدقيق

لتحقيق الهدف من التدقيق ومراجعة الحسابات يعتمد المراجع على مجموعة من التقنيات يمكن أن تستعمل منفردة أو مع بعضها ، وتدخل جميعها في المراجعة غير الشاملة لأن هذه الأخيرة هي أفضل وسيلة ، لكن عدم إمكانية تحقيقها توجب اللجوء إلى مثل هذه التقنيات ولتسهيل دراستها تقسم إلى ثلاث مجموعات رئيسية وتدرج ضمن كل مجموعة تقنيات لها نفس طريقة العمل أو تكون متقاربة ومن ذلك :

### المجموعة الأولى : مجموعة التقنيات الكيفية : وتشمل :

- ا. وصف أنظمة المؤسسة .
- اا. المراجعة المتبادلة للوظائف.
- ااا. الإتصال بالمستخدمين وجمع المعلومات .

### المجموعة الثانية : مجموعة التقنيات الكمية الأساسية : وتضم كل من :

- ا.تقنية التجميع.
- اا.المراجعة العينية .
- ااا.مراجعة قانونية ومصداقية أرصدة الحسابات .

### المجموعة الثالثة : مجموعة التقنيات المساعدة : وتضم كل من :

- ا. العينات الإحصائية أو التقدير .
- اا. المراجعة الإستدلالية .
- ااا. المراجعة المتبادلة للحسابات .
- اااا. الإستثمارات .

## المجموعة الأولى: التقنيات الكيفية :

تخص تقييم نظام المراجعة الداخلية ، وسميت بالكيفية لأنها لا تحتاج إلى استعمال أرقام، وإنما عبارة عن تكوين رأي لدى المراجع وتحديد المجالات التي يرى أن إمكانية الأخطاء والنقائص فيها ستكون كبيرة ، وبالتالي مراجعة ومراجعة هذه الجوانب سيكشف القدر الأكبر منها وهي تضم :

ا. وصف أنظمة المؤسسة : إن وصف أنظمة المؤسسة الهدف منه دراسة طرق معالجة و

انتقال المعلومات خاصة ما يمس الجوانب المحاسبية منها ، وبالتالي فعلى المدقق أن يفهم بدقة هذه الجوانب ويشرحها لمساعدته حتى تتم متابعة العمليات ويتم ذلك من خلال النقاط التالية :

1 / الرسم التخطيطي لحركة الوثائق : إن الهدف من هذا الرسم هو توضيح مسلك المعلومات المالية انطلاقاً من مصدرها حتى محاسبتها وتوضيح الدعائم المستعملة والمتمثلة في الدفاتر المختلفة .  
التعرف على الوثائق الأساسية المستعملة في المعالجة المحاسبية .

2 / الوصف الشخصي للنظام من طرف المراجع : يمكن لرئيس فريق المراجعة أن لا يلجأ إلى الرسم التخطيطي ويعتمد على الطريقة الوصفية ومنه جاءت تسمية هذه الطريقة بالفرنسية Narratif وهي مشتقة من Narration وهي القصة أو الرواية وذلك لشرح طريقة إنتقال هذه الوثائق .

3 / المسلك Le tracé : يتم اللجوء إلى طريقة المسلك الذي هو أيضا رسم تخطيطي ويتم الإشارة فيه إلى الفروع العمودية التي تمثل المصالح المختلفة والتي تمر عبرها الوثائق ومن بين الجوانب الأساسية لهذه الطريقة واللجوء إلى الرموز المعروفة والمتفق عليها لتسهيل فهم طريقة الإنتقال هذه.

4 / الملاحق المساعدة Les Annexes: يمكن للمراقب المحاسبي سواء أثناء استعمال الرسم التخطيطي أو المسلك الاعتماد على ملاحق أو وثائق مساعدة لتوضيح أكثر لطرق إنتقال الوثائق و المعلومات .

## II. المراجعة المتبادلة للوظائف Le contrôle mutuel des fonctions :

إن الهدف الأساسي من هذه التقنية هو الوصول إلى نفس النتيجة لعملية ما معالجة من طرف وظائف متعددة وبالتالي يجب إستعمال المراجعة المتبادلة للأعمال المنجزة أو إستعمال المراجعة المتبادلة لوظائف المؤسسة بالنسبة للطريقة الأولى يتم اللجوء إلى وسيلتين أساسيتين :

1/- المراجعة المتبادلة للأعمال المنجزة : والتي نجد فيها ما يلي :

أ- تقسيم العمل الرئيسي إلى أعمال ثانوية : يعتبر العمل المحاسبي أحسن صورة لهذا التقسيم خاصة باستعمال اليوميات المساعدة ويظهر ذلك جليا في الأعمال الآتية :

- شخص يقوم بتسجيل فواتير المشتريات وشخص آخر يقوم بتسجيل عمليات تسديد فواتير الموردين في يومية البنك مثلا وفي النهاية لابد من الوصول إلى نفس النتيجة التي تخص رصيد الموردين .

- كذلك الحال بالنسبة للمبيعات ، فشخص يقوم بتسجيل فواتير البيع في يومية المبيعات ، وشخص آخر يقوم بتسجيل عمليات التحصيل انطلاقا من البنك أو الصندوق ، وفي النهاية لابد أن يكون رصيد العملاء المسددين لفواتيرهم أو الغير المسددين ، واحد بالنسبة للشخصين القائمين بعمليات التسجيل .

ب- تغيير مواقع عمل الأشخاص : يتم اللجوء إلى تغيير مواقع الأشخاص داخل المؤسسة إما لكسر الجمود أو لاحتمال اكتشاف الأخطاء وحالات الغش أو التدريب على عمليات أخرى

ج - المراجعة المتبادلة لوظائف المؤسسة : وهذه الطريقة تتمثل في إمكانية مراجعة وظائف المؤسسة بعضها البعض خاصة مع وظيفة المحاسبة التي تهمنا هنا كثيرا .

\*المراجعة المتبادلة بين وظيفتي التمويل والمحاسبة : ويحدث ذلك خاصة حين اتباع طريقة الجرد الدائم ، فوظيفة التمويل تقوم بعملية الشراء والتخزين ووظيفة المحاسبة تسجل هذه العمليات بالتالي فإن عمل المراجع بين الوظيفتين يكون في الوثائق النهائية المنتجة ، فبالنسبة للمشتريات فإن مبالغها تكون في وثائق التمويل وتكون في حركة حسابات المشتريات (ح/38) .

أما بالنسبة للمخزونات فإن مقارنة ما يسمى بالجرد الفيزيائي المعد من طرف وظيفة التمويل والجرد الحسابي المعد من طرف وظيفة المحاسبة تعد أحسن طريقة للمراجعة .

\*المراجعة المتبادلة بين وظائف التسويق والمحاسبة : إن وظيفة التسويق في المؤسسة هي المنتجة للمعلومات الخاصة برقم الأعمال ، والمحاسبة تقوم بمعالجة هذه المعلومات وبالتالي لابد من التطابق التام بين الأرقام المتوصل إليها انطلاقا من هاتين الوظيفتين .

هذه أمثلة فقط مما يمكن أن تقدم المراجعة المتبادلة بين كل وظيفة ووظيفة المحاسبة ، وبنفس الطريقة يمكن الإشارة إلى وظائف تسيير العتاد ، تسيير المستخدمين ، ووظائف أخرى ، والمراجع المحاسبي عندما يقوم بتحرياته

وملاحظته في هذا المجال فهو يسعى إلى التأكد من وجود هذه المراجعات ليقرر ما مدى الثقة التي سيولمها للمعلومات

المنتجة المتداولة للمؤسسة وبالتالي تقرير نوعية ودرجة الأعمال التي سيقوم بها لأجل المراجعة .

### III. الاتصال بالمستخدمين وجمع المعلومات :

#### La communication avec le personnel et la collecte des informations :

إن الاتصال بمستخدمي المؤسسة المراد مراجعة محاسبتها يتم إما بشكل رسمي عن طريق الإستمارات والإجابات المكتوبة

أو بشكل غير رسمي وذلك عن طريق استفسارات شفوية وإجابات شفوية كذلك .

وتعتبر هذه الأخيرة ذات قوة دلالية ضعيفة لكنها قد توجه المراجع إلى أنواع المراجعات الواجب القيام بها .

وهناك صعوبات كبيرة في اتصال المراجع مع مستخدمي المؤسسة خاصة درجة التقارب بينها ، ويلعب العامل النفسي دورا

كبيرا في ذلك وفي الواقع وفي أغلب الأحيان يصطدم المراجع بفكريتين أساسيتين حول مهمته .

فالمسئولين يرون فيه شخصا مقلقا ويجب إعطاؤه المعلومات بقدر كبير من الحيطة والحذر بينما العمال يرون فيه

شخصا عادلا يعيد لهم حقوقهم المهضومة ( لأن أغلب العمال يعتقدون ضياعا لحقوقهم ) وعليه التعامل مع هذه

الثنائية بقدر كبير من الفطنة و الإستقلالية حتى يحصل على المعلومات التي تسهل مهمته ويمكن تصنيف المعلومات التي

سيجمعها المراجع إلى نوعين أساسيين :

1/المعلومات الكتابية : تعتبر المعلومات الكتابية ذات أهمية كبيرة وقوة ثبوتية أيضا ويمكن للمراقب المحاسبي الحصول

على هذه المعلومات بمناسبة بداية أعماله ، أو أثناء حدوث مشكلة يراد إيجاد حل لها ويتم طرح الأسئلة الكتابية على

المقيمين ، وهذا حتى يأخذوا الوقت اللازم للإجابة بمنهجية ، ومن جهة أخرى حتى يكون لمثل هذه الإجابات قوة قانونية

وقوة ثبوتية ، وفي الواقع يمكن لمثل هذه الطريقة عندما يتملص المستخدمون خاصة القائمون على العمليات المحاسبية

من الإجابة على أسئلة و إستفسارات المراجع الشفوية فيتم طرح الأسئلة الكتابية والتي بحكم القانون يفترض فيها

الإجابة .

2/المعلومات الشفوية : يتم اللجوء لمثل هذه الطريقة للحصول على المعلومات من مستخدمي المؤسسة في ثلاث حالات :

- عندما لا يتمكن فريق المراجعة والمحاسبية من فهم بعض العمليات خاصة طريقة تسجيلها أو تصحيحها .

- عندما يراد التأكد من مدى مطابقة الإجراءات خاصة ما يتعلق بالمراجعة الداخلية مما يجري في الواقع داخل

المؤسسة .

- الإطلاع على إستراتيجيات المؤسسة خاصة محادثات المراجع مع مسؤولي المؤسسة في مختلف مواقع عملهم ، مسؤولياتهم .

إن استعمال مثل هذه الطريقة من قبل المراجع المحاسبي كذلك مثل سابقتها تساعد في فهم نقاط الضعف والقوة في المؤسسة وتوجيه أعماله ومراقبته .

وعلى العموم ، وفي الواقع يتم الإستعانة بكل الطرق السابقة سواء مراحل مختلفة أو نفس المرة وهذا حتى يتم الفهم الدقيق لوضعية المؤسسة .

#### المجموعة الثانية : التقنيات الكمية الأساسية :

تتميز التقنية الكمية الأساسية أنها من التقنيات التي لا يمكن للمراقب الإستغناء عنها للوصول إلى الرأي النهائي الذي يقدمه ، كما يتميز أيضا بإعتماده على أرقام من وثائق يحصل عليها المراجع ، ومن هذه التقنيات ما يلي :

1 - تقنية التجميع : تتمثل هذه التقنية في الحصول على معلومات وتأكيداتها من مصادر مختلفة وتكون هذه المصادر إما داخلية أو خارجية :

1/التجميع الداخلي : تنطلق عملية التجميع الداخلي من إختلاف طبيعة المصالح داخل المؤسسة ومعالجتها في كثير من الأحيان لنفس المعلومات ، وبما أن المحاسبة هي مركز لمعالجة معلومات للمصالح الأخرى ، يمكن للمراقب مقارنة معلوماتها بمعلومات المصالح الأخرى ومن أمثلة ذلك :

- بالنسبة لمصاريف المستخدمين : يمكن التأكد من معلومات هذه المصاريف ومن الحساب 63 وفروعه في المحاسبة ومن دفتر الأجور في مصلحة المستخدمين ومن التصريح السنوي للأجور .

- بالنسبة لرقم الأعمال : يمكن مقارنة المعلومات الخاصة به والنتيجة في وثائق مصلحة البيع مع أرصدة الحسابات الخاصة

- بالنسبة للمخزونات : يتم مقارنة أرصدة حسابات المجموعة الثالثة كما هو موجود في الجرد المادي بعد تقييمه .

2/التجميع الخارجي : على عكس التجميع الداخلي الذي يقوم به المراجع في داخل المؤسسة فإن التجميع الخارجي يتمثل أساسا في الإتصال المباشر بالغير ومن خارج المؤسسة أو إستعمال وثائق وأعمال الغير ، وبالنسبة للإتصال المباشر يجب مراعاة مبدئين ومعياريين هاميين هما :

- الأهمية النسبية - نسبة المخاطرة

\* أما كيفية القيام بالاتصال فيتم فيه مراعاة:

- تاريخ الإرسال .
- إختيار المصادر التي سيتم الإتصال بها وذلك بالنظر إلى : \* الأرصدة المهمة والكبيرة \* الأرصدة القديمة والمتراكمة \* الحسابات الملغاة والتي تكثر فيها التصحيحات أو التحويلات \* حسابات أسماء وأقارب المستخدمين خاصة في النقديات والمبيعات . \* الأرصدة غير العادية .
- \* أما أشكال التأكيد المختلفة : تختلف أشكال التأكيد التي يطبقها المراجع من عند الغير ويمكن أن تأخذ إحدى الأشكال الآتية :

- التأكيد الإيجابي: حيث يعلم المرسل إليه برصيده ويطلب منه تأكيد ذلك .
- التأكيد السلبي: وفي هذه الحالة يطلب من المرسل إليه الرد فقط في حالة عدم الموافقة.
- التأكيد المفتوح: وفي هذه الحالة يطلب من المرسل إليه إعلام المؤسسة برصيدها في حساباته
- \* أما الشروط التي يجب توفرها في طلبات التأكيد فتتمثل في :
- إعدادها من طرف المؤسسة نفسها و بإسم المراجع .
- أن ترسل الإجابات مباشرة للمراقب خاصة الخارجي .
- أن تتضمن الإجابات كل المعلومات التي يريد المراجع تأكيدها بكل وضوح .
- 1.المراجعة العينية أو الفيزيائية: تتمثل خاصة في تأكيد وجود العنصر وملكية المؤسسة له ، ويراعى دائما في ذلك مبدأ الأهمية النسبية ونسبية المخاطرة .
- 1/ العناصر التي يمكن مراقبتها : إنطلاقا من المبادئ السابقة يمكن مراجعة أغلب العناصر الموجودة في المؤسسة لكن يجب الأخذ بعين الاعتبار طبيعة هذه العناصر وتكييف طرق المراجعة معها ، فمثلا بالنسبة للمخزونات يجب التركيز على :

● بالنسبة للمخزونات :

- التأكد من إستعمال معايير الترتيب والتخزين.
- التأكد من حسن إجراء الجرد.
- أخذ عينات وإعادة حسابها .
- التأكد من وجود بطاقات للمخزون.

- بالنسبة للاستثمارات : نظرا لأهمية هذه العناصر من حيث قيمتها يجب تركيز المراجعة على النقاط التالية :

- التأكد من وجود مدونة الاستثمارات
  - التأكد من وجود بطاقة لكل استثمار.
  - التتبع لحركة الإستثمارات في حالة وجودها .
  - التأكد من ملكية المؤسسة للإستثمار خاصة التي تتطلب وثائق خاصة للملكية (البطاقة الرمادية).
- 2/ كيفية إجراء المراجعة العينية: يتم إجراء المراجعة العينية بإحترام إجراءات مختلفة حسب المراحل المعنية بعملية الجرد أي :

- قبل الجرد بالتأكد على إحترام إجراءات الجرد وتكوين الفرق .
- أثناء الجرد بالتأكد من حسن إجراء عمليات الجرد وعمل الفرق المختلفة وتسهيل إجراء العملية وتوقيعها

- بعد الجرد ويتم خلال هذه المرحلة خاصة معالجة المعلومات المتحصل عليها من عملية الجرد وإجراء المقارنات الضرورية خاصة مع الجرد المحاسبي .

#### II. مراجعة قانونية ومصادقية أرصدة الحسابات :

إن رصيد الحساب هو المبلغ النهائي الذي يسجل به في القوائم النهائية ويفترض في أرصدة الحسابات هذه أن تكون معبرة وقانونية وذات مصداقية .

