**الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطية الشعبيـة**

**République Algérienne Démocratique et Populaire**

**وزارة التعليـم العالـي والبحـث العلمـي**

**Ministère de l’Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**

**جامعة محمـد خيضر بسكرة**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم التجارية**

**فهرس المحتويات**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **- قائمة الجداول** |
| 02 | ......................................................................................مقدمة - |
| 03 | **المحاضرة الأولى: مدخل للتدقيق المالي** |
| 04 | ........................................................................................ **تمهيد**- |
| **03** | 1. التطور التاريخي للتدقيق المالي..............................................................
 |
| **07**  | 1. تعريف التدقيق المالي…………………………………………………............
 |
| **07** | 1. أهداف التقليدية والحديثة للتدقيق المالي......................................................
 |
| **08** | 1. الفرق بين التدقيق والمحاسبة................................................................
 |
| **10** | 1. أنواع التدقيق المالي.........................................................................
 |
| **13** | 1. الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي.........................................................
 |
|  |  |
| 15 | **المحاضرة الثانية: معايير التدقيق المالي** |
| 16 | ......................................................................................**تمهيد** - |
| 16 | 1. مفهوم معايير التدقيق....................................................................
 |
| 16 | 1. المعايير العامة...........................................................................
 |
| 202 | 1. معايير العمل الميداني...................................................................
2. معايير التقرير...........................................................................
 |
| 24 | **المحاضرة الثالثة: إستخدام العينات في التدقيق** |
| 25 | ...................................................................................... **تمهيد** - |
| 25 | 1. مفهوم المعاينة (عينات) التدقيق**.........................................................**
 |
| 25 | 1. سبب استخدام العينات.................................................................
 |
| 25 | 1. المخاطر المرتبطة بالعينات**............................................................**
 |

|  |  |
| --- | --- |
| 25 | 1. أنواع العينات............................................................................
 |
| 26 | 1. طرق اختار العينة.......................................................................
 |
| 28 | **المحاضرة الرابعة: إجراءات التدقيق المالي** |
| 28 | .......................................................................................**تمهيد** - |
| 28 | 1. تعريف إجراءات التدقيق المالي.............................................................
 |
| 29 | 1. الإجراءات التمهدية........................................................................
 |
| 31 | **المحاضرة الخامسة: برنامج التدقيق المالي** |
| **32** | ...................................................................................... **تمهيد** - |
| **32** | 1. تعريف برنامج التدقيق وأهدافه.............................................................
 |
| **32** | 1. أنواع برامج التدقيق.......................................................................
 |
| 35 | **المحاضرة السادسة: أوراق العمل** |
| 36 | ........................................................................................ **تمهيد** - |
| 36 | 1. تعريف أوراق العمل.......................................................................
 |
| 36 | 1. أنواع أوراق العمل........................................................................
 |
| 37 | ........................................................................ أوراق العمل 3- أغراض |

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
| 39 | **المحاضرة السابعة: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية** |
| 40 | ....................................................................................... **تمهيد** - |
| 40 | 1. تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها.......................................................
 |
| 41 | 1. أقسام الرقابة الداخلية.....................................................................
 |
| 41 | .......................................................3- أساليب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية  |
| 43 | **المحاضرة الثامنة: الحصول على أدلة الإثبات** |
| 44 | ....................................................................................... **تمهيد** - |
| 44 44 45 | 1. تعريف أدلة الإثبات.......................................................................
2. أنواع أدلة الإثبات.......................................................................
3. كفاية أدلة الإثبات.......................................................................
 |
| 46 | ............................................................4- وسائل الحصول على أدلة الإثبات |
|  |  |
| **51** | **المحاضرة التاسعة: تدقيق عناصر القوائم المالية** |
| **52** | ....................................................................................... **تمهيد** - |
| 525458 | 1. مفهوم القوائم المالية.......................................................................
2. تدقيق حسابات الميزانية.................................................................
3. تدقيق حسابات النتائج....................................................................
 |
| **59** | **المحاضرة العاشرة: الأخطاء والغش المحاسبي** |
| 60 | ....................................................................................... **تمهيد** - |
| 60606060616263636465 | **I**- الأخطاء المحاسبية:..........................................................................1- تعريف الأخطاء المحاسبية....................................................................2- أسباب ارتكاب الأخطاء.......................................................................3- أنواع الأخطاء المحاسبية......................................................................II- الغــش المحاسبـــــي :.........................................................................1- تصنيف الغش حسب القائم به...............................................................2- تصنيف الغش حسب الهدف.................................................................. -IIIطرق اكتشاف الأخطاء والاحتيال............................................................ |
|  |  |
| **66** | **المحاضرة الحادي عشر: مهنة التدقيق في الجزائر** |
| 67 | ....................................................................................... **تمهيد** - |
| 67677171 | 1. تعريف مهنة التدقيق.....................................................................
2. القوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر من القانون رقم 10 1.........
3. طبيعة التغييرات بهيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر...........
4. التغييرات الهيكليةللمنظمات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق................................
 |

**قائمة الجداول**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **الرقم** | **العنوان** | **الصفحة** |
| **1** | التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي | 06 |
| **2** | **الفرق بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي** | 10 |
| **3** | **أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي** | 13 |