1/ الإطار العام وأهداف المراجعة : لكي تكون أرصدة الحسابات متوفرة على الشروط السابقة خاصة القانونية والمصادقية لابد أن تتحقق الأركان أو العناصر الآتية :

\* الشمولية \* الوجود \* الملكية \* التقييم \* التسجيل المحاسبي .

2/ تحليل الحسابات وتفسير الأرصدة : تتمثل هذه العملية في العمل على تفسير كل أرصدة الحسابات المتضمنة في الميزانية الختامية ويكون ذلك فرصة للإطلاع على حركة هذه الحسابات خلال الفترة وكذلك لتدعيم وتفسير وتبرير الأرصدة .

3/ مراحل العملية : للوصول إلى تطبيق دقيق لهذه التقنية يجب التنبؤ و أخذ الحذر بالنسبة للعلاقات الهامة و

الأساسية لمختلف العمليات خاصة :

- عمليات الحيازة .

- عمليات الإستعمال

- عمليات الجرد

- عمليات الإهلاك

- عمليات التعديل في نهاية السنة .

4/ الإحتياجات الخاصة حسب طبيعة الحسابات : تعتمد كثيرا على الطبيعة القانونية للحسابات وللمجموعات

### III. التقنيات المساعدة :

يتم اللجوء إلى التقنيات المساعدة لدعم التقنيات الأساسية ويمكن إستعمال التقنيات الإحصائية كمراجعة جزئية عند إستحالة المراجعة الكلية والشاملة .

1/ العينات الإحصائية أو التقدير :

أ - أنواع التقدير : تعتمد تقنية العينات على عملية التقدير وهناك التقدير العادي (التجربة) ، والتقدير الإحصائي (

الرياضي) الذي يعتمد كثيرا على النظريات الإحصائية ومنها نظريات : بواسن ، لابلاس ، غوس .

ب - تحديد المصطلحات المستعملة : للقيام بعملية التقدير هذه لابد من تحديد العناصر الآتية : المجتمع ، العنصر،

الخاصة ، هامش الخطأ ، مستوى الثقة ، خطأ النوع الأول ، خطأ النوع الثاني .

ج - طرق سحب العينة : يعتمد في سحب العينات على كونها عينات بسيطة أو عينات مركبة خاصة العنقودية أو السحب

المتسلسل وكثيرا ما يتم الإعتماد على جداول الأعداد العشوائية .

د- الخصوصيات المرغوب البحث فيها : بشكل عام في المحاسبة يمكن البحث والتحقق من :

• وجود مستند (دليل كتابي) لكل عملية .

• صحة وشرعية الدليل .

• صحة وسلامة التسجيل المحاسبي للوثيقة.

• صحة العمليات الحسابية والتسجيلات .

وبشكل عام فإن لكل عملية خصوصيات يمكن البحث عنها والتحقق منها حسب طبيعتها فمثلا الأصول يجب التحقق من

: - الوجود بالنسبة للأصول وحالة إستثنائية للقيم المعنوية

- الملكية - التقييم - عدم وجود حقوق للغير على الأصل(الرهن) - الدقة المحاسبية - سلامة الإظهار في القوائم

المحاسبية والمالية - إستمرار منفعة الأصل - وجود سلطة الإعتماد و إتخاذ القرار.

2/ المراجعة الإستدلالية: عبارة عن إجراءات مقارنة بين معطيات فترة و فترات سابقة أو معطيات مؤسسة مقارنة مع

مؤسسات أخرى شبيهة لها و إقامة علاقات بينهما .

أ- الإجراءات المتبعة: مقارنة المعطيات الناتجة في الحسابات السنوية مع معطيات من نفس الطبيعة مع توفر شروط

المقارنة

\* دراسة الأسباب والبحث عنها \* إستعمال المؤشرات والمعدلات .

ب- إستعمال المراجعة الإستدلالية: تعتبر مرحلة وسيطة تمكن المراجع من توجيه اهتماماته وأعماله إلى هذه الحسابات

أو إلى مجموعة الحسابات التي لوحظ مشاكل فيها وذلك بالإعتماد على الإتجاه العام أو العلاقات ما بين أهم العناصر .

3/ المراجعة المتبادلة للحسابات:

أ - المبادئ المحاسبية العامة: وتمثل القواعد و القوانين التي تحكم العمل المحاسبي وطبيعة العمليات المسجلة في

الحسابات خاصة مع إستعمال مبدأ القيد المزدوج ، حيث يمكن من مراجعة كل من أرصدة الحسابات أو حركتها خلال

الفترة عن طريق المقارنة فيما بينها أو حركة حسابات بإستعمال معدلات الرسم ومقارنتها بحركة حسابات أخرى

ب- الوثائق المحاسبية والضريبية التلخيصية: ويتمثل ذلك في الميزانية المحاسبية و الجبائية مع ما يفرضه ويتضمنه

محتوى الجداول المختلفة وعلاقة بعضها البعض الآخر خاصة الجداول الأساسية والجداول المفسرة.

4/ الإستمارات: تمثل طرح أسئلة على المعنيين في المؤسسة حسب الأهداف التي يريد المدقق الوصول إليها وأبرز هذه

الإستمارات: إستمارة تقييم نظام المراجعة الداخلية ، وبشكل عام يمكن الإشارة إلى أنواع الإستمارات الآتية:

- إستمارة تقييم نظام المراجعة الداخلية .

- إستمارة مراجعة الجرد.

- إستمارة مراجعة الحسابات .

- إستمارة إنتهاء المهمة .

- إستمارة المراجعات والتحقق الخاصة .

المحاضرة الثامنة: ماهية معايير التدقيق الدولية

## 1. مفهوم معايير التدقيق الدولية والهيئات المكلفة بها

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق بمثابة مقياس الأداء المهني، فالمعايير تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق المعايير المتعارف عليها وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك. كما تمثل المعايير الدولية للتدقيق إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها. وهي أيضا بمثابة نموذج للأداء يتم وضعه نتيجة للعرف أو الاتفاق العام أو بواسطة المنظمات العلمية للمهنة أو عن طريق التشريع أو التنظيمات الإدارية، نتيجة للملاحظات الطويلة والتجربة والبحث والاختبار أو التخطيط وتعتبر قواعد أساسية للعمل بالنسبة للمجموعة التي تخضع لهذا التنظيم (المهنة).

وتتفق معايير التدقيق الدولية التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين مع معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً والمطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وإن كان ذلك لا ينفي وجود بعض الاختلافات الطفيفة، وبصفة عامة فإن معايير التدقيق الدولية لا تعني عدم الالتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة والتي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية، حيث إن لكل دولة ظروفها الخاصة وقواعدها التي تحكم ممارسة عملية المراجعة.

## 2. الهيئات المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية

تتمثل الهيئات التي استهدفت وضع معايير التدقيق الدولية وهيئة المناخ اللازم لتطبيقها في:

1.2 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): تأسس في 7 أكتوبر 1977 بهدف تطوير مهنة المحاسبة عبر العالم، عندما وقع عدد 63 تنظيم مهني من 49 دولة مختلفة على اتفاقية لتأسيس تلك المنظمة، إن غرض الاتحاد يتمثل مع غرض المجمع الأمريكي القانونيين باستثناء أنه يتسم كونه عالمي النطاق، وهو يتعلق بصفة رئيسية بالمحاسبين المهنيين وليس بالمبادئ المحاسبية، ويرتبط أعضاء الاتحاد بالكيانات المحاسبية المهنية في أكثر من 80 من بلد.

وفي عام 2004 أعلن الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، ويتألف من 157 عضواً ومنشأة زميلة في 123 دولة من جميع أنحاء العالم، تمثل أكثر من 2.5 مليون محاسب في الممارسة العامة للصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم، ولا توجد هيئة محاسبية أخرى في العالم، وإن وجدت فقط منظمات مهنية أخرى قليلة، لديها الدعم الدولي ذو القاعدة العريضة الذي يتميز به الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومهمته هي:

✓ خدمة المصلحة العامة؛

✓ تعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي؛

✓ المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية وذلك من خلال: (تحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة، زيادة التوافق الدولي لهذه المعايير، التعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك)؛

وبناء على ما تقدم فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المتحدث باسم المهنة عالميا، ويعبر عن سلسلة واسعة من مواضيع حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك، وكذلك المواضيع التنظيمية المتعلقة بالمراجعة وإعداد التقارير المالية ويتم تحقيق ذلك جزئيا من خلال الوصول إلى العديد من المنظمات، التي تعتمد على أنشطة مهنة المحاسبة الدولية أو لها الاهتمام بها.

2.2 اللجنة الدولية: هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار وتبويب وشرح وتعديل المعايير الدولية للتدقيق، انبثقت من الاتحاد الدولي للمحاسبين الدولي، وقد اعطيت لها صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد.

وقد أصدرت اللجنة الدائمة تمهيدا أو مقدمة عن المعايير الدولية للتدقيق ورد به ما يلي:

✓ هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة استنادا إلى قواعد منسقة؛

✓ تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد بدرجة مختلفة، تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات المراجعة؛

✓ تحاول اللجنة أخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة، بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير؛

✓ تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة، إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية؛

✓ يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات لأية وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام بها كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها المراجع، ومع كل معيار يتحدد مدى الالتزام به؛

✓ تعطى المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية، مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الانجليزي الصادر عن الاتحاد.

### أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولية

1. أهمية معايير التدقيق الدولية: أصدر الاتحاد الدولي مجموعة من المعايير تساعد المراجع الخارجي في أداء عمله، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بكفاءة والجودة اللازمة، وتتمثل أهميتها في:

✓ تمثل معايير التدقيق الدولية إطار العمل الذي يمكن من خلاله، ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛

✓ تساعد في تحسين أداء المراجع الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمته وتنفيذها؛

✓ تمثل أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.

✓ تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛

✓ تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛

✓ إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛

✓ إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛

✓ إن انتشار المؤسسات متعددة الجنسيات، يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مراجعة حساباتها.

✓ إن وجود معايير التدقيق الدولية والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع، وعن طريق إضفاء الثقة في المصدقية على عمل المراجع الخارجي

فإنها تمكنه من إضفاء مصداقية القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها؛

✓ معايير التدقيق الدولية تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية، عن طريق إضافة جوانب

القوة لمعايير المحاسبة الدولية؛

✓ وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.

2. أهداف معايير التدقيق الدولية: وتتمثل في ما يلي:

✓ أن تكون مرشدا ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه؛

✓ أن تمد الممتننين بمعايير التقسيم الذاتي للأداء بحيث تمكنه من أن يراجع نفسه بنفسه؛

✓ أن تكون مرشدا معينا للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة؛

✓ أن تكون مرشدا للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير إلى أحد المراجعين؛

✓ أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره.

✓ وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة؛

✓ اشتمالها على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية، لبلد بمفرده يجعل تقرير المراجع الخارجي يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة؛

✓ اعتماد المراجع عند مراجعة القوائم المالية على معايير التدقيق الدولية، يجعل من السهل إجراء المقارنات المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول؛

✓ توفيرها للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي؛

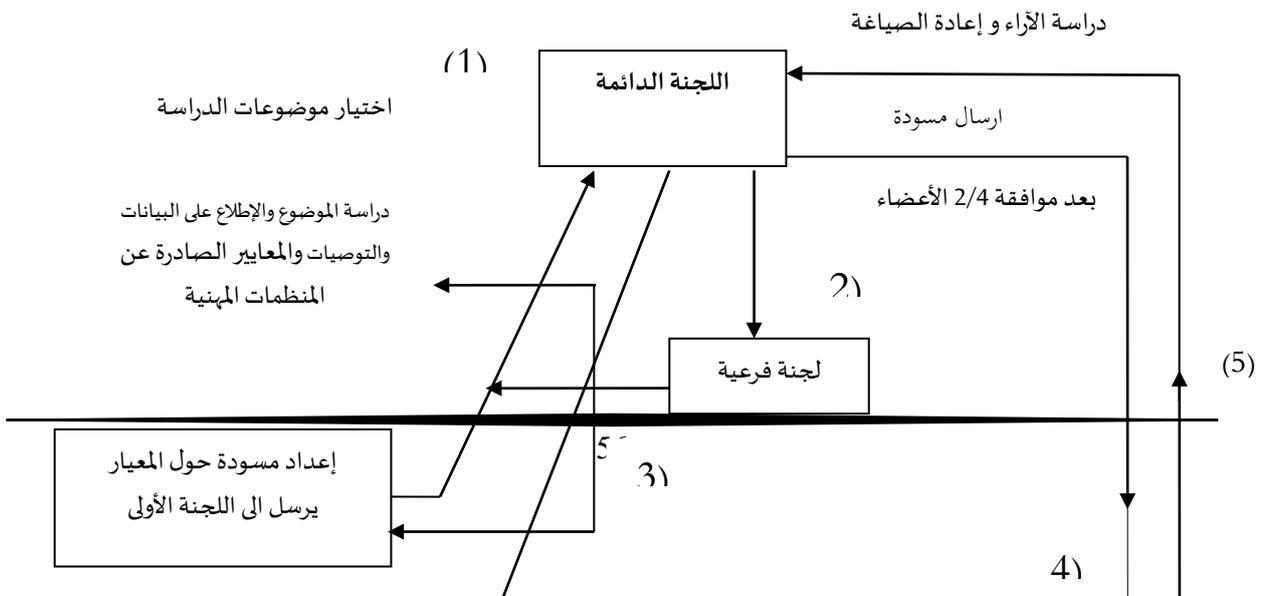
✓ وجود معايير التدقيق الدولية جنبا على جنب مع معايير المحاسبة الدولية، سوف يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في المؤسسات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.

خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية وانتقاداتها

1. خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية: عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق والمتمثلة في:

- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعلقة على الموضوع المختار؛
  - ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
  - ✓ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
  - ✓ إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
  - ✓ تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف، على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
  - ✓ بعد ذلك يتم إصدار المعيار بصورته النهائية.
- ويمكن توضيح الخطوات المتبعة لإصدار هذه المعايير في الشكل التالي:

الشكل رقم (9-11): الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي



المصدر: محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، (القاهرة: مصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2000)، ص 73.

#### صلاحية معايير التدقيق الدولية واعتباراتها

##### 1. صلاحية معايير التدقيق الدولية: وتتمثل في:

- ✓ يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند مراجعة البيانات المالية، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند مراجعة المعلومات الأخرى ذات العلاقة؛
- ✓ تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الهامة (محددة بحرف أسود سميك)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، إن المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها؛
- ✓ لغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمعلومات الأخرى والتي يتضمنها ذلك المعيار، وليس الاعتماد على النص المحدد بالحروف السوداء السميكة فقط؛
- ✓ في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المراجع الخارجي بأن من الضروري أن يحيد عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من المراجعة بشكل أكثر فعالية في مثل هذه الحالات، فعليه أن يكون مستعداً لتبرير ذلك؛
- ✓ تستوجب المعايير الدولية للتدقيق التطبيق في الأمور المادية والأساسية؛
- ✓ يشار بوضوح لقبولية تطبيق أي معيار دولي للتدقيق، وذلك في فترة المقدمة لذلك المعيار الدولي؛

✓ إن التعليمات من وجهة نظر القطاع العام، والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين، مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، وفي حالة عدم وجود منظور له، فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق، من كافة النواحي المادية فيه؛

✓ إن المعايير الدولية للتدقيق لا تلغي التعليمات المحلية التي تتحكم بمراجعة المعلومات المالية الأخرى في دولة معينة، وفي حالة مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع التعليمات المحلية في موضوع معين، فإن مراجعة المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى في تلك الدولة وفقا للتعليمات المحلية سوف يتطابق تلقائيا مع المعايير الدولية للتدقيق بما يتعلق بذلك الموضوع، أما في حالة اختلاف التعليمات المحلية، أو تعارضها مع المعايير الدولية للتدقيق في موضوع معين، فإن على الهيئات الأعضاء الالتزام بمسؤوليات العضوية المبنية في النظام الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلق بتلك المعايير الدولية للتدقيق.