**مقدمة:**

 نظرا للتطور الاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكبر حجمها وتعقد الوظائف المكونة لها وتنوعها وهذا ما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، ولتعدد العمليات المنجزة وضخامة المعلومات المتدفقة وكذا الانحرافات والتلاعبات، أصبح يستعان بالأشخاص الأكفاء في مجال التسيير مما أدى إلى فصل الملكية عن التسيير وهذا كان من الأسباب المباشرة في اللجوء إلى التدقيق المالي نظرا لدوره الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة، حيث يعتبر عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة عن الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة ، بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني ومحايد حول مدى صحة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ولزيادة الحاجة للخدمات المقدمة من التدقيق المالي يتمثل في التحقق من البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها وكأي علم من العلوم فالتدقيق المالي يرتكز على جملة من المعايير التي توجه المدقق للقيام بعمله إلا أن هذا الأخير يستند على مراحل للقيام بالتطبيق العملي.

من خلال مما سبق فإنني من خلال هذه المطبوعة سأتطرق إلى المحاضرات التالية:

** المحاضرة الأولى: مدخل للتدقيق المالي**

** المحاضرة الثانية: معايير التدقيق المالي**

**المحاضرة الثالثة: إستخدام العينات في التدقيق**

**المحاضرة الرابعة: إجراءات التدقيق المالي**

**المحاضرة الخامسة: برنامج التدقيق المالي**

**المحاضرة السادسة: أوراق العمل**

**المحاضرة السابعة: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

**المحاضرة الثامنة: الحصول على أدلة الإثبات**

**المحاضرة التاسعة: تدقيق عناصر القوائم المالية**

**المحاضرة العاشرة: الأخطاء والغش المحاسبي**

**المحاضرة الحادي عشر: مهنة التدقيق في الجزائر**

**المحاضرة الأولى:**

**مفاهيم أساسية حول التدقيق المالي**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* التطور التاريخي للتدقيق المالي.
* تعريف التدقيق المالي.
* أهداف التقليدية والحديثة للتدقيق المالي.
* الفرق بين التدقيق والمحاسبة.
* أنواع التدقيق المالي.
* الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي.

**المحاضرة الأولى: مفاهيم أساسية حول التدقيق المالي**

**تمهيد:**

 إن التدقيق ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة ومتواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب فيها، يوما بعد يوم التسيير، إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا، ونظرا لأهمية التدقيق فإنه ينقسم حسب وظيفته إلى تدقيق مالي، تدقيق جبائي، تدقيق تسويقي، تدقيق قانوني، تدقيق اجتماعي...إلخ وسيتم تسليط الضوء على التدقيق المالي وهو كغيره من العلوم يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها ترتكز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشدا لممارسي مهنة التدقيق .

**I- مفهوم التدقيق:**

فعلم التدقيق هو فرع من فروع المحاسبة، ظهرت الحاجة له للتأكد من سلامة استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية وعدالة القوائم المالية، إذ أدت الثورة الصناعية إلى ظهور مشروعات كبيرة الحجم وخاصة الشركات المساهمة أو ما يعرف بشركات الأموال مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، فظهرت رغبة الملاك لخدمات طرف ثالث مستقل وحيادي ومؤهل علميا وعمليا لتدقيق الحسابات والقوائم المالية وتزويدهم بتقرير عن ذلك، لحمايتهم والمحافظة على حقوقهم.

**I -1- لمحة تاريخية عن التدقيق المالي:**

إن التدقيق المالي ظهر منذ القدم، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود ووحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للتدقيق المالي، إذ أن هذا الأخير لم يظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها، لقد صاحب تطور التدقيق لمحاسبي تطور النشاط التجاري والاقتصادي فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية فلم تكن الحاجة إلى التدقيق المحاسبي قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة حيث كان المالك نفسه المسير، غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير لقد لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب، لما قد تتطلب تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها سبب ظهور التدقيق المحاسبي، الذي يقوم به شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، وهذا بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات، عن مدى شرعية الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية، إن التطورات المتلاحقة للتدقيق المالي كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية بالخصوص.[[1]](#endnote-2)

سنوضح مختلف المراحل التاريخية للتدقيق المالي من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم1**

**التطور التاريخي للتدقيق المالي**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **المدة** | **الآمر بالتدقيق** | **المدقق** | **أهداف التدقيق** |
| من 2000 سنة قبل الميلاد إلى1700 ميلادي | الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة. | رجل الدين، كاتب. | معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال |
| من 1700إلى 1850 | الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين | المحاسب | منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول. |
| من 1850إلى 1900 | الحكومة والمساهمين. | شخص مهني في المحاسبة أو قانوني. | تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية. |
| من 1900إلى1940 | الحكومة والمساهمين. | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة. | تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخة. |
| من 1940إلى1970 | الحكومة، البنوك والمساهمين. | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة. | الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية. |
| 1970إلى1990 | الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين. | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة. | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المحاسبية ومعايير التدقيق. |
| ابتداء من 1990 | الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين. | شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة. | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي |

**المصدر:** محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات،** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 7، 8.

**I-2- تعريف التدقيق المحاسبي:**

 كلمة التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينيةAudire حيث كما رأينا سابقا أن رب العمل يشك وجود تلاعب وغش يعين شخص يقوم بالتحقق في الحسابات من خلال الاستماع إلى المحاسب، كما عرف التدقيق على أنه"علم له قواعد وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات الوحدة محل التدقيق بقصد إبداء الرأي في مدى صحة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة".[[2]](#endnote-3)

 ويعرف التدقيق المحاسبي بأنه" فحص مهني مستقل للقوائم والبيانات المالية المتعلقة بمؤسسة معينة وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء رأي فني مستقل ومحايد حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة".[[3]](#endnote-4)

 من خلال التعريف بالتدقيق فإنه يتضح أن عملية التدقيق المحاسبي تشتمل على الفحص والتحقق والتقرير، والفحص هو التأكد من صحة وسلامة التسجيل المحاسبي للعمليات وخلوها من العيوب والتحقق هو إمكانية إصدار حكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية محددة، وأما التقرير يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل مناسب ومتعارف عليه وإثباتها في تقرير، يقدم على الأطراف سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، وهو ختام عملية التدقيق.[[4]](#endnote-5)

**I-3-أهداف التدقيق المحاسبي:** يمكن تحديد أهداف التدقيق المحاسبي بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة.

1- **الأهداف التقليدية:** هي نوعان رئيسية وفرعية تتمثل فيما يلي**:**[[5]](#endnote-6)

**أ- أهداف رئيسية:**

* التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
* إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.[[6]](#endnote-7)

**ب- أهداف فرعية(ثانوية):**

* اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
* تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
* تساعد الإدارة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب كون تقرير المدقق له قوة الأدلة ويعتمد على الخبرة والمعرفة.
* طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
* معاونة مديرية الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

**2- الأهداف الحديثة أو المتطورة:** وتتمثل في:[[7]](#endnote-8)

* مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسباب وطرق معالجتها.
* تقييم النتائج المتوصل إليها مقارنة بالنتائج المرسومة أي وفقا للأهداف المرسومة.
* الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال منع الإسراف في جميع نواحي الأنشطة، وبالتالي المساهمة في تحقيق أكبر إنتاجية ممكنة للمؤسسة.
* إن تحقيق نجاح المؤسسات وتحقيق أكبر كفاية إنتاجية سيسهم في تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع.

**I-4- الفرق بين التدقيق المالي والمحاسبة**

يبدأ المحاسب عمله بتسجيل مختلف العمليات التي تجريها المؤسسة بدفتر اليومية العامة واليومية

المساعدة من واقع المستندات المؤيدة لهذه العمليات، ثم تحليل هذه العمليات وتبويبها في الحسابات بدفتر الأستاذ العام، ثم ترصيد هذه الحسابات في نهاية السنة المالية وإعداد ميزان المراجعة تمهيدا لإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لبيان نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، بينما يبدأ المدقق عمله من حيث

انتهى المحاسب والتي تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل عمل المحاسب، ويهتم المدقق بالتحقق من صحة ما تحتوي عليه هذه القوائم من بيانات الأمر الذي يقضي رجوع المدقق إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية.[[8]](#endnote-9)

 مما سبق يتضح أن المحاسبة تختلف عن التدقيق من نواحي يمكن برزها من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم2**

**الفرق بين المحاسبة والتدقيق**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **معيار التفريق** | **المحاسبة** | **التدقيق المالي** |
| **مجال العمل** | تهتم بتسجيل العمليات المالية للتي تمت خلال الفترة وتلخيص وتفسير النتائج وإعداد القوائم المالية. | تقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية وإبداء رأي فني حول عدالة القوائم المالية. |
| **طبيعة العمل** | عمل إنشائي، يبدأ بتسجيل العمليات العديدة من واقع المستندات في دفتر اليومية وينتهي بإعداد القوائم المالية | عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات وينتهي بإعداد تقرير التدقيق |
| **المدخلات والمخرجات** | المحاسبة مدخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات.مخرجاتها: القوائم المالية | مدخلاتها: القوائم المالية المعدة من المحاسبة.مخرجاتها: تقرير التدقيق |
| **الاستقلال** | أحد أنشطة الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها فهي غير مستقلة. | وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية ولا ترتبط مع الوحدة الاقتصادية برابطة التبعية ولا تخضع لسلطة الإدارة. |
| **المبادئ والقواعد** | تتم عملية إعداد وتسجيل البيانات المحاسبية استنادا إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما. | تتم استنادا إلى معايير التدقيق المقبولة عموما مع مراعاة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما**.** |
| **من حيث الثقة والدقة** | مخرجات المحاسبة تعد غير مقبولة ودرجة دقتها منخفضة مالم يتم تدقيقها من قبل مدقق مستقل. | مخرجاتها تعطي للقوائم المالية درجة أكبر من الثقة والدقة للمستخدمين**.** |
| **المستندات والدفاتر** | تعتمد على مجموعة مستنديه ودفاتر وسجلات وتقارير مالية. | تعتمد على أوراق عمل خاصة بها يطلق عليها أوراق التدقيق. |
| **الوظائف: وظيفتا المحاسبة والتدقيق القياس والاتصال والاختلاف يكن في طبيعة كل منهما** | فوظيفة القياس المحاسبي تهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة معينة وتنتهي بالقوائم المالية.الاتصال المحاسبي يهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها | بينما القياس هنا يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي.الاتصال هنا يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأي فني بعدالة القوائم المالية. |
| **المسؤولية** | فيها تعتبر الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية وما قد تحتويه من أخطاء أو غش. | المدقق مسئول عن بدل العناية المهنية المطلوبة في التحقق من عدالة القوائم المالية ومدى إلزامه بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهنية وإجراءات التدقيق. |