## 2. اعتبارات معايير التدقيق الدولية

استرشدت اللجنة الدولية عند وضع معايير التدقيق الدولية، إلى مجموعة من الاعتبارات تتلخص في الآتي:

✓ تختلف البيانات المالية التي تشمل عليها القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون في كثير من الدول، وفقا لاختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هذه القوائم وكذلك بسبب اختلاف الممارسات المهنية المتبعة في إعدادها؛

✓ استبعدت اللجنة وهي تسعى للحصول على أوسع قبول طوعي لمعايير التدقيق هيمنتها على الأنظمة المحلية المتمكنة في مراجعة القوائم المالية في الدول المعنية، على أنه يجب على المنظمات المهنية أعضاء اتحاد المحاسبين الدولي، العمل بموجب دستور الاتحاد عند حدوث أي اختلاف أو تعارض بين معايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية، وذلك بتطبيق قواعد المعايير الدولية في الوقت والمدى الذي يكون فيه ذلك ممكنا؛

✓ تطبق معايير التدقيق الدولية عند قيام المراجع بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي مؤسسة، لإبداء رأيه فيها سواء أكانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه؛

✓ أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية، متى كان ذلك ملائما على الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجعون للعملاء؛

✓ اشترطت اللجنة موافقة ثلاثة أرباع أعضاءها على أي معيار قبل إصداره؛

✓ إن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن

يتم ملائمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:

✓ فحص القوائم المالية السنوية؛

✓ اختيار القوائم المالية التقديرية؛

✓ تجميع القوائم المالية.

## تقسيمات معايير التدقيق الدولية

لقد قسمت معايير التدقيق الدولية حسب النطاق الدولي على النحو التالي:

1. **المعايير الشخصية:** تبحث المعايير الشخصية بالقواعد العامة المتعلقة بشخصية المراجع وقد قسمت إلى:

✓ رقابة الجودة: يهدف هذا المعيار إلى ضمان تنفيذ عمليات المراجعة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية؛

✓ استمرار المؤسسة: يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية وفاء المراجع بمسؤوليته تجاه فرض الاستمرارية؛

✓ معيار الغش والخطأ: يهدف إلى ترسيخ المعايير وتقديم الإرشادات حول مسؤولية المراجع عن الغش والخطأ، حيث

أقر بأنه يجب أن يأخذ باعتباره التحريفات المادية ذات الأهمية في القوائم المالية؛

✓ مراجعة التقديرات المحاسبية: على المراجع جمع المعلومات الكافية والملائمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والتي هي

تحديد قيمة تقريبية لرصيد أحد البنود في غياب وسائل قياس دقيقة، وعليه أن يطبق الاجراءات اللازمة أثناء

تدقيقها؛

✓ فحص المعلومات المالية المتوقعة: يجب أن يحتوي تقرير المراجع على طبيعة المعلومات المالية، المتوقعة والإشارة إلى

معايير التدقيق المتبعة لدى فحص هذه المعلومات؛

✓ الجهات التابعة (الأطراف المرتبطة): يهدف هذا المعيار إلى تقديم الإرشادات بشأن مسؤوليات المراجع وإجراءاته

المتعلقة بالمؤسسة التابعة، وبين أن المراجع لا يتمكن من الكشف عن عملياتها، إلا أنه يجب أن ينجز الإجراءات

المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛

✓ الاستفادة من عمل الخبير: عندما يستفيد المراجع من عمل المنجز من قبل الخبير، يجب أن يحصل على أدلة إثبات

كافية تجعل عمل الخبير ملائم لأغراض المراجعة والتدقيق؛

✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية: يهدف هذا المعيار إلى توضيح مدى أهمية تاريخ تقرير المراجعة ومسؤولية المراجع، بالنسبة للأحداث اللاحقة وفيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية والإجراءات التي يجب القيام بها للوفاء بتلك المسؤولية.

2. معايير العمل الميداني: حددت حسب الإجراءات الدولية على ما يلي:

✓ المعرفة بأعمال المؤسسة: يعني الحصول على كل المعلومات وكيفية الحصول عليها والجهات المستفيدة منها؛

✓ تقويم الخطر والرقابة: يتطلب على المراجع الخارجي الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، لأجل التخطيط للمراجعة وبطريقة فعالة، وأن يستعمل حكمه المهني لتحديد مخاطر المراجعة وتصميم إجراءات مناسبة بتخفيض المخاطر، وتعد دراسة الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من تقدير لخطر الرقابة أمرا هاما للمراجعين في ضوء ما ورد بمعايير التدقيق المتعارف عليها؛

✓ التخطيط: ينص المعيار على أنه يجب على المراجع أن يخطط لعمليات المراجعة، فقد تحتاج بعضها إلى أمور إضافية.

✓ الإجراءات التحليلية: يتطلب هذا المعيار تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمرحلة التخطيط لعملية التدقيق الشاملة؛

✓ الإقرارات الصادرة عن الإدارة: ويتعلق المعيار بإقرارات الإدارة واستعمالها كأداة مراجعة، ويحصل المراجع على الكثير من المعلومات والاستفسارات الشفوية أثناء عملية المراجعة، ولهذا فإن سوء فهمه ينخفض كثيرا عند تأكيدات الإقرارات الشفوية بإقرارات مكتوبة.

✓ اعتبارات المراجعة الداخلية: يبين هذا المعيار أن على المراجع الخارجي، أن يأخذ باعتباره نشاطات المراجع الداخلي وأثرها على المراجعة الخارجية؛

✓ ارتباطات المراجعة الأولية للأرصدة الافتتاحية: يقصد بهذا المعيار وضع القواعد وتقديم الإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية لدى تدقيق القوائم المالية لأول مرة، سواء كان المؤسسة جيدا أو نتيجة تغيير المراجع وتعيين مراجع آخر؛

✓ العينات في المراجعة: ويهدف هذا المعيار إلى التعرف على العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع، في الاعتبار عند التصميم واختيار العينة وتقديم نتائج إجراءات المراجعة عليها.

3. معايير التقرير: لقد حددت المعايير الدولية للتقرير على أنها تشمل المعايير التالية:

✓ التقرير: يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد وتقديم الإرشادات بشأن شكل ومحتوى تقرير المراجع، وبين أن عليه أن يراجع ويقدم استنتاجات مستخلصة من قرائن المراجعة المجمع، كونها الأساس الذي يستند إليه في إبداء رأيه في القوائم المالية؛

✓ تقرير المراجع حول الارتباطات لغاية خاصة: يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات المراجعة ذات الغايات الخاصة، وسوف يتم عرض معايير بالنسبة لتقارير المراجع عن:

✓ القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية، أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموماً؛

✓ حسابات معينة أو عناصر بنود بيانات مالية؛

✓ التقيد بالاتفاقيات أو العقود؛

✓ القوائم المالية الملخصة.

✓ التوثيق: يهدف المعيار إلى وضع الإرشادات المتعلقة بتوثيق عملية المراجعة، وبين أن على المراجع أن يوثق الأمور الهامة وخاصة القرائن التي قدمت أساساً لرأيه الذي قدم وفق المعايير الدولية.

#### عرض معايير التدقيق الدولية

معايير التدقيق الدولية هي مجموعة من المعايير يمكن عرضها في شكل إطار بحيث يتم تقسيمها، إلى مجموعات

كل مجموعة تختص بأمور معينة والتي نلخصها في الجدول التالي:

#### جدول رقم 3: إطار معايير التدقيق الدولية

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار
المجموعة الأولى:	100	مقدمة تمهيدية عن معايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.
قضايا تمهيدية (100-)	110	إطار المصطلحات.
(199)	120	إطار المعايير الدولية للتدقيق.
المجموعة الثانية:	200	الأهداف العامة لعمل المراجع الخارجي المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.
المبادئ العامة والمسؤوليات	210	الاتفاق على شروط التعيين.

مراجعة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	220	(299-200)
توثيق التدقيق.	230	
مسؤولية المراجع الخارجي في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية.	240	
النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية.	250	
الاتصال مع القائمين على الحاكمية (التحكم المؤسسي).	260	
الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.	265	
التخطيط لتدقيق البيانات المالية.	300	المجموعة الثالثة:
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.	315	تقييم المخاطر
الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.	320	ومواجهة المخاطر
إجراءات المراجع لمواجهة المخاطر المقيمة.	330	المقيمة
الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشآت أخرى.	402	(499-300)
تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق.	450	
أدلة التدقيق.	500	المجموعة الرابعة:
أدلة التدقيق (اعتبارات محددة لبنود مختارة).	501	أدلة التدقيق
المصادقات الخارجية.	505	(599-500)
التدقيق لأول مرة (الأرصدة الافتتاحية).	510	
الإجراءات التحليلية.	520	
العينات الإحصائية في التدقيق.	530	
التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.	540	
الأطراف ذات العلاقة.	550	
الأحداث اللاحقة.	560	
استمرارية المؤسسة.	570	
التأكيدات الكتابية.	580	
اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما في ذلك الاتصال مع مدقي عناصر تلك البيانات).	600	المجموعة الخامسة:
استخدام عمل المراجع الداخلي.	610	الاستفادة من عمل الآخرين
استخدام عمل الخبير.	620	(699-600)

تكوين الرأي وتقديم تقرير المراجع الخارجي.	700	المجموعة السادسة:
تعديلات الرأي في تقرير المراجع الخارجي المستقل.	705	نتائج التدقيق والتقرير
الفقرة الايضاحية المركزة وبقرا الأمور الأخرى في تقرير المراجع الخارجي المستقل.	706	(700-799)
المعلومات المقارنة (مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة).	710	
مسؤولية المراجع الخارجي عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المراجعة.	720	
اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة.	800	المجموعة السابعة:
اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو حسابات من بنود القوائم المالية.	805	اعتبارات خاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة
تقرير المراجع الخارجي عن ملخص البيانات المالية.	810	(800-899)
إجراءات التأكد من العمل الداخلي للبنك.	1000	المجموعة الثامنة:
		تفسيرات معايير التدقيق الدولية
		(1000-1100)
مهمات مراجعة (الإطلاع) على البيانات المالية.	2400	المجموعة التاسعة:
		المعايير الدولية الخاصة بمهمة الإطلاع
		(2000-2699)
مهام تأكيدية أخرى غير الإطلاع وتدقيق البيانات.	3000	المجموعة العاشرة:
فحص المعلومات المالية المستقبلية.	3400	المعايير الدولية الخاصة بمهمة التأكيد الأخرى
		(3000-3699)
التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية.	4400	المجموعة الحادية
التكليف لتحضير البيانات المالية.	4410	عشر: المعايير الدولية الخاصة بالخدمات

		الأخرى ذات العلاقة (4699-4000)
--	--	-----------------------------------

المصدر: رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015)، ص ص 106-119.

### المحاضرة التاسعة: سير عملية التدقيق

النموذج العام لعملية التدقيق يتكون من المراحل الاربعة التالية:

1. قبول العميل
2. التخطيط لعملية التدقيق
3. الاختبارات وأدلة التدقيق
4. التقييم وإصدار التقرير

#### قبول العميل

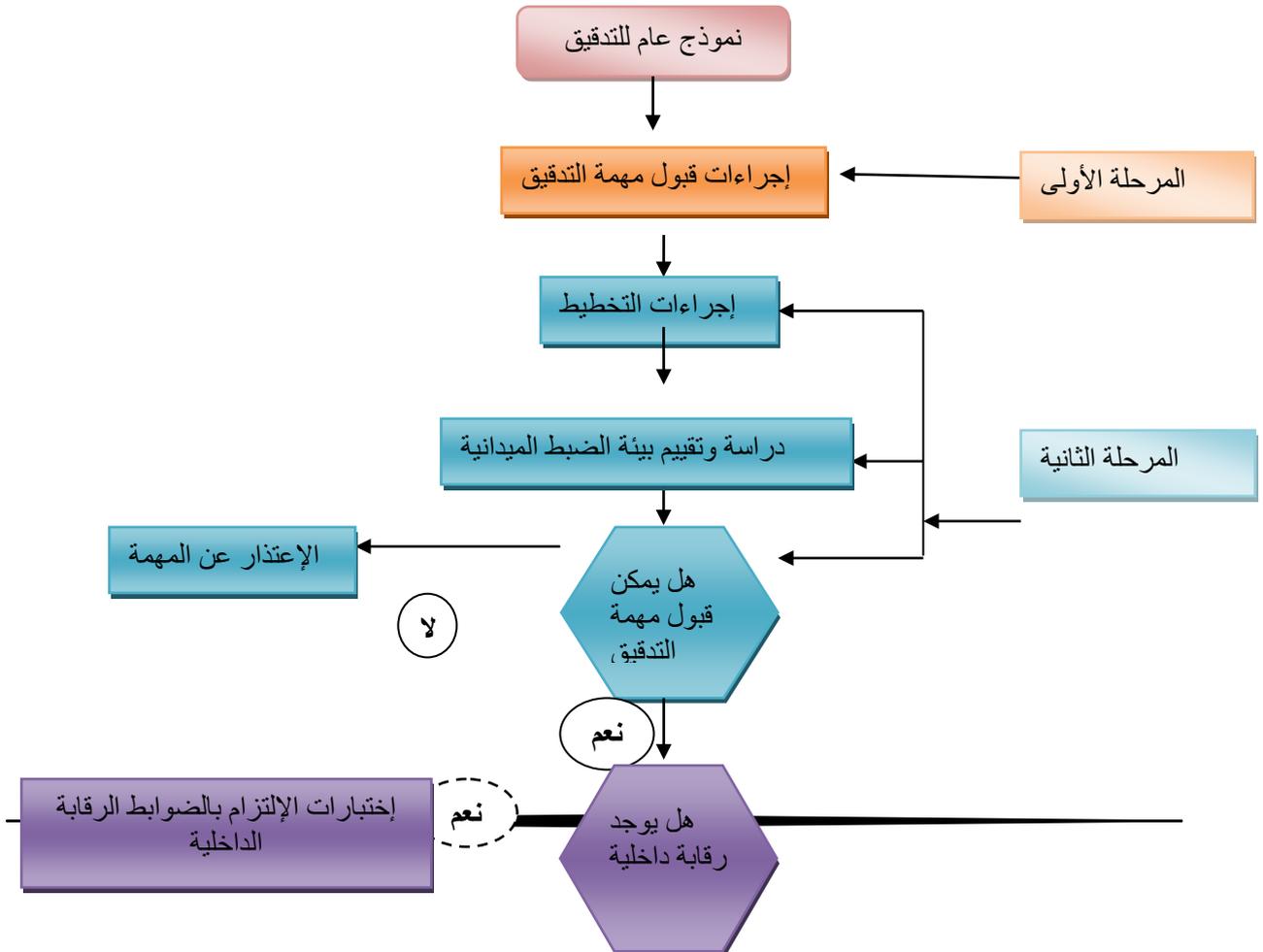
في هذه المرحلة، هناك حاجة لوجود فهم من المدقق ل:

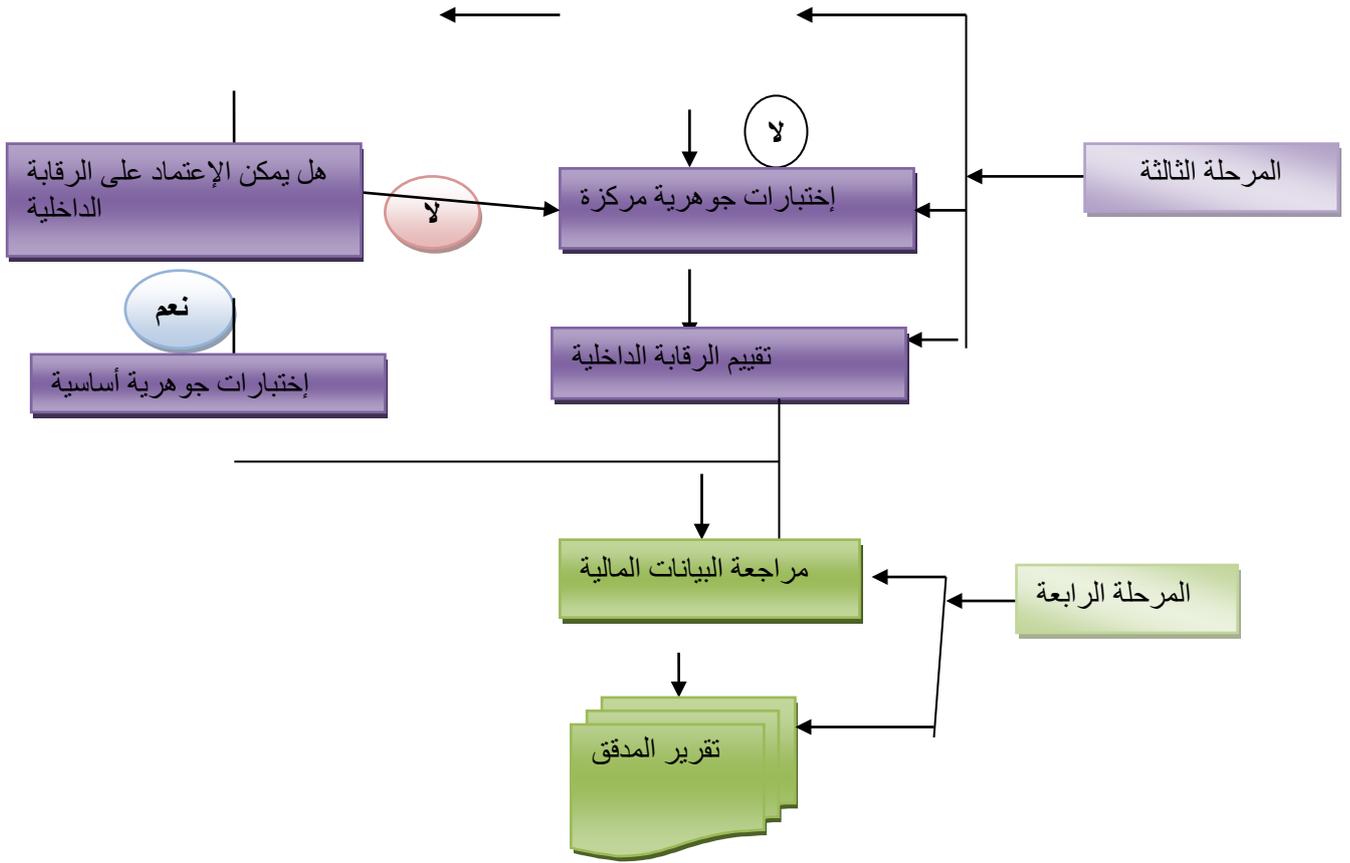
1. فهم طبيعة عمل العميل والقطاع التجاري الذي يتعامل معه.