**المصدر:** حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 2008، ص ص 39، 40.

**-II أنواع التدقيق المالي:** هناك عدة أنواع للتدقيق المالي تختلف باختلاف الهدف المرجو منها وكذلك من حيث الزاوية المنظور من خلالها للتدقيق ولا يعني ذلك اختلاف في المبادئ أو المعايير أو الإجراءات بل الاختلاف في عملية التدقيق ومن هذه الأنواع ما يلي:

**-II1- من حيث نطاق عملية التدقيق:** يقسم من حيث النطاق إلى ما يلي:[[9]](#endnote-10)

**أ- التدقيق الكامل**: هنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات قصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد يكون هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي فحص القيود وغيرها بنسبة 100% وقد كان هذا النوع عندما كانت المؤسسات صغيرة الحجم وعملياتها قليلة الحجم، حيث كان هدف التدقيق كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا أنه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المدقق بفحص كامل القيود والسجلات والدفاتر المحاسبية لهذا تحول إلى تدقيق كامل اختباري بإتباع أسلوب العينة وبإتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد اهتمام المؤسسات بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها.

**ب- التدقيق الجزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات والبنود دون غيرها كأن يعهد إليه أو يكلف بتدقيق النقدية فقط، وفي هذه الحالة لا يمكن الخروج برأي حول القوائم المالية ككل وإنما يقتصر تقرير المراجع على ما حدد له من بنود، ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة هذا العقد من أي مسؤوليات.

**-II2- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:** وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

**أ- التدقيق المستمر:** تتم عملية التدقيق في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة بطريقة منظمة حسب برنامج عمل مضبوط مسبقا، ونجد هذا النوع أكثر في المؤسسات الكبيرة وذلك لتعدد الأنشطة. [[10]](#endnote-11)

حيث أن إتباع أسلوب التدقيق المستمر قد يكون خلال السنة أوفي نهايتها، وقد يكون هذا النوع من التدقيق قبل العمليات أي التدقيق المسبق أو بعد التسجيل في الدفاتر بمعنى التدقيق اللاحق. [[11]](#endnote-12)

**ب- التدقيق النهائي:** يقوم بها المدقق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها وبعد إجراءات التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وذلك ضمانا بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد قفلت مسبقا.[[12]](#endnote-13)

**-II3- من حيث درجة الإلزام القانوني في القيام بعملية التدقيق:** ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين: [[13]](#endnote-14)

**أ- التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي يحتم القانون على وجوب القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية، ومن أمثلة التدقيق الإلزامي تدقيق حسابات شركات المساهمة في الجزائر.

**ب- التدقيق الاختياري:** هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانونوتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها وقد يكون تدقيق كاملا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.

**-II4- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:** وتقسم إلى:[[14]](#endnote-15)

**أ- التدقيق الشامل:** يقصد به التدقيق الذي يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال سنة مالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في دفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي إلا أن هذا النوع غير ملائم لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كببرين من قبل مدقق الحسابات.

**ب- التدقيق الاختباري:** وهو تدقيق يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة وحجم العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة، وإذ وجد المدقق أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلى أن يقتنع بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

**-II5- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:**

**أ- التدقيق الداخلي:** هو نشاط مستقل وموضوعي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث يهدف إلى تحسين أداء المؤسسة والتأكد من صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية.[[15]](#endnote-16)

حيث عرف التدقيق الداخلي" بأنه نشاط مستقل للتقييم يتم اللجوء إليه لمساعدة الإدارة العليا في المؤسسات الكبيرة على إدارة أعمالها بفاعلية وهو وظيفة من وظائف المؤسسة مستقلة عن بقية الوظائف ومسئول اتجاه الإدارة العليا مباشرة".[[16]](#endnote-17)

 حيث ظهر التدقيق الداخلي بعد وجود التدقيق الخارجي بوقت طويل وكان العامل الرئيسي في ظهورها كبر حجم المؤسسات وبسبب أن التلاعب والأخطاء في التسجيل هي مسئولية إدارية أولا وتعتبر من لمشاكل الرئيسية لإدارة المؤسسة لذلك كان لابد من وجود أداة داخل المؤسسة تعمل على منع واكتشاف الأخطاء وقت حدوثها.[[17]](#endnote-18)

**ب- التدقيق الخارجي:** تؤدى من طرف مدقق مستقل خارج المؤسسة محل التدقيق يتميز بالتأهيل والاستقلال، ومجال تلك التدقيق تتمثل بوجه عام في التدقيق المالي وتدقيق القوائم المالية ويقوم المدقق الخارجي بأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.[[18]](#endnote-19)

 ومما تقدم يتضح أن هناك أوجه تشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن حصرها في أن كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف على توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة، ويتطلبا وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والغش، كما يوجد أيضا تعاون بينهما حيث أن وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق، كما أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يعني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل، وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما، يمكن إيجازها في الجدول التالي:

**جدول رقم 3**

**يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **بيان** | **التدقيق الداخلي** | **التدقيق الخارجي** |
| **الهدف** | تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة...إلخ | عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين |
| **العلاقة بالمؤسسة** | موظف من داخل المؤسسة | شخص مهني من خارج المؤسسة (مستقل) |
| **نطاق وحدود التدقيق** | تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة. | يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي، والقانون السائد، ومعايير التدقيق، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق. |
| **التوقيت المناسب للأداء** | يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية.اختيارية وفقا لحجم المؤسسة. | يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة).قد يكون كامل أو جزئي.إلزامي وفقا للقانون السائد. |
| **المستفدين** | إدارة المؤسسة. | المستخدمين المقصودين. |

**المصدر:** أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص48.

**المحاضرة الثانية:**

**معايير التدقيق الخارجي**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* مفهوم معايير التدقيق.
* المعايير العامة.
* معايير العمل الميداني.
* معايير التقرير.

**المحاضرة الثانية: معايير التدقيق المالي**

**معايير التدقيق.**

يقصد بمعايير التدقيق المقاييس أو الإرشادات أو القواعد التي يسترشد بها المدقق في تقييم عمله حيث تساعد مدقق الحسابات في الوفاء بمسئوليته المهنية عند تدقيق القوائم المالية، حيث أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات، ووفائه بمسئولياته المهنية، في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.[[19]](#endnote-20)

تتكون معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاثة مجموعات هي: المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير التقرير.[[20]](#endnote-21)

وسنعرض فيما يلي باختصار لكل من هذه المعايير.

**I- المعايير العامة أو الشخصية.**

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتجلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة ويمكن حصرها فيما يلي:[[21]](#endnote-22)

* يجب أن يتم الفحص عن طريق شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات التدقيق.
* يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
* يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة عند تخطيط وأداء عملية التدقيق وإعداد التقرير.

وسوف نتناول بشيء من التفصيل كل معيار من هذه المعايير الثلاثة على حدى.

**I- 1- التأهيل العلمي والعملي للمدقق:** تنبع أهمية هذا المعيار من وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمؤسسة، مما يتطلب معه ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف في مدى كفاءة وحياد القائمين بعملية التدقيق، ولن تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والمهني للقائمين بعملية التدقيق، وضرورة توافر الاستقلال لهم عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الفحص.[[22]](#endnote-23)

وحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمدقق للحسابات الآتي: [[23]](#endnote-24)

**أ- من ناحية التأهيل العلمي.**

 أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

**ب- من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية.**

 أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه (10) عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

 في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المدقق بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المدقق من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي، والعملي والكفاءة المهنية.

**I- 2- معيار الحياد أو الاستقلال:**

يجب أن يكون لمدقق الحسابات وجهة نظر مستقلة ومحايدة في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق أي يقضى هذا المعيار بأن يحتفظ المدقق بالاستقلال التام حتى تكون نتائج حكمه على الأمور وكذلك توصياته موضوعية غير متحيزة ولضمان هذا الاستقلال هناك شروطا محددة وواضحة لكي يقوم المدقق بقبول أو عدم قبول تدقيق حسابات مؤسسة ما، وتحدد مدى الثقة على رأي المدقق يكون على أساس استقلاليته وحياده لذا ينبغي توافر الشرطين التاليين:[[24]](#endnote-25)

**أ- عدم وجود مصالح مادية للمدقق.**

بمعنى يجب أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وأن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية، وهذا بطبيعة الحال باستثناء أتعابه المتفق عليها، كما أنه لا يجب أن يكون المدقق أحد المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يدقق حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها.

**ب- الاستقلال الذاتي أو الذهني.**

بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة.

 في ظل توافر الشرطين السابقين في شخص المدقق، يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المدقق.

**1- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق:** بمعنى أنه لابد أن يتمتع المدقق بحرية كاملة عند إعداده لبرنامج التدقيق، من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداءه وذلك في حدود الإطار العام للمهام الواجب فحصها بدون أي تدخل من الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المدقق في برنامجه وكذلك تعديل الإجراءات التي حددها المدقق أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع .

**2- الاستقلال في مجال الفحص:** ويعني ذلك عدم وجود أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي لعملية الفحص، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ - حق المدقق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ومكاتب وفروع المؤسسة وكذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصادر.

ب- التعاون المثمر والفعال بين المدقق وبين العاملين بالمؤسسة خلال عملية التدقيق.

 ج- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص.

د- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على إبداء الرأي.

**3-** **الاستقلال في مجال إعداد التقرير:** بمعنى عدم وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة.

وفي الأخير نشير في هذا المعيار أنه تم إصدار قانون رقم10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يمنع محافظ الحسابات مما يلي:[[25]](#endnote-26)

* القيام بمراقبة حسابات مؤسسات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
* القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
* قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
* قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
* ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.
* شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهدته.
* زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين أو امتيازات، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من المؤسسة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.
* يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشر أو غير مباشرة.
* يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل اختصاصاته القانونية.
* يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

فيما يخص حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري التي أوصى المشرع الجزائري عليها للمحافظة على استقلالية محافظ الحسابات، حيث يشترط في محافظ حسابات مؤسسة أن:[[26]](#endnote-27)

* لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين وأزواجهم في المؤسسة وأزواجهم.
* لا يتقاضى أية تعويضات أتعاب، أجر، علاوات يدفعها له المسئولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يدققها، ماعدا أتعابه بصفته كمحافظ حسابات المحددة قانونا.