يتم الحصول على فهم طبيعة عمل العميل من خلال الوسائل التالية :

وسائل المعلومات العامة مثل منشورات القطاع البيانات المالية

وسائل المعلومات الخاصة مثل، المقابلات مع العميل أوراق عمل التدقيق السابق





### الاتفاق مع العميل

- o الغرض من التدقيق هو إبداء الرأي
- o مسؤولية الإدارة تجاه البيانات المالية
- o مسؤولية الإدارة تجاه وضع نظام الرقابة
- o مسؤولية الإدارة تجاه القوانين
- o مسؤولية الإدارة في توفير جميع المعلومات

## تعريف المراجعة الداخلية:

إن المقصود بالمراجعة الداخلية في المؤسسة هو تحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى إلى احترام صارم للإجراءات و القوانين، كما أنها تعتبر مصدر كل من الثقة و الأمان في المؤسسة.

فبصفة عامة تهدف المراجعة الداخلية: "إلى إدراك و كشف بطريقة عملية وسريعة الأخطاء والانحرافات، كما أنها تتأكد من أن الجرد و التسجيل مطابقان للحقيقة و للقواعد الخاصة بالمؤسسة

## التعريف الأمريكي : American Institute of Certified Public Accountants

" المراجعة الداخلية تشمل مخططات التنظيم و الأساليب و الإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية، و ذلك لرفع من مردودية العمليات وكذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة."

## تعريف الجمعية البريطانية ( 1978 ) Consultative Committee of Accountancy

" المراجعة الداخلية تشمل كل من نظم المراجعة والمالية وغيرها، التي تضعها إدارة المؤسسة، بهدف تسيير مختلف العمليات بصفة منظمة وفعالة ؛ ضمان احترام سياسات التسيير وحفظ الأصول ؛ وضمان أكبر مقدار ممكن من الدقة و الصحة للمعلومات المسجلة."

فعموما، المراجعة الداخلية هو إجراء تضعه الإدارة العامة، بالمشاركة مع المسؤولين و عمال المؤسسة، بهدف ضمان تأمين كافٍ ومعقول - Une Assurance Reasonable - فيما يخص تحقيق الأهداف المسطرة

من التعاريف السابقة نلاحظ أن أهداف المراجعة الداخلية من تطبيق توجهات الإدارة تتمثل فيما يلي:

- وضوح ونزاهة المعلومات.
- إحترام السياسات والإجراءات والقوانين والتشريعات .
- الحفاظ على الممتلكات (الأصول).
- الإستعمال الإقتصادي و الأمثل للموارد.

وبالتالي فإن وضع نظام المراجعة الداخلية لا بد أن ينبني على عدة مبادئ :

II. المبادئ العامة للمراجعة الداخلية : رغم الحرية المعطاة للمؤسسة لوضع نظام المراجعة الداخلية إلا أنه بالإضافة

إلى ضرورة سعيه لتحقيق الأهداف السابقة عليه مراعاة المبادئ الآتية :

❖ مبدأ الإستمرارية : ينطلق هذا المبدأ من مبدأ إستمرارية الإستغلال داخل المؤسسة وتعتبر المراجعة الداخلية وسيلة مثلى لذلك.

❖ مبدأ التكامل : أثناء وضع نظام للمراجعة لابد من مراعاة من جهة عملية التكامل بين الأنظمة الجزئية وكذلك تجميع المعلومات المتداولة داخل المؤسسة.

❖ مبدأ العمومية : المقصود به أن الجميع خاضع للمراجعة داخل المؤسسة سواء أشخاص أو ممتلكات أو قطاعات.

❖ مبدأ الإستقلالية : المقصود به أثناء وضع الأنظمة الجزئية للمراجعة أن يسعى كل منها إلى تحقيق هدفه دون الإعتماد على الأنظمة الأخرى ودون إلغاء المراجعات الوسيطة.

❖ مبدأ الإعلام : يراعى في نظام المراجعة الداخلية من حيث المعلومات التي يجب نشرها معيار الملائمة ، المنفعة ، الموضوعية ، قابلية للإتصال والقابلية للتحقق منها .

❖ مبدأ التوافق : المقصود به أن تكون المراجعة الداخلية متناسبة مع خصوصيات المؤسسة والمحيط الذي تعمل فيه.

### III. القواعد العامة للمراجعة الداخلية :

بالإضافة للمبادئ السابقة التي يجب مراعاتها أثناء وضع نظام المراجعة الداخلية ، وكذلك لنجاحه يجب إحترام مجموعة من القواعد نذكر منها :

➤ الدليل الكتابي : إن العمل المحاسبي يستند على وثائق ثبوتية يمكنها أن تستعمل كوثائق للمراجعة وبالتالي لابد أن تكون مكتوبة وترقى إلى مستوى الدليل الكتابي ويجب أن تتضمن :

- المعلومات الخاصة بالعملية .
- توقيعات المسؤولين.
- تاريخ الإصدار أو الإعداد.
- إستعمال مطبوعة أو نموذج مخصص لذلك.

➤ **التسجيل الوقي والسريع للوقائع :** عندما تتوفر في الوثيقة الشروط السابقة تكون قد وصلت إلى مرحلة التسجيل المحاسبي وأن الإسراع في العملية له تأثير إيجابي على معالجة المعلومات على إنتاج وإنجاز الوثائق الضرورية وعلى عمل المصالح المحاسبية ومن وراءها مصالح المراجعة.

➤ **تقسيم العمل والمراجعة المتبادلة :** أثناء وضع نظام للمراجعة الداخلية يجب الفصل بين الوظائف في إطار المراحل المختلفة للعملية ، لذلك فإن تغيير مناصب العمل حسب التأهيل والإمكانات المتوفرة يساعد في عملية المراجعة كما أن وضوح الإجراءات والمهام داخل المؤسسة شيء إيجابي أيضا.

➤ **التخصص ومراجعة المستخدمين :** لا يكفي نجاح برنامج ما للمراجعة وجود قائمين عليه إنما لابد أن يكون هؤلاء مؤهلين ومتخصصين في المجالات المختلفة وأن تكون الوسائل الموضوعية لحماية ممتلكات المؤسسة ملائمة للنشاط ، وكذلك يجب مراعاة وضع نماذج المراجعة بوثائق خاصة بذلك.

➤ **وضع وسائل آلية للمعالجة :** إن المحاسبة مثل باقي الوظائف بالمؤسسة مفروض عليها الإستعانة بالتطور التقني في مجال معالجة المعلومات ، فهي بالإضافة إلى مميزات الدقة والسرعة والوضوح فإنه يمكن تعديلها وتعديل البرامج التي تعمل بها ، ولكن هذا لا ينفي القيام بما يسمى بالمراجعات الوسيطة.

||| **تنظيم مصالحي المراجعة الداخلية :** في كثير من الأحيان لا يتم وضع أو إنشاء نظام المراجعة الداخلية إلا بمرور فترة من إنشاء المؤسسة ، ويتميز عمل المراجعة الداخلية بعدم القياس الكمي وعدم المردودية الفورية لذلك فأثناء وضع هذا النظام لابد من مراعاة بعض النقاط منها :

1/ **الشرط النفسي (الديسكولوجي) :** نظرا لخصوصية العمل المراجعي ، فإن عنصر الشك يتوفر وهذا ما يصعب من عملية المراجعة لذلك يجب العمل على تهيئة الظروف النفسية لتقبل وجود نظام للمراجعة الداخلية ، ولابد من إشراك أغلب المصالح والوظائف في المؤسسة.

2/ **الارتباط الهرمي للمصلحة :** إن مشكلة الارتباط الهرمي لمصلحة المراجعة نابعة أساسا من الحرص على استقلالية عمل المراجع ، وتوجد ثلاث فرضيات لعملية الارتباط هذه ، لكل واحدة سلبياتها وإيجابياتها والمتمثلة في :

• ربطها ببلجنة للمراجعة تكون على مستوى الجمعية العامة أو مجلس الإدارة.

• ربطها بالمديرية العامة.

• ربطها بمديرية وظيفية و لتكن الإدارة أو المالية.

3/ هياكل مصلحة المراجعة : إن المقصود بهياكل المؤسسة هي نوعية الأشخاص الذين يعملون في هذه المصلحة وتوجد

نظريتين أساسيتين لتكوين الفريق:

\* النظرية الأولى : إختيارهم من عمال المؤسسة وتحويلهم من المصالح الأخرى.

\* النظرية الثانية : توظيفهم من خارج المؤسسة ، ولكل فرضية عيوبها ومميزاتها خاصة عامل المعرفة المسبقة

للمستخدمين و عامل المعرفة المسبقة بخبايا المؤسسة وطريقة عملها.

وفي الواقع إن أغلب المؤسسات تلجأ إلى توظيف رئيس المصلحة من خارج المؤسسة ومنحه الحرية التامة في تكوين

فريقه وغالبا ما يستفيد من عمال المؤسسة.

4/ التوظيف والمؤهلات : إن العمل في ميدان المراجعة يحتاج إلى تأهيل وتخصص وغالبا ما يتم اللجوء إلى تخصصات

مثل التسيير و الإقتصاد والحقوق وعلم الإجتماع أو إلى تخصصات تقنية مثل الإحصاء له علاقة بالقطاع الذي تنتمي

إليه المؤسسة.

17. مسؤوليات المراجع الداخلي : إن عمل المراجع الداخلي ينطلق من عقد العمل وبالتالي فإن حقوقه و واجباته

منظمة بالإضافة إلى القانون العام بالقانون الداخلي الذي يحدد مسؤوليات الموظفين ومنهم المراجعين الداخليين

ويمكن تصنيف مسؤولية المراجع الداخلي إلى صنفين :

1/ المسؤولية إتجاه مستخدمه : وتمثل هذه المسؤولية في شكلين أساسيين إما عدم المقدرة المهنية أو إرتكاب

أخطاء مهنية بأنواعها المختلفة.

2/ المسؤولية إتجاه الغير : نظرا لكون المراجع الداخلي يعمل تحت مسؤولية المستخدم فإن هذا الأخير يتحمل

المسؤولية بالتبعية ، وبالتالي فإن الغير سيعود على المؤسسة ، وعلى هذه الأخيرة أن تتابع المراجعة الداخلية.

- إن المسؤولية السابقة تعتبر مسؤولية مدنية ويمكن للقانون الداخلي أن ينص على عقوبات بمتابعات جزائية

وعقوبات تأديبية.

- شروط نجاح نظام المراجعة الداخلية: بالإضافة إلى القواعد الواجب توفرها وكذا المبادئ العامة الواجب مراعاتها

أثناء وضع هذا النظام ، فإن الهدف الأخير للمؤسسة هو نجاحه ، وللوصول إلى ذلك لابد أن يعمل ضمن محيط يوفر

الشروط الآتية:

1- المحيط الخاص بالمراجعة الداخلية: يقصد به المحيط المتميز والمتكون أساسا من:

النزاهة والأخلاق، التأهيل، فلسفة وطريقة التسيير لدى المسؤولين، هياكل المؤسسة، تحديد مراكز المسؤولية، السياسة المتبعة في مجال تسيير الموارد البشرية.

2- تقييم المخاطر أو الأخطار: يقصد بهذا العنصر تحديد وتحليل العوامل التي يمكن لها أن تؤثر في عرقلة تحقيق الهدف، ويكون التقييم بشكل مرحلي أي:

إحصاء الأهداف بدقة، تحديد المخاطر الداخلية والخارجية، تحليل المخاطر، تسيير المخاطر

3- عدم الإهتمام بنشاطات أخرى: يجب على المراجعة الداخلية أن لا تخرج عن نشاطها الذي هو أساسا لتحقيق الأهداف المسطرة منذ البداية.

4- التركيز على الدور الإعلامي: يجب أن يركز نظام المراجعة الداخلية على الجانب الإعلامي داخل المؤسسة فهو الوحيد الذي يضمن إيصال المعلومات، ودون إهمال الجانب الرقابي.

5- قبول نظام المراجعة لعملية التقييم المستمر: رغم أن نظام المراجعة الداخلية موضوع أساسا لمراجعة الغير، إلا أنه هو نفسه معرض للمراجعة خاصة من جانب تقييم الأداء وتحسينه عند الضرورة

وبعد التطرق لمختلف الجوانب المفاهيمية للرقابة الداخلية نقدم الإستبيان الذي يعده المدقق الخارجي من أجل التأكد من جودة نظام الرقابة الداخلية وطبعا هناك العديد من الأسئلة الأخرى التي تطرح على مختلف الدوائر للوصول لضبط دقيق ومدى جودة النظام ومدى الإستفادة منه.

استبيان الرقابة الداخلية

#### أولاً: الجهاز (الهيكل) التنظيمي و المحاسبة العامة

1. هل يوجد رسماً حديثاً للهيكل التنظيمي ؟

2. هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها ، تبين ما يلي :-

المسؤوليات والصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في الشركة.

الأشخاص المفوضين بالدخول في معاملات وتنفيذها.

الأشخاص المسؤولون عن الموجودات الثابتة.

الأفراد المسؤولون عن وظائف الضبط المالي.

3. هل تجهز تقارير مالية للإدارة دورياً ( مثلا كل شهر ) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات

التقديرية.

4. هل يتم تجهيز ميزانيات تقديرية ؟

5. هل الميزانيات التقديرية معده بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية . وهل تراجع الانحرافات المهمة وتشرح أسبابها.

6. هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الادارة لوضع السياسات والأهداف ، ومراجعة إنجازات الشركة ، لاتخاذ القرار المناسب ، وهل تجهز محاضرة لهذه الاجتماعات.

7. بالنسبة للمسؤولين عن حيازة النقد:-

هل يجرى التحري عنهم قبل ترشيحهم.

هل يلزم التأمين عليهم ضد سوء الأمانة.

هل يوجد تأمين على النقد في الطريق.

8. هل لدى الشركة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة وهل يتم تبليغ تلك السياسات والأستاذ للموظفين.

9. هل للمسؤول الرئيسي عن المحاسبة في الشركة صلاحية كافية فوق موظفي قسم المحاسبة وسجلات المحاسبة.

10. هل يقوم بمسك الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي:-

معالجة المقبوضات النقدية ، واستلام البضاعة المشتراه ، وشحن البضاعة الجاهزة

توقيع الشيكات ، والموافقة على الفواتير ، والموافقة على أوامر الشراء.

مسك دفاتر الاستاذ والسجلات المساعد.

11. هل القدرة على الوصول إلى الاستاذ العام والسجلات المتعلقة به مقصورة على المسؤولين عن الاستاذ العام.

12. هل يتم حفظ الاستاذ العام والسجلات المتعلقة به في مكان أمين ( مثلا خزانه محكمه الإغلاق وتكون ضد الحريق. )

13. هل هناك تغطية تامين على موجودات الشركة كافية وفقا لتعليمات الإدارة.

14. هل تراجع قيود اليومية ويوافق عليها أفراد معينون وفي المستوى المناسب من جهاز الشركة.

15. هل تشرح جميع قيود اليومية وتؤيد مستنديا بشكل واف.

16. هل الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها مستقلون عن تجهيزها.

17. هل جميع قيود اليومية مقترنة بموافقة الإدارة.

18. هل تخضع جميع القيود المحاسبية لضوابط معينه للتأكد من اكتمال دورتها المحاسبية.

19. هل تشتمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أن تسجل بها.

20. هل حسابات الاستاذ العام مرتبه ومبويه لما ييسر تجهيز البيانات المالية بشكل فعال.

21. هل هناك تعليمات مكتوب وافيه لتجهيز البيانات.

22. هل تخضع البيانات المالية لمراجعته ، شاملة بما في ذلك مقارنات مع الفترة السابقة ومع مبالغ الميزانية التقديرية من

قبل المستويات المسؤولة في الشركة قبل إصدار هذه البيانات.

### ثانياً: المبيعات والذمم المدينة

1. هل يوجد فصل بين وظائف المبيعات والموافقة على البيع الأجل والشحن وتجهيز الفواتير ووظائف النقد والمحاسبة .2.

هل سياسات قبول طلبات البيع الموافق عليها محددة بشكل واضح.

3. هل المسؤوليات محددة في قبول طلبات البيع ، والعملاء ، والبيع الأجل ، وشروط البيع.

4. هل تجري الموافقة على طلبات البيع بتفويض من الإدارة قبل الشحن.

5. هل تسجل أرقام جميع طلبات البيع الموافق عليها إلى أوامر الشحن ، وأوامر العمل ، الفاتورة ، سند التسليم ، لائحة

التعبئة ، هل تتم الموافقة على هذه النماذج وهل تخضع لما يلي:- :

#### الترقيم المسبق

تسجيلها في دفتر تسلسلي أو الاحتفاظ بصورة عن جميع أوامر البيع الصادرة في ملف واحد.

6. هل يتم تأدية خدمات للعملاء دون مقابل ، وهل يتم الموافقة على ذلك من قبل الأشخاص المخولين.

7. هل تراجع دورياً طلبات البيع التي لم يوفى بها بعد.

8. هل يتم تبليغ موظفي المبيعات وقسم الفواتير بمعلومات الأسعار والسياسات المتعلقة بأجور الشحن والبضاعة

المستردة.

9. هل يبلغ موظفي المبيعات والمحاسبة عن معدلات العمولات.

10. هل هناك تعريف واضح لسياسة قبول مخاطر تسليف العملاء ، ويتم تبليغ المعنيين بها.

11. هل يجري التحقق من الملاءة المالية للزبائن قبل ان يجري التسليف لهم.

12. هل هناك مراجعة دورية لحدود التسليف.

13. هل يستلم الأشخاص الذين يقومون بوظيفة التسليف معلومات في حينها عن الحسابات المتأخر تسديدها

14. هل يتم تبليغ الأشخاص المسؤولين عن الموافقة على طلبات البيع عن حدود التسليف ، وعن أي تغيير في حدود

التسليف أولاً بأول.

15. هل تشحن البضاعة استنادا إلى أوامر بيع موثقة وموافق عليها من الإدارة.

16. هل تجهز وثائق شحن لجميع الشحنات ؟

17. هل تخضع وثائق الشحن لما يلي :- :

الترقيم المسبق.

تسجيلها في دفتر تسلسلي أو الاحتفاظ بصورة عن جميع وثائق الشحن الصادرة في ملف واحد.

تبليغ قسم الشحن فورا بها.

تبليغ المستودعات فورا بها.

إبلاغ قسم الفواتير فورا بها.

18. هل يشترط في وثائق الشحن ان تحتوي على :- :

رقم أمر البيع.

اسم العميل. والمكان الذي ستشحن اله.

وصف كامل للبضاعة وكميتها.

تاريخ الشحن . ووسيلة الشحن . والإقرار بالاستلام.

19. هل لا يتم السحب من المستودعات إلا بموجب أمر تحميل.

20. هل يجري التحقق من الكميات التي تشحن ، مثلا بالتعداد مرة ثانية.

21. هل تقارن وثائق الشحن بالفواتير ، للتأكد من ان البضاعة التي شحنت صدرت بها فواتير

22. هل تجهز فواتير بيع لجميع شحنات البضاعة.

23. هل تخضع جميع فواتير البيع لما يلي :- :

الترقيم المسبق.

محاسبة رقمية للتأكد من ان جميع الفواتير قد قيدت في وقتها.

إرفاق طلبات البيع الموافق عليها بها.

تدقيق الصحة الحسابية بإعادة التجميع.

24. هل تقيد جميع فواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات وهل يتم الاحتفاظ بنسخة بملف مسلسل.

25. هل يتم تجهيز تقرير ملخص عن المبيعات والتحصيلات والبنود المتعلقة بها.

26. هل يجري تحليل المبيعات بشكل منتظم.

27. هل تحتسب العمولات على أساس معدلات موافق عليها من قبل الإدارة.

28. هل تجري مطابقة شهرية بين أستاذ ذمم العملاء وحساب ذمم العملاء بالأستاذ العام

29. هل كشوفات الحساب الشهرية والفواتير المرسلة للعملاء- :

تراجع من قبل موظف مسؤول مستقل عن وظائف النقد والذمم المدينة.

ترسل لهم بالفاكس من قبل موظف مستقل عن وظائف النقد والذمم المدينة.

30. هل يجهز شهريا جدول معمر للذمم أو جداول بالحسابات المتأخرة التسديد من قبل شخص مستقل عن وظائف

إصدار الفواتير والمقبوضات النقدية.

31. هل يراجع جدول معمر للذمم أو جداول الحسابات المتأخرة التسديد من قبل الشخص المسؤول عن التسليف ،

وهل يتم التحقق بالحسابات المتأخرة والبنود غير العادية.

### ثالثا: المشتريات والذمم الدائنة

1. هل يوجد فصل بين وظائف الشراء ، الاستلام ، الشحن ، معالجة فواتير الموردين ، وظائف النقد والمحاسبة.

2. هل تتم كافة المشتريات باستعمال طلب شراء موافق عليه حسب الصلاحيات.

3. هل تستعمل أوامر شراء مكتوبة وهل تشتمل على وصف المورد والكمية والنوعية والتمن والشروط.

4. هل يوافق على جميع أوامر الشراء قبل إصدارها.

5. هل تخضع جميع أوامر الشراء لما يلي- :

الترقيم المسبق.

محاسبة رقمية لا ينطبق من ان جميعها قد قيد في وقته.

تدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو ملف تسلسلي لصور عن الصادرة منها

6. هل يوجد سجل للالتزامات الشراء المفتوحة ( التي لم تورد بضاعتها ) ، وهل تراجع هذه الالتزامات دوريا ويحقق فيها.

7. هل أوامر الشراء التي لم تستخدم بعد موجودة طرف شخص يمنع إساءة استعمالها.

8. هل تجري معاينة جميع البضائع المستلمة وهل يجري مقارنتها مع أوامر الشراء الخاصة بها

9. هل يوجد دليل على ان جميع الخدمات التي تؤدي يجري تقييمها من حيث النوعية والإنجاز ؟

10. هل يتم الإبلاغ عن أي بضاعة معطوبة أو تالفة ؟

11. هل تجهز تقارير استلام فورا لجميع البضائع المستلمة ؟

12. هل تشمل تقارير الاستلام على المعلومات التالية- :

وصف وكمية البضاعة وما إذا كانت مقبولة.

تاريخ الاستلام.

توقيع الشخص الموافق على الاستلام.

13. هل تخضع تقارير الاستلام لما يلي- :

الترقيم المسبق.

محاسبة رقمية لا ينطبق من ان جميعها قد قيد في وقته.

تدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو ملف تسلسلي لصور عن الصادرة منها.

توزيع صور منها لإرفاقها مع أوامر الشراء وفواتير الموردين ولقيدها في سجلات البضاعة ، إذا كانت مستعملة.

14. هل يوجد وظيفة منفصلة للتفتيش ؟

15. هل يستلم جميع فواتير الموردين مباشرة الموظفين المعينون ( قسم الذمم الدائنة ) الذين يقومون بوظيفة مراجعة

ومعالجة الفواتير ؟

16. هل هناك ضبط محكم على جميع الفواتير الواردة ، عند ورودها ؟

17. هل تقارن فواتير الموردين قبل الدفع مع أوامر الشراء وتقارير الاستلام.

18. هل تراجع فواتير الموردين قبل الدفع من حيث صحة الدقة المحاسبية ، وأجور الشحن والتوزيع المحاسبي.

19. هل يوجد دليل على ان الفواتير قد أخضعت للروتين الموضوع لمعالجتها ، وان التوزيع المحاسبي والموافق عليها قد

حصلا قبل الدفع.

20. هل تحصل موافقة على الفواتير والمستندات المؤيدة التي تمت معالجتها ، من قبل موظفين معينين قبل الدفع ؟

21. هل يستفاد من كل الخصميات الممكنة من الفواتير ( بالدفع في حينه ) ؟

22. هل تحضر الدوائر لائحة بالأصناف التي تتعامل بها الشركة ولائحة بالموردين الحاليين والمرتبين وذلك لتسهيل

اختيار المورد مع أسعار وشروط البيع والتسليم الخاصة بها ؟

23. هل يتم استدراج عروض أسعار من قبل كل مورد في حالة الأصناف التي لها عدة موردين ؟

24. هل يتم تحضير تقرير حركة المشتريات وأوامر الشراء المتأخرة شهريا ؟

25. هل يتم الاحتفاظ بالملفات التالية- :

ملف طلبات الشراء.

ملف متابعة أوامر الشراء المحلية.

ملف أوامر الشراء المحلية المنفذة.

ملف متابعة أوامر الشراء الخارجية.

ملف أوامر الشراء الخارجية المنفذة.

ملف المورد

#### رابعاً: الرواتب والأجور

1. هل يوجد فصل في الواجبات بين الموظفين الذين يقومون بالوظائف التالية- :

المسؤولين الذين يوافقون على توظيف العاملين الجدد وتحديد رواتبهم ، وانتهاء الخدمة.

مسك سجلات الذاتية.

ضبط الوقت.

تجهيز جدول الرواتب والأجور.

الموافقة على جدول الرواتب والأجور.

المدفوعات النقدية.

مسك الاستاذ العام.

2. هل سجلات الذاتية وجداول الرواتب والأجور في مكان أمين.

3. هل يتم اخذ موافقة الإدارة على جميع طلبات التوظيف.

4. هل يتم اخذ موافقة الإدارة على جميع معدلات الأجر الإضافي.

5. هل يتم منح جميع العلاوات والمزايا الإضافية للموظفين بموافقة الإدارة.

6. هل يوجد ملف لكل موظف يشتمل على جميع الوثائق الخاصة به.

7. هل يتم إبلاغ الموظفين الذين يقومون بتجهيز الرواتب والأجور فوراً بمعدلات الرواتب والأجور للموظفين الجدد

والموظفين الذين تم انتهاء خدماتهم.

8. هل يتم تحديد الأجر استناداً لسجلات الوقت للموظفين.

9. هل يتم تحديد الأجر استنادا لسجلات تفصيلية كافية عن المبيعات للبائعين بالعمولة

10. هل توجد قائمة حسابات مفصلة تفصيلا كافيا وإرشادات وافية لتحديد التوزيع المحاسبي للرواتب والأجور ولضبط

المطلوبات المتعلقة بالاستقطاعات من الأجور.

11. هل البيانات الافرادية لأوقات الموظفين أو إنتاجهم أو عمولتهم على المبيعات- :

تسمح باحتساب الأجر الإجمالي بموجب أنظمة الإدارة.

تشتمل على معلومات كافية لتوزيع كلفة الرواتب والأجور.

يوافق عليها كتابيا من قبل المديرين والمشرفين قبل إرسالها للأشخاص الذين يجهزون الرواتب والأجور.

12. هل يتم تسوية عمولات البائعين على المبيعات المسجلة.

13. هل يتم مقارنة الراتب بموجب جدول الرواتب والأجور مع ملفات الموظفين على فترات معقولة من قبل أشخاص

مستقلون عن وظائف قسم الذاتية وجدول الرواتب والأجور والصرف والأستاذ العام.

14. هل تتم الموافقة على جدول الرواتب والأجور من قبل موظفون مسؤولون قبل إصدار الشيكات أو صرف الرواتب.

15. هل يتم تسليم الرواتب للموظفين من قبل أشخاص مستقلون عن وظائف قسم الذاتية وجدول الرواتب والأجور

وضبط الوقت وتجهيز الشيكات.

16. هل يتم استخدام المستندات التالية- :

كشف الرواتب والأجور.

قسمة دفع راتب.

كشف الرواتب والأجور غير المدفوعة.

17. هل يتم الاحتفاظ بالملفات التالية- :

ملف موظف.

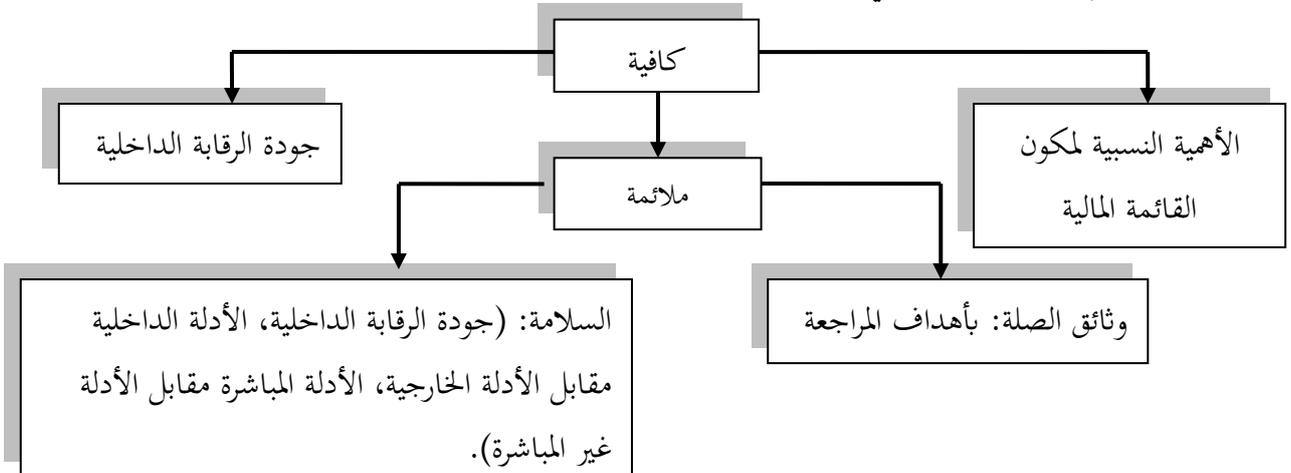
ملف جدول الرواتب والأجور.

ملف انتهاء الخدمة.

## لمحاضرة العاشرة: أدلة التدقيق *audit evidence*

أدلة التدقيق تعني كل ما يمكن أن يجمعه المدقق من أدله محاسبية التي تدعم رأيه الفني حول صحة الكشوف المالية وكما نص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني والمتعارف عليها بأنه يجب الحصول على قدر وافي من الأدلة والإثباتات عن طريق فحص المستندات والملاحظات والاستفسارات والمصادقات كأساس سليم لإبداء الرأي في الكشوف المالية.

الشكل رقم 1: العوامل المؤثرة في جودة أدلة الإثبات



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: الرقابة الداخلية\_ أدلة الإثبات، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2004)، ص252.