**3- I- معيار بذل العناية المهنية اللازمة.**

ينص المعيار الثالث من المعايير العامة على ما يلي:[[27]](#endnote-28)

يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد تقريره، وهذا المعيار الهدف منه الحكم على درجة جودة أداء المدقق لعمله، حيث يجب على المدقق أن يبذل في عمله درجة العناية والمهارة المعقولة، فإذا لم يتمتع المدقق بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه لعمله فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب وأخلاقيات المهنة، كما أنه يخل أيضا بواجباته القانونية، ومعيار العناية يوجب على كل شخص يعمل في مكتب المدقق تخطيط عملية التدقيق تخطيطا كافيا، وجمع قدر كافي من أدلة الإثبات المقنعة وإعداد أوراق التدقيق بعناية وتقييم القوائم المالية، وإعداد التقرير الذي يحتوي على رأيه بكل دقة.

**II- معايير العمل الميداني.**

وهو مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي حيث هي عبارة عن الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بعمله، وتشمل ثلاثة معايير متمثلة فيما يلي:[[28]](#endnote-29)

**II- 1- معيار الإشراف والتخطيط المناسب لمهمة التدقيق:** هذا المعيار يتعين على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ مهمته من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق كذلك تخصيص العمالة المتوفرة على الأعمال المختلفة مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب عليهم، وبالطبع فإن عملية التخطيط السليم لعملية التدقيق يتضمن تحديد الإستراتجية الشاملة للمهمة المتوقعة أما الإشراف المتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ عملية الفحص.[[29]](#endnote-30)

**II- 2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** فيهذا الإطار فان المدقق مطالب بدراسة النظام المطبق وتقييمه لتحديد مقدار الفحص الذي سيقوم به (حجم العينة) ويتعذر عليه في بداية عملية التدقيق عليه إعطاء الصورة الكاملة لدرجة الثقة في نظام الرقابة الداخلية إلا بعد إجراءات التحريات لإعطاء الصورة الكاملة والشاملة لهذا النظام المتبع في هذه المؤسسة، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة، وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

**II- 3- معيار أدلة وقرائن الإثبات:** في هذا الإطار المدقق مطالب بتجميع أدلة كافية لإبداء الرأي حول القوائم الماليةوجميع الآراء التي يبذلها المدقق يجب أن تكون مرتبطة بأدلة إثبات كافية ودقيقة وتنقسم الأدلة والقرائن إلى فئتين داخلية وخارجية، داخلية من داخل المؤسسة مثل دفاتر الحسابات وقوائم حسابات البنوك، دفتر اليومية...الخ أما أدلة الإثبات الخارجية فتشمل مصادقات من العملاء والموردين نتائج الاطلاع أو الملاحظة أو الاستفسارات التي تجرى خارج المؤسسة للاطلاع على القوانين والأنظمة التي تخضع لها المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها.

**III–معايير إعداد التقرير.**

يعتبر التقرير آخر مرحلة من أعمال المدقق حيث يتضمن هذا التقرير رأي المدقق النهائي حول شرعية وصدق الحسابات، ويتكون عادة تقرير المدقق من فقرتين أساسيتين:[[30]](#endnote-31)

- **فقرة نطاق التدقيق:** ويصف المدقق في هذه الفقرة ما قام به أثناء فحصه للقوائم المالية، ومدى امتداد الفحص الذي قام به.

- **فقرة الرأي:** ويبين فيها المدقق رأيه والنتائج التي توصل إليها أثناء قيامه بعملية التدقيق.

إن الأهداف الرئيسية لتقرير التدقيق هي:[[31]](#endnote-32)

- تقديم معلومات مفيدة وآنية عن أوجه الخلل والقصور الجوهرية في العمليات محل التدقيق.

- التوصية بإجراء تحسينات على سير العمليات.

 أما معايير إعداد التقرير تتعلق بالقوائم المالية، التي يجب أن يكون إعدادها قد تم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك وفقا لمعاير الثبات في تطبيق هذه المبادئ، وطبقا للإفصاح الكافي، مع

التعبير عن رأي المدقق.[[32]](#endnote-33)

 وتتضمن معايير إعداد التقرير أربعة قواعد هي:[[33]](#endnote-34)

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

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

**3**- **الإفصاح الكافي:** يعني التقرير عن أن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافي ولجميع البيانات الهامة.