1. وسائل الحصول على أدلة الإثبات: إن مجموعة الطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي في تجميع والحصول على الأدلة والبراهين يطلق عليها وسائل أو الأساليب الفنية، وفيما يلي أهم هذه الأساليب الفنية المستخدمة والتي سنبينها في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4: الأساليب الفنية المستخدمة في جمع أدلة المراجعة

الأسلوب	المقصود به	الاجراءات المتبعة فيه
المراجعة المستندية	مراجعة المستندات المؤيدة للعمليات من حيث استيفائها للشروط.	التأكد من توافر الآتي: ✓ المستند باسم المؤسسة محل المراجعة. ✓ المستند مستوفي الشروط الموضوعية والشكلية. ✓ عدم وجود تعارض بين المستندات. ✓ اشتمال المستند على التوقعات المطلوبة. ✓ أن يكون مؤيدا للعمليات بشكل كاف. ✓ أن يكون المستند أصل وليس صورة.
المراجعة الحسابية	مراجعة العمليات حسابيا والتأكد من صحة الأرقام.	تتبع الأرقام من بداية التسجيل في المستندات حتى إظهارها في القوائم الختامية والتأكد من العمليات الحسابية لها.
المراجعة المحاسبية	مراجعة العمليات محاسبيا ومدى الالتزام بالمبادئ المتعارف عليها، واتباع المعالجات المحاسبية السليمة في التسجيل في الدفاتر.	تتبع العمليات والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية والتوجيه المحاسبي، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
الجرد الفعلي	التحقق من الاجراءات الموضوعية بالجرد.	✓ التحقق من تنفيذ الاجراءات. ✓ القيام بالاختبارات اللازمة والمطمئنة على سلامة

<p>الجرد.</p> <p>✓ الربط بين المبيعات والمخزون.</p> <p>✓ الربط بين المشتريات والمخزون.</p>		
<p>✓ يعدها المراجع بنفسه أو مساعدين وتكون باسم المؤسسة.</p> <p>✓ ترسل للأطراف المطلوب شهادتهم.</p> <p>✓ أن يرد على عنوان المراجع.</p> <p>✓ تفحص بعناية فائقة.</p>	<p>إقرارات وشهادة يحصل عليها المراجع من الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة.</p> <p>✓ مصادقة إيجابية ويذكر فيها رصيد العميل، ويطلب منه المصادقة عليها</p> <p>✓ مصادقة سلبية ويذكر فيها رصيد العميل، ويطلب منه الرد في حالة الاعتراض.</p> <p>✓ مصادقة عمياء لا يذكر فيها الرصيد ويطلب من العميل أن يذكر رصيده لدى المؤسسة وهي تعتبر أفضل أنواع المصادقات.</p>	<p>المصادقات</p>
<p>✓ يتقدم المراجع للإدارة بطلب المعلومات والإقرارات التي يراها ضرورية.</p> <p>✓ ترد الإدارة على المراجع أن يتم التخاطب بينهما كتابة ووفقا لإجراءات رسمية.</p>	<p>وهي الشهادة التي يطلبها المراجع للتحقق من شيء معين، وهي تساعد المراجع للأسباب التالية:</p> <p>✓ أنها تدل على إدراك الإدارة لمسئوليتها وواجباتها وعملها بكافة العمليات.</p> <p>✓ تعتبر دليلا يقدم للمحاكم لنفي أي تقصير أو اهمال ينسب إليه.</p> <p>✓ تعتبر دليلا يستند إليه المراجع في حال عدم وجود نظام رقابة داخلية فعال.</p>	<p>طلب الشهادة من الإدارة</p>
<p>التأكد من العمليات التي تتم في بداية العام وربطها بالعام الماضي مثل:</p> <p>وجود مردودات مبيعات في بداية السنة التالية تعادل</p>	<p>ويقصد به أن يقوم المراجع بفحص الأحداث التالية، لتاريخ إقفال ليتوصل إلى صدق الأدلة التي توصل إليها من عدمها.</p>	<p>دراسة الأحداث التالية لتاريخ</p>

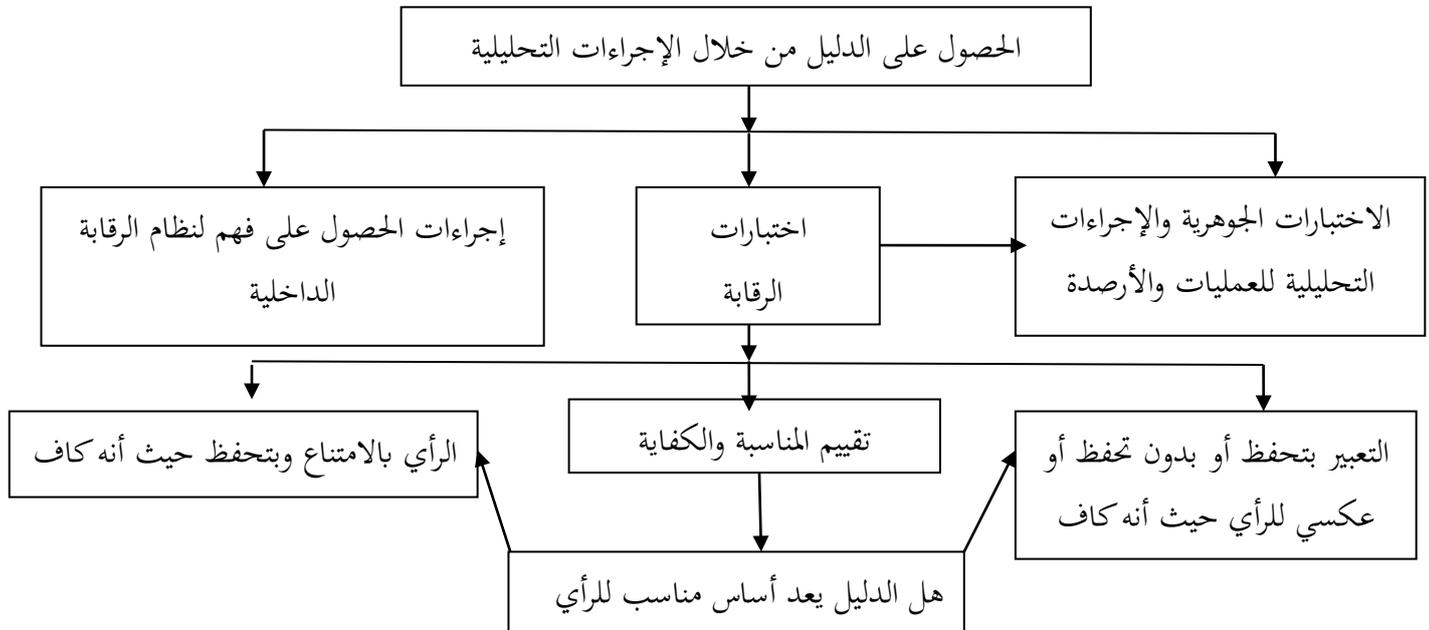
القوائم الختامية	قيمة المبيعات، في نهاية السنة الماضية مما يعكس وهمية هذه المبيعات.
المراجعة التحليلية الانتقادية	هي المبالغ التي تتضمنها القوائم الختامية للمؤسسة محل المراجعة بمبالغ متوقعة من جانب المراجع، في ضوء خبرته والظروف الأخرى السائدة مما يوفر إثبات مفيد في أغراض المراجعة.
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ الإعداد والتمهيد للمراجعة التحليلية.</li> <li>✓ الحصول على أدلة وقرائن المراجعة باستخدام:</li> <li>✓ أسلوب تحليل الاتجاه.</li> <li>✓ التوزيع النسبي للقوائم.</li> <li>✓ استخدام المؤشرات وتقويم الإثبات.</li> </ul>

المصدر: نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، (طرابلس: ليبيا، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2011)، ص ص 270-

.271

ويلاحظ أن هذه الوسائل قد تكون منفردة أو مجتمعة، ولكن في الواقع هناك صعوبة في الفصل بين الوسائل المختلفة للإثبات في المراجعة فيما عدا الوجود الفعلي، وتلعب هذه الأدلة دورا مهما وأثرا كبيرا على رأي المراجع كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم 2: كيفية الحصول على تقييم الدليل و آثاره على تقرير المراجع



المصدر: أحمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر، 2000)، ص 85.

1. أنواع أدلة الاثبات: وتمثل في:

1.1 الكتابة: ويقصد بها في المراجعة "البيانات الرقمية واللفظية التي تفيد مفرداتها المنفصلة أو المجتمعة في سياق لإثبات واقعة قانونية، أو تصرفا قانونيا منشئا للالتزامات أو معادلا لها بتعليقها على شرط أو إضافتها إلى الأجل أو منهيها لها،" وينسحب هذا التعريف على البيانات الكتابية اللفظية كعقود فواتير الشراء، والبيع والكمبيالات، والمكاتبات الداخلية، (أذن الصرف، محاضر الجرد، مستندات الشحن... وغيرها)؛

2.1 الإقرارات: وتمثل في الشهادات التي يطلبها المراجع سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، أما فيما يتعلق بالقرارات الداخلية فإنها تؤدي وظيفتها في تعزيز بيانات القوائم الختامية في الأحوال وبالشروط التالية:

✓ الحالات التي يكون التحقق من بعض العناصر تحققا كاملا، يكفي اطمئنان المراجع إلى سلامتها وصحتها مستحيلا أو متعذرا؛

✓ أن يستنفذ المراجع الاجراءات الممكنة التي تلزم كل باحث مجد للتحقق منها في هذه الظروف، فلا يتراخى في اتخاذ اجراءات تملها الظروف اعتمادا على الشهادة؛

✓ أن تفيد صيغتها نفي العلم بأية بيانات جوهرية، أي تجاوز أو تخالف ما أفصحت عنه القوائم، وذلك حتى تدفع الإقرارات بهذه الصورة الجدية للإدارة إلى التفكير ماليا قبل إعطائها، وإلى الحرص في الإدلاء بالبيانات؛

كما قد تقتضي الظروف أن يحصل المراجع على إقرارات أو شهادات من الخارج المؤسسة محل المراجعة عن طريقه للأغراض المختلفة، فيلجأ للحصول على المصادقات من العملاء بأرصدهم، والشهادات من الدائنين بالمستحق لهم، والشهادات من المصارف بالأرصدة لديهم، والشهادة من السجل العقاري بملكية بعض الأصول الثابتة، والشهادة من المحاكم بعدد القضايا البيئية المرفوعة ضد المؤسسة محل المراجعة، والشهادات من منظمات حماية البيئة عن موقفها من قضايا حماية البيئة وغيرها؛

3.1 شهادة الشهود: ويقصد بها إخبار الانسان عن واقعة صدرت من غيره، ويترتب عليها حق لغيره، ويشترط أن يكون قد رآها أو سمعها بنفسه، ويجب أن تصدر عن شخص يوثق في أقواله، وألا تكون له مصلحة في الإدلاء بهذه الشهادة، ويفضل في مجال المراجعة أن تكون الشهادة مكتوبة، وموقعة من قبل الشخص الذي صدرت عنه المراجعة حتى يتسنى للمراجع الاحتفاظ بها والاستفادة منها، أما الشهادة الشفهية فهي ليست ذات أهمية في الاثبات في المراجعة لكونها عرضة

للنسيان، وإذا أثبتها المراجع فإنها قد تكون عرضة للتعديل في عباراتها ما قد يجعلها تعطي معنا مختلفا، فضلا عن ضعف قوتها الإقناعية.

4.1 الوجود المادي (الجرد الفعلي): الجرد الفعلي يعني اجراء العد أو القياس أو الوزن للأصل ومعاينته، ثم مقارنة ما

أسفرت عنه المعاينة بما هو مسجل في السجل الخاص بهذا الأصل، ويكون المراجع مسؤولا عند إجراء المعاينة عن الآتي:

✓ أن يكون قادرا على التعرف على الشيء محل الجرد، كأن تكون أوراق القبض مستوفية الشروط؛

✓ أن يكون قادرا على تمييز درجة الجودة والصلاحية للاستعمال، والتمييز بين الحقيقي والمزيف؛

✓ أن يكون قادرا على التأكد من العدد الصحيح في الجرد، فيجب أن يجري الجرد للبضاعة في أماكن مختلفة دفعة

واحدة في وقت واحد حتى لا تتكرر بنقلها إعادة جردها، فإن لم يتيسر ذلك فيمكن ختم ما تم عدده بالشمع حتى لا

يعاد استعماله؛

✓ أن تأخذ شهادات الإيداع بالحذر والحرص الكافي، وفي حالة الشك يطلب الأشياء المودعة أو ينتقل لجردها بنفسه؛

5.1 القرائن: تتعلق بشكل غير مباشر بالحقائق محل الإثبات، ومن أمثلة القرائن في المراجعة:

✓ نظام الرقابة الداخلية ومدى سلامته؛

✓ العمليات اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم الختامية ودلالاتها على صحة بعض بنود القوائم؛

✓ القرائن التي يمكن التوصل إليها بالربط بين المعلومات والمقارنات، وعلى رغم من أن الإثبات بواسطة القرينة قد يكون

أضعف في قوة إقناعه، من الإثبات بالأدلة إلا أنه في بعض الأحيان أكثر صدقا.

2. معايير الحكم على حجية أدلة الإثبات:

يمكن الاعتماد على مجموعة من المعايير للحكم على قدرة الدليل على الإقناع، وأهم هذه المعايير ما يلي:

✓ حين يمكن الحصول على دليل الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المؤسسة فإن ذلك يمدنا بضمان أكبر،

للاعتناء على دليل الإثبات في أغراض المراجعة عما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المؤسسة؛

✓ حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية، فإن ذلك يؤدي إلى الاعتماد على

هذه البيانات والقوائم عما لو تم إعدادها في ظل نظام للرقابة غير فعال؛

✓ حين يمكن للمراجع الحصول على المعلومات الشخصية بطريقة مباشرة عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة

والفتيش، فإن ذلك سيكون له أثر أكبر في الإقناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة؛

✓ ويجب أن يقوم المراجع بتحديد حجم وصورة أدلة الإثبات التي تمكنه من الإدلاء بحكمه المهني، وذلك بعد دراسته للظروف، وعند القيام بهذا التحديد يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار طبيعة المفردة قيد الفحص وأهميتها النسبية ودرجة الخطر التي تتعرض له والتي تعتمد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

✓ خلال قيام المراجع بفحصه فإنه يهدف إلى الحصول على أدلة إثبات ذات حجية، ليأخذها كأساس لتكوين رأي محايد في ظل الظروف الموجودة، إلا أنه في بعض الظروف يجد المراجع أنه من الضروري الاعتماد على دليل قاطع ومقنن، سواء أكانت البيانات التي تتضمنها القوائم المالية تمثل بصفة عامة أمانة وصدق المركز المالي ونتائج الأعمال، إلا أنه غالباً ما يجد نفسه أمام عناصر معينة تحتاج إلى فحص دقيق للحصول على دليل مقنع لصحتها، وإذا ما ساوره الشك في بيان معين له أهمية نسبية كبيرة لا يجب عليه أن يعطى رأياً إلا إذا حصل على دليل إثبات قوي يزيل هذا الشك؛

✓ يجب على المراجع أن يعمل داخل الحدود الاقتصادية المعقولة حيث يجب إعداد تقريره خلال فترة زمنية معينة وبتكلفة مناسبة، ويجب عليه أن يتأكد ما إذا كانت قرائن الإثبات التي حصل عليها في حدود الوقت والتكلفة اللازمة لإبداء الرأي؛

✓ عند تحديد مدى الاختبارات اللازمة لإجراء الفحص فإن المراجع يمكن أن يأخذ في اعتباره استخدام الأدوات الفنية للعينات الإحصائية، والتي تثبت مزاياها في حالات معينة، إلا أن استخدام هذا الأسلوب لا يكون بديلاً للحكم الشخصي للمراجع ولكنه وسيلة لتمدنا بمقاييس إحصائية، تتعلق بنتائج اختبارات المراجعة وقد لا تكون هذه المقاييس متوفرة.

لكي يجمع المدقق الأدلة يجب أن يسأل 4 أسئلة مهمة في كل عملية تدقيق وهي :

1. أية إجراءات تدقيق يجب أن تستخدم؟.

2. ما هو حجم العينات التي يجب أن يختارها؟.

3. ما هي الحسابات التي سوف يتم تدقيقها؟.

برنامج التدقيق هو قائمة من مجموعة إجراءات التي تشمل عادة حجم العينات ، الحسابات التي سوف يتم تدقيقها ، التوقيت.

للأدلة يوجد محددان هما موثوقية الأدلة وكفاية الأدلة ولكل منهما خصائص خاصة .

موثوقية الأدلة لها 7 خصائص وهي :

1. ملائمة الأدلة
2. استقلالية مقدم الأدلة
3. فعالية نظام الرقابة الداخلية
4. حصول المدقق على الأدلة بصورة مباشرة
5. تأهيل وكفاءة مقدم الأدلة
6. درجة الموضوعية في الأدلة
7. التوقيت الملائم

أما بالنسبة لكفاية الأدلة فإنها تقاس بشكل أساسي عن طريق حجم العينات التي اختارها المدقق ولها عدة عوامل تحدد الحجم الملائم لاختيار العينة ومن أهمها :

1. 1- توقعات المدقق حول الأخطاء المحاسبية في الكشوف.
2. فعالية نظام الرقابة الداخلية لدى الشركة التي يتم لديها التدقيق.

أنواع أدلة التدقيق

أنواع أدلة التدقيق 7 وهي :

1. الفحص الذاتي
2. المصادقات
3. التوثيق
4. الإجراءات التحليلية
5. استعلامات الزبائن
6. إعادة الاحتساب
7. المراجعة

الفحص الذاتي: هو فحص او عد الاصول الملموسة وكل ما يتعلق بتسجيلها ويستخدم بكثرة في حسابات المخزون والنقدية.