1. **معيار إبداء الرأي:** لابد للمدقق أن يبدي رأيه بخصوص نظامية ومصداقية القوائم المالية، وذلك بالمصادقة أو عدم المصادقة على سلامة الحسابات والقوائم المالية، ويمتنع المدقق عن المصادقة على القوائم المالية في حال عدم إجراء التسويات المقترحة أو اكتشاف مخالفات تستوجب ذلك وفي هذه الحالة عليه إيضاح الأسباب التي أدت إلى الامتناع، وبناء على ذلك يمكن تقسيم رأي المدقق إلى الأنواع التالية:[[34]](#endnote-35)
* **الرأي النظيف**: وهو مصادقة وتأكيدا على سلامة ومصداقية الحسابات والقوائم المالية وجودة نظام الرقابة الداخلية.
* **الرأي المقيد( التحفظي**): إن التقرير النظيف قليل ما يحصل، وفي الحالات الكثيرة يعد المدقق تقريرا يحمل تحفظات واضحة وصريحة، يحدد أثرها على الصورة الحقيقية للقوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة.
* **الرأي السلبي:** يصدره المدقق عند ملاحظة خروج عن المبادئ من شأنه أن يفسد مصداقية القوائم المالية والمحاسبية**.**
* **الرأي المعارض( تقرير استحالة تقديم الرأي):** ويصدره في حالة تأكده من عدم سلامة القوائم المالية أي أن القوائم المالية لا تظهر بصدق المركز المالي أو نتائج عمليات المؤسسة وفقا لمبادئ المحاسبة المتفق عليها، أو وجود قيود تمنعه من أداء العمل.

**المحاضرة الثالثة:**

**استخدام العينات في التدقيق**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* مفهوم المعاينة (عينات) التدقيق.
* سبب استخدام العينات.
* المخاطر المرتبطة بالعينات.
* أنواع العينات.
* طرق اختيار العينة.

**المحاضرة الثالثة: استخدام العينات في التدقيق**

**1- مفهوم المعاينة (عينات) التدقيق:** تعرف على أنها إجراءات التدقيق التي تقل عن 100% من أرصدة الحسابات أو مجموعة من العمليات ليتمكن المدقق من الحصول على دليل ثابت.

**2- سبب استخدام العينات:**

1. كبر حجم المؤسسة وتعدد مشاريعها وعملياتها.
2. بهدف اختصار الجهد والوقت والتكلفة لأن تكلفة التدقيق 100% عالية.

ج - وجود حسابات او مبالغ لا تتطلب التدقيق 100%.

1. جمع الأدلة للعينة.

**3- المخاطر المرتبطة بالعينات:** وهي احتمال وصول المدقق إلى استنتاجات بالنسبة للعينة تختلف عنها لو تمت الدراسة على المجتمع ككل لأن عدم اكتشاف مشاكل في العينة لا يعني عدم وجودها في المجتمع.

**4- أنواع العينات:**

هناك طريقتان لاستخدام أسلوب المعاينة في التدقيق معاينة إحصائية ومعاينة غير إحصائية.

1. **معاينة إحصائية (عينات احصائية):** تتم بالاعتماد على القواعد والطرق الاحصائية لتحديد حجم العينىة من المجتمع ويشترط فيها ان تكون تمثيلية للمجتمع ( تحمل نفس خصائصه)، ليست بالأمر السهل (اختيار n من N) هناك جملة من النقاط التي يجب أخذها بعين الاعتبار : مستوى الدقة المطلوبة، مستوى الثقة الذي يعبر عن مدى إمكانية تعميم النتائج فيما بعد. يجب إذا:
* تحديد الغرض من اختيار العينة الاحصائية.
* تحديد وتعريف المجتمع الذي ستؤخذ العينة منه والذي يجب أن تكون مفرداته متجانسة (مصادقات مثلا)
* وحدة العينة ( فاتورة: قيد...)
* تقدير وتحديد حجم العينة بطريقة عشوائية.
* تنفيذ إجراءات التدقيق على مفردات العينة.
* تقييم وتلخيص نتائج اختبار العينة وتعميمها.
1. **معاينة غير إحصائية:** تعتمد على الحكم الشخصي للمدقق، كأن يأخذ مثلا معلومات تتعلق بالشهر الاول واشهر الاخير، أو عدد من الأشهر المختارة بصفة عشوائية، إلا أنها تحتوي على مخاطر وأخطاء، يفضل القيام بمراقبة مبدئية لكل الشهور ( مراقبة تمهيدية) ثم الاختيار.

**5- طرق اختار العينة:**

1. **الاختيار العشوائي:** تعتمد على نظرة المدقق وهي تعطي فرصة لكل المفردات.
2. **الاختيار المنتظم:** يتم على أساسها قسمة حجم المجتمع على حجم العينة للحصول على المدى ثم يتم إختيار العينة الأولى عشوائيا ثم يضاف المدى كل مرة حتى الوصول لحجم العينة المراد الحصول عليه.

**ج- الاختيار الطبقي:** يقسم المدقق المجتمع إلى طبقات متجانسة ثم تستخدم الطريقة السابقة في تحديد العينة في كل طبقة.

**محاضرة الرابعة:**

**إجراءات التدقيق المالي**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* تعريف إجراءات التدقيق المالي.
* الإجراءات التمهيدية**.**

**محاضرة الرابعة: إجراءات التدقيق المالي**

 **تمهيد:** تجدر الإشارة أنه توجد تفرقة واضحة بين إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق، ففي مجال التدقيق يشير مصطلح إجراءات إلى الطرق والأساليب التي يستخدمها المدقق للقيام بعملية الفحص، وتختلف هذه الإجراءات من فحص إلى آخر طبقا لظروف كل حالة على حدى، أما معايير التدقيق فهي مقاييس لجودة أداء المدقق للإجراءات وللأهداف التي يجب تحقيقها باستخدام الإجراءات التي يتبناها المدقق في الفحص، فالمعايير هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المدقق، وتتميز معايير التدقيق بالثبات النسبي فهي نادرا ما تتغير، حيث يمكن أن يحدث هذا فقط بإصدار معاير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.[[35]](#endnote-36)