المصادقات: هي وصف لوصول مكتوب او شفوي من طرف ثالث التي تحقق دقة المعلومات المطلوبة من المدقق وهذا الطلب يعمل ويقدم من الزبون ويسال الطرف المستقل لان يستجيب مباشرة للمدقق لان المصادقات تأتي من مصدر مستقل , وهنالك مصادقات ايجابية ومصادقات سلبية

التوثيق: هو فحص مستندات وسجلات وملفات الزبون التي يجب ان تشمل في الكشوف المالية ويوجد نوعان ملفات داخلية وملفات خارجية والملفات الداخلية هي التي تحضر داخل الشركة نفسها وهذا الملف لا يخرج ابدا خارج الشركة اما الملفات الخارجية فهي التي تكون بحوزة شخص خارج المؤسسة الذي يعتبر طرف من العملية التي حصلت التي تكون حاليا في يد الزبون او تكون جاهزة للوصول لاي شخص يريد الحصول عليها.

الاجراءات التحليلية: هي استخدام المقارنات والعلاقات لفحص هل الحساب او اية بيانات اخرى تظهر بشكل معقول , واستخدام الاجراءات التحليلية قد زاد مع توفير الكمبيوترات للمساعدة في الاحتمالات. وتستخدم لعدة أسباب وهي :

(1) فهم بيئة عمل العميل ومجال صناعته الذي يعمل به .

(2) اختبار هل الشركة لها مقدرة على الاستمرار في العمل ام لا.

(3) الاشارة الى الاخطاء المحتملة في الكشوف.

(4) تقليل تفاصيل اختبار المدقق.

استعلامات الزبائن: هو الحصول على معلومات مكتوبة او شفوية من الزبون ردا على أسئلة المدقق.

إعادة الاحتساب: تتعلق بإعادة فحص العينة عن طريق الاحتساب مجددا وتحويل معلومات من الزبون في فترة التدقيق .

الملاحظة والمراجعة: هي فحص المستندات والوثائق وكل الأمور عن طريق الملاحظة المباشرة ومراجعة المدقق نفسه للأمر ويراقب أيضا كيفية سير العمل في المؤسسة وكل هذا يكون خلال فترة التدقيق .

يجب هنا أن ننتبه بان الفحص الذاتي والمصادقات تكلفتها اكبر من باقي أنواع الأدلة لأنها عادة تتطلب من المدقق أن يكون قوي الملاحظة عند احتساب المدقق للأصول وذلك يكون عادة في تاريخ إعداد الميزانية, والمصادقات كذلك لأنها تتطلب إتباع إجراءات حرصه وشديدة في عملية تحضير المصادقات والبريد وإعداد الوصولات وكل الأمور الأخرى .

أما التوثيق والإجراءات التحليلية فإن تكلفتها اقل نسبياً وإعادة الاحتساب عادة تعتبر اقل تكلفة من باقي الأدلة لأنها تتعلق بالقيام بعمليات حسابية بسيطة التي يمكن تعميمها وتصحيحها مباشرة وبشكل سريع.

## المحاضرة الحادية عشر : خطوات وإجراءات التدقيق

لكي نفهم وندرس إجراءات التدقيق هنالك 5 خطوات يجب أن نتبعها لكي نفهم الإجراءات وهذه الخطوات هي :

- 1- فهم أهداف ومسؤوليات المدقق وكذلك الإدارة.
- 2- تقسيم الكشوف المالية إلى دوائر .
- 3- معرفة تأكيدات الإدارة عن الحسابات .
- 4- معرفة أهداف التدقيق العامة للحسابات والعمليات .
- 5- معرفة أهداف التدقيق الخاصة للحسابات والعمليات.

### الخطوة الأولى (مسؤوليات المدقق والإدارة)

يجب على المدقق أن يعرف ما هي مسؤوليات المدقق وما هي المسؤوليات الواقعة على الإدارة , فمسؤوليات الإدارة هي كالتالي:

- 1- تنفيذ وتطبيق السياسات المحاسبية.
  - 2- الحصول على نظام رقابة داخلي ملائم وكافي .
  - 3- عرض عادل للقوائم المالية .
- فالإدارة تقوم بتحضير الكشوف المالية للمدقق وهو يقوم بتدقيقها مباشرة بعد حصوله على الكشوف وكل الأمور الأخرى كالمستندات والملفات أي الحصول على كل ما يلزم لعملية التدقيق . وعن طريق رسالة الارتباط يحدد ذلك وكذلك تحدد مسؤولية المدقق فيذكر في رسالة الارتباط أن على الإدارة أن تحضر الكشوف المالية وعلى المدقق أن يعطي رأيه عن عدالة الكشوف وطريقة عرضها.

أما مسؤوليات المدقق فهي:

- 1- اكتشاف الغش
- 2- اكتشاف الأخطاء المحاسبية-
- 3- اكتشاف الأعمال الغير قانونية-

في الغش المحاسبي يجب التمييز بين نوعين من الغش المحاسبي هما إساءة استخدام الأصول وإعطاء قوائم مالية مخطئة أي معلوماتها مغلوبة . والتي تؤثر على المستثمرين والمقرضين ومستخدمي الكشوف المالية بشكل سلبي حيث يحصلون على قراراتهم بناء على معلومات خاطئة وغير صحيحة

أما الأخطاء المحاسبية فهي تكون أخطاء في الاحتساب لمبالغ معينة , حذف حساب معين , أخطاء في التسجيل , وهذه الأخطاء يمكن اكتشافها بسهولة ويجب على المدقق في هذه الحالة إعلام الإدارة بتصحيح الأخطاء وإذا لم يفعلوا ذلك فعليه أن يذكر ذلك في تقريره .

وبالنسبة للأعمال الغير قانونية فعلى المدقق أن يذكر مثل رفع دعاوي قضائية على الشركة أو مخالفة قوانين معينة مثل قوانين الضرائب التي تؤثر تأثيرا مباشرا على الكشوف (قائمة الدخل والميزانية والتدفقات النقدية والأرباح المحتجزة) . وهناك قوانين الحفاظ على البيئة التي لا تؤثر على الكشوف بشكل مباشر .

#### الخطوة الثانية (تقسيم الكشوف المالية إلى دوائر)

هنا تقسم الكشوف المالية إلى 5 دوائر تصنف كل حسابات الكشوف على حدة إلى الدائرة الملائمة

وهذه الدوائر هي :

1- دائرة المبيعات والتحصيل

2- دائرة الأملاك والمدفوعات

3- دائرة الرواتب والأجور

4- دائرة المخزون والمستودعات

5- دائرة امتلاك رأس المال

وهنا يجب معرفة العلاقات التي تربط الدائرة مع الأخرى وتبدأ هذه العلاقة بالحصول على رأس المال والذي يكون بصورة نقد وبهذا النقد يشترون المواد الخام والأصول الثابتة والبضاعة والخدمات لإنتاج المخزون وعندما يباع المخزون ندخل في دائرة المخزون والمستودعات وعندما يباع يحصل لدينا مبيعات وتحصيل نقدية والتي ترجع لنقطة البداية (دائرة النقد) , وهنا على المدقق أن يدرس هذه العلاقات ويدرس كيف تتم وهل تجري بصورة صحيحة أم لا .

#### الخطوة الثالثة (معرفة تأكيدات الإدارة عن الحسابات).

تأكيدات الإدارة تعبر عن عرض من قبل الإدارة عن فئات العمليات والحسابات التي لها علاقة في الكشوف المالية مباشرة وهي جزء من الصفة التي تستخدمها الإدارة للتسجيل والإفصاح عن ذلك .

وحسب المعيار 31 (SAS 31) فإنه يقسم التأكيدات إلى 5 فئات وهي :

1- الحدوث والوجود .

2- الاكتمال.

3- التقييم والاحتساب.

4- الحقوق والالتزامات.

5- العرض والإفصاح.

بالنسبة للوجود فالتأكيدات هنا تكون هل الأصول والالتزامات والحقوق المشمولة في الميزانية كانت بالفعل موجودة في تاريخ حدوثها وتأكيدات الحدوث تتعلق هل العمليات المسجلة في الكشوف فعلا حدثت خلال الفترة المحاسبية . والاكتمال نعني به هنا هل الحسابات والعمليات التي يجب أن تعرض كلها مشمولة بداخلها وانها قد سجلت بالكامل وبصورة صحيحة.

وتأكيدات التقييم والاحتساب تتعامل وتتأكد هل الأصول والالتزامات , حقوق الملكية , إيرادات , مصاريف, شملت كلها بالكشوف المالية في الحسابات الملائمة والصحيحة.

الحقوق والالتزامات تأكيداتها هي أنها تتعامل هل الأصول هي حقوق الوحدة وان الالتزامات هي التزامات على الشركة أن تدفعها في تاريخ استحقاقها.

وبالنسبة للتأكيدات الأخيرة العرض والإفصاح فهي تفحص هل مكونات الكشوف المالية مدموجة او منفصلة بشكل ملائم , موصوفة ومفصح عنها بصورة واضحة ومفهومة.

الخطوة الرابعة والخامسة – أهداف التدقيق العامة والخاصة للحسابات والعمليات.

أهداف التدقيق العامة للعمليات (transaction) هي 6 أهداف :

التأكد من:

1- الوجود(existence).

وهي التأكد من ان الأرصدة العمليات المسجلة موجودة فعلا وأنها ليست وهمية .

2- الاكتمال(completeness).

هي التأكد ان العمليات الموجودة مسجلة في دفتر اليومية وبشكل كامل مثال على ذلك التأكد من تسجيل ضريبة الارنونا لكامل السنه للاثني عشر شهرا أو حساب الهاتف والكهرباء .

3- الدقة (accuracy).

هي التأكد من ان العمليات المسجلة قد سجلت بالمبالغ الصحيحة وفي الحسابات الصحيحة.

4- التصنيف (classification).

العمليات التي شملت في يومية الزبون تصنف بشكل عام.

5- التوقيت (timing).

التأكد ان العمليات سجلت في الوقت الملائم والصحيح مباشرة بعد حدوث العملية .

6- الترحيل والتلخيص (posting and summarization).

التأكد أن العمليات التي سجلت قد رحلت بعد تسجيلها بشكل صحيح وللحسابات الصحيحة.

## المحاضرة الثانية عشر: تقرير المدقق (المراجع)

المدقق هو الذي يقرر ما نوع التقرير بالاستناد الى عدالة الكشوف المالية ونظام الرقابة الداخلية لكل شركة وطريقة

عرضها وأمور أخرى تأخذ بعين الاعتبار ومن هذه الأمور الأهمية النسبية materiality ويوجد لها 3 مستويات :

المستوى الأول عندما تكون أرصدة معينة غير مادية (immaterial) وتكون المبالغ صغيرة فيعطي المدقق ( unqualified )

(opinion) .

المستوى الثاني عندما تكون الأرصدة بمبالغ متوسطة فتعتبر (material) ويعطى رأي (qualified).

وعندما تكون الأرصدة مهمة نسبيا وذات مبالغ كبيرة فان المدقق يعطي رأي عكسي أو حيادي.

لذلك الأهمية النسبية يجب إن تأخذ بعين الاعتبار لتحديد نوع الرأي الذي سيضعه المدقق.

### 1.التقرير النظيف-

التقرير النظيف يحتوي على 7 اجزاء وهم:

2- عنوان التقرير.

3- لمن موجة التقرير.

4- فقرة المقدمة .

5- فقرة النطاق.

6- فقرة الرأي.

7- اسم شركة التدقيق.

8- تاريخ إصدار التقرير .

للتقرير النظيف 5 شروط وإذا لم يتواجد إحدى الشروط فان التقرير لا يعتبر نظيف ويتطلب من المدقق أن يعطي رأي

آخر حول صحة البيانات المالية, وهذه الشروط هي :

1- أن تكون كل الكشوف (قائمة الدخل, الميزانية, الأرباح المحتجزة, التدفقات النقدية ) كلها قد شملت مع

الكشوف المالية وأنها وجدت فعلا

2- كل المعايير العامة طبقت عندما تم تحضير الكشوف المالية.

3- الأدلة الكافية والمناسبة كلها قد جمعت لكي يتم تدقيقها.

4- التأكد من أن الكشوف المالية معدة حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها.

5- لا يوجد هنالك حالات تتطلب إضافة فقرة توضيحية للتقرير.

## 2.تقرير نظيف مع فقرة شرح

في هذا التقرير التدقيق يكون قد تم بشكل تام وقد أعطى نتائج مرضية حول عدالة الكشوف المالية ولكن المدقق يعتقد أنه من المهم او مطلوب أن يقدم معلومات إضافية للمستخدم .

وهنالك 5 حالات تتطلب فيها وجود فقرة شرح إضافية وهذه الحالات هي:

1- نقص في تطبيق احد معايير GAAP.

2- الشك في عدم استمرارية الشركة في العمل في الفترات القادمة.

3- التركيز على الاهمية .

4- موافقة المدققون على

5- تقارير تتعلق بمدققين آخرين.

كل هذه الحالات تتطلب وجود فقرة إضافية يشرح بها المدقق لماذا أضاف هذه الفقرة , وقد تكون إحدى الأسباب التي ذكرت أعلاه وتأتي هذه الفقرة بعد فقرة الرأي مباشرة .

في السبب الأول تكون تغيرات التي تؤثر على الاستمرارية ولذلك تتطلب فقرة توضيحية وأمثلة على ذلك قد تكون كالتالي:

2- تغيرات في استخدام الطرق المحاسبية, مثلا الشركة تغير طريقة احتساب المخزون من fifo الى W.A. وتغيرات تتعلق بالتقديرات المحاسبية مثلا تغيير العمر الإنتاجي لأصل معين.

3- تغيرات في قيود التقرير.

4- تصحيح أخطاء تتعلق بالمبادئ المحاسبية المستخدمة.

بالنسبة للسبب الثاني الحالات لحدوث ذلك من الممكن أن تكون إحدى الحالات التالية:

2- وجود خسائر تشغيلية , وجود عجز في رأس المال العامل.

3- عدم قدرة الشركة على دفع التزاماتها في موعد استحقاقها.

4- خسارة اكبر الزبائن لدى الشركة , حصول الكوارث الطبيعية التي تسبب خسائر كبيرة للشركة مثل الهزات الارضية او الفياضانات او مشاكل وصعوبات مع العمال .

5- إجراءات قانونية رفعت ضد الشركة.

في السبب الرابع الحالات هي :

2- وجود علاقات بين أطراف العمليات .

3- أحداث هامة تحدث مباشرة بعد تاريخ إعداد الكشوف المالية.

4- وصف الأمور المحاسبية المهمة التي تؤثر على قابلية مقارنة الكشوف المالية مع الكشوف السابقة.

5- افصاحات مادية غير مؤكدة في الهوامش..

في السبب الرابع الحالات لإعطاء فقرة شرح اضافية:

1- لا يعطي المدقق السابق اية مراجع يرجع اليها.

2- يعطي المدقق مرجع ولكن يكون الرأي في التقرير نفس الرأي ويعتبر shared opinion.

3- إعطاء الرأي يجب ان يعتمد على الأهمية النسبية إذا كان المدقق غير مستعد لافتراض أية مسؤولية عمل

للمدقق السابق.

### 3. تقرير عكسي

باستطاعة المدقق أيضا ان يعطي رأي عكسي adverse opinion ويعطى هذا التقرير عندما يعتقد المدقق ان كل

الكشوف المالية مضللة وخاطئة والتي لا تعرض الوضع المالي للشركة وكذلك نتائج العمليات والتدفقات النقدية

بإتباعها لل gaap..

### 4. تقرير محايد

وباستطاعته أيضا ان يعطي رأي حيادي Disclaimer of opinion ويصدر هذا التقرير عندما يكون التقرير غير

قادر على إرضاء او إقناع نفسه بأن الكشوف المالية عادلة وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح.

إذا التقارير هي :

1-تقرير نظيف

تقرير نظيف مع فقرة شرح.

تقرير حيادي

تقرير عكسي

التقرير المشترك بين الكشوف المالية ونظام الرقابة الداخلي

هذا التقرير بالإضافة لفحص عدالة الكشوف المالية وإعطاء رأي حولها فان المدقق أيضا يعطي رأيه حول نظام الرقابة الداخلي وهل طبق بشكل جيد أم لا . وهذا التقرير يحتوي على 5 فقرات وهي :

1- فقرة المقدمة .

2- فقرة النطاق.

3- فقرة تعريف وشرح عن نظام الرقابة الداخلي .

4- فقرة الرأي.

ففي الفقرة الأولى يذكر أن المدقق قد دقق كل الكشوف المالية وان نظام الرقابة الداخلي قد طبق تبعاً لـ COSO وان مسؤولية المدقق هي فقط إعطاء رأي حول عدالة الكشوف وعلى فعالية الرقابة الداخلية وان مسؤولية الإدارة هي إعداد الكشوف المالية وتحضيرها للمدقق لكي يدققها

اما في فقرة النطاق يذكر بأن المدقق قد دقق الكشوف المالية والتدقيق للحصول على تأكيد معقول عن عدالة الكشوف وأنها خالية من الأخطاء المادية وان الفحص يشمل اخذ عينات التي يعتقد المدقق انه عليه أن يدققها ويعتقد أن هنالك أخطاء مادية .

أما الفقرة الثالثة ففيها يشرح ويوضح كيف يعمل نظام الرقابة الداخلي في الشركة .

المخاطر المتأصلة لها فقرة خاصة بهذا الأمر وبسببها الرقابة الداخلية على التقارير المالية التي ربما لن تمنع الأخطاء بالإضافة لأي تقييم فعالية الفترات القادمة معرضة للخطر حيث أن نظام الرقابة الداخلي يمكن أن يصبح مؤشر بسبب التغيرات في الحالات أو درجة الاكتمال مع السياسات أو الإجراءات من الممكن أن تنهار. وفي فقرة الأخيرة يعطي المدقق راية حول كل هذه الأمور .

## أشكال تقرير المراجع الخارجي

1. التقرير النظيف (تقرير غير متحفظ): والذي سنوضحه في الشكل التالي:

### شكل رقم 3: تقرير غير متحفظ لمراجعة البيانات المالية

<p><b>العنوان:</b> تقرير مراجع مستقل</p> <p><b>الجهة الموجهة إليه:</b> تقرير مراجعة إلى.....</p> <p><b>فقرة الافتتاحية</b></p> <p>لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لمؤسسة أ ب ج كما في 20../12/31 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ ....</p> <p><b>فقرة النطاق</b></p> <p>لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) ومن الممكن تطبيقها على المراجعة، إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد محدود حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، إن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي المؤسسة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.</p> <p><b>فقرة الرأي</b></p> <p>واستنادا لعملية المراجعة، فإنه لم تصل إلى علمنا أشياء قد تسبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ( أو يشار إلى معايير المحاسبة الوطنية ذات علاقة).</p> <p><b>التاريخ</b> .....</p> <p><b>اسم المراجع</b></p> <p><b>التوقيع</b> .....</p>
--

المصدر: أحمد حلي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009)، ص 40.

1.1 تقرير المراجعة النظيف مع فقرة تفسيرية وتعديل الصياغة: في حالات معينة يقوم المراجع بإعطاء رأي نظيف ولكنه يضيف فقرة إلى تقريره، لأجل جلب انتباه المستعمل أو المستفيد من البيانات المالية لحالة معينة يتم إعطاء هذا النوع من التقرير في الحالات التالية:

✓ عدم التطبيق التماثل (الثبات) في تطبيق المبادئ المحاسبية؛

✓ التأكد على شيء معين، فإن التقرير لازال نظيفا؛

✓ وجود شك كبير حول استمرارية المؤسسة؛

✓ التركيز على أمر اشتراك مراجعين آخرين في إعداد التقرير؛

مثال وجود شك بشأن استمرارية المؤسسة محل المراجعة، ويوضح الشكل التالي هذه الحالة حول القدرة على الاستمرار.

الشكل رقم 4: الفقرة التفسيرية التي توضح وجود شك كبير حول القدرة على الاستمرار

نفس فقرات الافتتاحية، النطاق، إبداء الرأي كما في التقرير النظيف مع عدم اعتبار ذلك تحفظا على رأينا، تم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة ..... تستمر في العمل.  
وكما هو الموضح بالإيضاح رقم (15) المرفق بالقوائم المالية، تعاني المؤسسة .....، من خسائر متكررة عن العمليات التشغيلية، كما تعاني عجزا في صافي رأس المال العامل مما يشير الشك حول مقدرة المؤسسة على الاستمرار، كما يبين الإيضاح رقم (15) أيضا خطط الإدارة المتعلقة بهذه الجوانب، ولا تضمن القوائم أية تسويات قد تكون نتيجة حالة عدم التأكد الخاصة بالشك والاستمرار.

المصدر: حكمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008)، ص 84.

2. التقرير المتحفظ: والذي سنوضحه في الشكل التالي:

شكل رقم 5: تقرير متحفظ لمراجعة البيانات المالية (بسبب الانحراف عن المعايير الدولية للتدقيق)

العنوان: تقرير مراجع مستقل  
الجهة الموجهة إليه: تقرير مراجعة إلى.....  
فقرة الافتتاحية  
لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لمؤسسة أ ب ج كما في 20./12/31 وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ.....  
فقرة النطاق  
لقد قمنا بالمراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) ومن الممكن تطبيقها على المراجعة، إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لغرض الحصول على تأكيد

محدود حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، إن عملية المراجعة محدودة أساسا بالاستفسارات من موظفي المؤسسة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر تأكيد محدود من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق، فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.

#### فقرة إيضاحية

لقد أعلمنا الإدارة بأن المخزون قد تم إظهاره بالكلفة والتي تتجاوز صافي قيمته الاستبدالية، وتظهر حسابات الإدارة، والتي قمنا بالمراجعة علمها، بأن المخزون، لو تم تقييمه بالكلفة أو صافي القيمة الاستبدالية أيهما أقل، والتي تقضى بها المعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة)، فإنه سوف ينخفض مبلغ (س)، وأن صافي الدخل وحقوق المساهمين سوف ينخفضان بمبلغ (ص).

#### فقرة الرأي

واستنادا لعملية المراجعة، عدا تأثير زيادة مبلغ المخزون والتي تم الإشارة إليها في الفقرة السابقة، فإنه لم يصل إلى علمنا أي شيء قد يسبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة).

التاريخ .....

اسم لمراجع

التوقيع.....

المصدر: أحمد حلي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009)، ص 41.

3. التقرير السلبي: والذي سنوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم 6: التقرير السلبي في حالة الاختلاف مع الإدارة حول كفاية الإفصاحات والبيانات المالية:

العنوان: تقرير مراجع مستقل

الجهة الموجهة إليه: تقرير مراجعة إلى.....

(نفس فقرات الافتتاحية، النطاق، كما في التقرير المتحفظ بدون تعديل)

#### فقرة إيضاحية

قامت المؤسسة في 15 جانفي 2011، بإصدار سندات بمبلغ 1000000000، بهدف تمويل مشروع توسيع مصنع المؤسسة، هذا وتحتوي اتفاقية إصدار السندات على قيود على توزيع الأرباح المستقبلية للمساهمين من الأرباح بعد 31 ديسمبر 2011... وبرأينا أنه يجب الإفصاح عن هذه المعلومات وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

#### فقرة الرأي (تقرير متحفظ)

باستثناء حذف المعلومات الواردة في الفقرة السابقة برأينا إن البيانات المالية 2011....

#### فقرة الرأي (تقرير سلبي)

نظرا لتأثير الأمر في الفقرة السابقة برأينا إن البيانات المشار إليها أعلاه لا تمثل بعدالة، المركز المالي للمؤسسة، كما في 31 ديسمبر 2011... أو نتائج أعمالها وتدقيقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

المصدر: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، ط2، 2011)،

ص 102.

#### 4. تقرير الامتناع عن إبداء الرأي: والذي سنوضحه في الشكل التالي:

#### الشكل رقم 7: تقرير الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد جوهري لنطاق المراجعة

فقرة الافتتاحية (يتم حذف الجملة المتعلقة بدور المراجع)، فقرة النطاق (تحذف بالكامل)

#### فقرة إيضاحية

لم تقم المؤسسة بجرد المخزون في السنة 2011، والظاهر في البيانات المالية المرفقة بمبلغ 1000000000، كما في 31 ديسمبر 2011... كذلك لا توجد أدلة تدعم تكلفة الآلات والممتلكات المشتراة قبل السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2011... هذا وأن طبيعة سجلات المؤسسة لا تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة أخرى على المخزون أو الآلات والممتلكات.

#### فقرة الامتناع عن إبداء الرأي

ونظرا لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة، فإن نطاق عملنا لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا لا نبدي الرأي حول عدالة البيانات المالية المرفقة.

المصدر: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، (عمان: الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، ط2، 2011)،

ص 101.

## المحاضرة الثالثة عشر: جودة تقرير المراجع الخارجي وأهميتها

### 1. تعريف جودة تقرير المراجع الخارجي

يتم تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها، لذلك كان من الصعب أن يتم إيجاد تعريف بسيط يصف ويعرف جودة تقرير المراجع الخارجي تعريفاً شاملاً قاطعاً، فلا يوجد تعريف نهائي متفق عليه وشامل لهذه الجودة وأساليب تحديدها، ولكن يشير الفكر المعاصر للجودة إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام وأخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات عند تحديدها، وفيما يلي بعض تعريفات لجودة تقرير المراجع الخارجي المقترحة من قبل بعض الباحثين:

عرفها البعض على أنها: "تعبّر جودة المعلومات المحاسبية عن جودة التقرير، وهي ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية لتحقيق الهدف من استخدامها والوصول لتقرير جيد، ويتم ذلك من خلال استراتيجيات أو إجراءات وآليات تساهم في الاهتمام بعملية إعداد التقرير،" وهي أيضاً: "ما يتسم به تقرير المراجع الخارجي من شفافية وإفصاح جيد عن المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح المحققة، والمتوقعة للمؤسسة بما يتفق مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمتقبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية."

إن جودة تقرير المراجع الخارجي تؤثر على جودة البيانات المالية التي تصدرها المؤسسات محل المراجعة، كون أن تلك البيانات يعتمد عليها العديد من المستخدمين عند اتخاذهم قراراتهم المختلفة، فهي تعبر عن قدرة المراجع في الحصول على أدلة إثبات ذات جودة عالية مدعومة لرأيه المهني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وأيضاً هي درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، وهي بذلك مقياس لقدرته على تقليل تحيز البيانات المالية وزيادة دقتها.

2. أهمية تقرير المراجع الخارجي: يمكن تلخيص أهمية تقرير المراجع الخارجي نفسه، ولجميع أصحاب المصلحة في المؤسسة فيما يلي:

✓ له أهمية خاصة للمراجع نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على انجازه لعمله وفقاً لمعايير تدقيق المتعارف عليها، وأداة المراجع لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المؤسسة، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية المراجعة الخارجية ككل؛

✓ يعتبر بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته القانونية، وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد الآداب وسلوك المهنة؛

✓ يحقق على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال للمؤسسات الاستشارية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين، من خلال رأي المراجع الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم؛

✓ يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا للمؤسسة محل المراجعة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية باعتبارها وكلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبة الدولية، بإعداد القوائم المالية للمؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المؤسسة لأنشطتها، ويعد التقرير النظيف "بدون تحفظات" دليلا على صدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت اشراف إدارة المؤسسة وإنها لم ترتكب تحريفات جوهرية أو معتمدة في القوائم المالية.

### 3. أهمية جودة تقرير المراجع الخارجي:

على المراجع الخارجي تطبيق إجراءات رقابة الجودة بالتماشي مع سياسات وإجراءات التدقيق الدولية المتعارف عليها منها معيار التدقيق الدولي رقم 220، ولا يتم ذلك إلا من خلال التزام المراجع بمبادئ الاستقلال والأمانة المهنية والموضوعية والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة، وبالتالي فجودة تقرير المراجع الخارجي تؤدي إلى تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي، فرقابة الجودة في المراجعة تهدف إلى تقليل نسبة العيوب في التقارير النهائية لعملية المراجعة الخارجية، وهي تعتمد على الأساليب الإحصائية، فهي ليست مجرد الفحص الذي يقوم به المراجع وإنما التحسين المستمر في التقارير النهائية التي يقدمها والتزاماته بالعناية المهنية اللازمة لإكمال فحصه، فالتزامه بالوصول إلى تقرير مراجعة ذات جودة عالية يتطلب منه التزام الاستقلالية والحياد أثناء تأديته لمهمته والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وكذا معايير التدقيق الدولية، فتحدد جودة تقرير المراجع الخارجي الخصائص التي يجب أن يتسم بها تقريره أو مجموعة من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، وتقييمه لنوعية البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية التي تخضع للمراجعة وكل ذلك يساعد في اتخاذ القرارات، فكلما كان تقرير المراجع

الخارجي يتميز بالجودة كلما سهل على مستخدميه عملية صنع واتخاذ قرارات أدق وأكثر مما لو كان ذلك التقرير لا يتسم بالجودة.

## خاتمة

إن المراجعة ومحافظة الحسابات الجيدة أصبحت تشكل مفترق الطرق الذي يجب أن يكون فيه قرار إتخاذ الإتجاه المناسب قرارا مصيرا في ظل الل يقين الذي يحيط بكل الأعمال الإقتصادية وفي ظل الأزمات التي لن تغفر لكل متخلف عن متابعة الجديد في مجالات إهتمامه.

لذلك على الشركات الجزائرية النشطة وطنيا أو ترغب في العمل دوليا أن تهتم بمهنة تدقيق الحسابات والتدقيق الداخلي بالدرجة الأولى حتى تقدم لكل المهتمين بنشاطها كشوف مالية على درجة كافية من الموثوقية والمصدقية تسمح باتخاذ القرارات المناسبة

ومن أجل تحقيق هذا الهدف ( الصحة و المصدقية )، ينبغي على المراجع التدقيق و التأكد من العناصر التالية

- ◀ التسجيل المحاسبي لكل العمليات المحققة في المؤسسة - Exhaustivité -
- ◀ الوجود الحقيقي للعناصر المادية في المؤسسة - Existence -
- ◀ حق ملكية الأصول و التزام على الخصوم - Propriété -
- ◀ كل العناصر المكونة للأرصدة مقيمة بطريقة صحيحة - Evaluation -
- ◀ تسجيل دقيق و صحيح للعمليات حسب المبادئ العامة للمحاسبة - Comptabilisation -

## قائمة المراجع.

- (1) أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، عمان:الأردن، دار صفاء،2009.
- (2) أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، (عمان: الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015)
- (3) أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية:مصر، الدار الجامعية،2006.

- 4) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعودة أسواق رأس المال، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2005)
- 5) أمين السيد أحمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2009).
- 6) إبراهيم شوقي رياض، نظرية الإثبات في المراجعة، (القاهرة: مصر، دار النهضة العربية، 1970)
- 7) إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، عمان: الأردن
- 8) ثناء علي القباني، نادر شبعان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2006.
- 9) حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك واثرها في الاداء والمخاطرة، عمان: الاردن، دار اليازوري، 2013.
- 10) حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، (عمان: الأردن، الدار العلمية للنشر ودار الثقافة للنشر، 2000)
- 11) حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008)
- 12) خالد امين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، عمان: الاردن، دار وائل، 1998.
- 13) خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، (عمان: الأردن، دار البداية، 2009)
- 14) خالد وهيب الراوي، ادارة المخاطر المالية، عمان: الاردن، دار الميسرة، 2014.
- 15) رأفت سلامة محمود واخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، عمان: الاردن، 2011.
- 16) رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، (عمان: الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2015)
- 17) سالم بن سلام بن حميد الفليني، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، عمان: الاردن، 2010.
- 18) سمير محمد كامل واخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع تطبيق الحاسبات الالكترونية، الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2008.
- 19) سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق مصر، 2013)

- (20) سامح محمد رضا رياض أحمد، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح و انعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات المساهمة المصرية، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المركز الجامعي الأردن، المجلد 8، العدد 4، 2012)
- (21) عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 1993)
- (22) عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، أسس المراجعة الأساس العلمية والعملية، الإسكندرية: مصر، دار المعرفة الجامعية، 2002.
- (23) عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الإسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2006.
- (24) عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، عمان: الاردن، الدار الجامعية، 2006/2005.
- (25) عيد احمد ابو بكر، وليد اسماعيل السيفو، ادارة الخطر والتامين، عمان الاردن، دار اليازوري العلمية، 2009
- (26) عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية، (عمان: الأردن، بدون دار نشر، 1994)
- (27) محمد التوهامي طواهر، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، بن عكنون: الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،
- (28) محمد السيد سرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية: مصر، دار المعرفة الجامعية، 2002.
- (29) محمد الشويات، الحاكمية والفساد الاداري والمالي، عجلون: الاردن، عالم الكتب الحديث، 2014.
- (30) محمد الفيومي، عوض لبييب، اصول المراجعة، الإسكندرية: مصر، دار المعرفة الجامعية، 2002.
- (31) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، بن عكنون: الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،
- (32) محمود السيد الناغي، معايير الدولية للمراجعة، (الاسكندرية: مصر، الدار الجامعية، 2008)
- (33) محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، (القاهرة: مصر، بدون دار نشر، 2003)
- (34) نادر حمد الجيران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الكويت، آفاق للنشر والتوزيع، 2011)  
باللغة الفرنسية:

- 1) Lionel COLLINS, Gérard NALINE, **audit et contrôle interne**(aspects financiers, opérationnels et stratégiques), Paris, France, éditions Dalloz, 1992.