**أولا- تعريف إجراءات التدقيق المحاسبي:**

هي مجموعة الخطوات التفصيلية التي سوف يطبقها المدقق للحصول على الأدلة والبراهين التي يبنى عليها رأيه في القوائم المالية، ومن ثم فإن الإجراءات يتم تصميمها وتحديدها لمقابلة أهداف التدقيق.[[36]](#endnote-37)

 عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديدة، تكون معرفته بالمؤسسة قليلة إن لم تكن معدومة، لذلك عليه اتخاذ بعض الإجراءات التمهيدية قبل مباشرة تنفيذ عملية التدقيق وبعد ذلك تأتي الإجراءات الميدانية التي سوف تتطرق لها في المبحث الثالث.

**ثانيا- الإجراءات التمهيدية:**

قبل مباشرة تنفيذ عملية التدقيق على المدقق اتخاذ الخطوات التالية:[[37]](#endnote-38)

**1- التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات:** على المدقق التأكد أولا من صحة وسلامة قرار تعينه مدققا لحسابات المؤسسة محل التدقيق وإذا كان الاتفاق شفويا عليه أن يوجه تحرير بذلك لتعزيز تعيينه.

**2- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة:** وهذا يتوقف على الشكل القانوني للمؤسسة، ففي الشركات المساهمة حيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية، فليس هناك تحديد لنطاق عملية التدقيق حيث على المدقق الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وحق طلب البيانات والإيضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله لذلك فعملية التدقيق هنا شاملة أما في المؤسسات مثل الملكيات الفردية الغير ملزمة قانونيا بالتدقيق يجب أن يتضمن العقد نطاق عملية التدقيق هل شاملة أم جزئية.

4- **زيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية:** عليه القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة مما يمكنه من الاطلاع على سير العمل فيه من حيث الإنتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج التدقيق بعد أن يتفهم طبيعة المؤسسة وعملياتها.

**5**- **فحص النظام المحاسبي للمؤسسة**: عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفتريا كان أم آليا، والاطلاع على سجلات المؤسسة ودفاترها، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.

**6**- **الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة:** وهنا يتعرف على المركز المالي للمؤسسة ونوعية التقارير السابقة لأن هذا يساعد في رسم خطة عمله وتفاصلها، وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقرير المدقق السابق أو تقرير مجلس الإدارة.

**7**- **التعرف على العاملين في المؤسسة ومدى مسؤولية كل منهم:** حيث عليه أن يحصل على كشف بالأسماء، وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للمؤسسة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

**8**- **فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية:** ويقوم المدقق بذلك ليقتنع بكفاية الاقتطاعات للضريبة حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية.

**9- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** أي تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة الضعف فيه.

كما أنه أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على الإجراءات التي تمكن المدقق من إنجاز المهمة بالشكل الفعال، ولكي يخطط لعملية التدقيق عليه أن يتعرف على طبيعة المؤسسة، ويتضمن ذلك دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وأنظمتها المحاسبية، وطبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصاريفها، بالإضافة إلى معرفة طرق الإنتاج والتوزيع، ومواقع التشغيل ويحتاج المدقق إلى مثل هذا الفهم لكي يستطيع توجيه الاستفسارات المناسبة، إضافة لتقييم الاستجابات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها.[[38]](#endnote-39)

**محاضرة الخامسة:**

**برنامج التدقيق المالي**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* تعريف برنامج التدقيق وأهدافه.
* أنواع برامج التدقيق.

**محاضرة الخامسة: برنامج التدقيق المالي**

 **تمهيد:**

بعد انتهاء المدقق من كافة الإجراءات التمهيدية يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، وهذا ما سوف نتطرق في هذا العنصر من خلال تعريف برنامج التدقيق ومعرفة أهدافه وأنواعه.

**1- تعريف برنامج التدقيق وأهدافه.**

 برنامج التدقيق عبارة عن خطة عمل المدقق والتي سيتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسئول عن تنفيذها.[[39]](#endnote-40)

والبرنامج يخدم عدة أغراض منها:[[40]](#endnote-41)

 أنه ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المدقق تنفيذها من مساعديه، وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم تدقيقه، ومن هنا يأتي دور البرنامج في كونه إدارة رقابة وتخطيط يستطيع المدقق بواسطتها تتبع عملية التدقيق وعدد المساعدين التي أمضيت في كل عملية.

**2- أنواع برامج التدقيق:** لا يمكن للمدقق وضع برنامج موحد للتدقيق في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع لأن لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها، ويمكن القول بان هناك نوعين من برامج التدقيق هما:[[41]](#endnote-42)

**2-1- برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما**: وهي نماذج مطبوعة ثابتة تحوي على كافة الخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، يتقيد بها المدقق ومساعديه أثناء أدائهم لمهامهم، غير انه لا تخلو من بعض التعديلات في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المؤسسة، ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها:

* أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها**.**
* أنها ضرورية في المؤسسات الكبيرة.
* أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه.
* أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات.
* وباستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتمم العمل دون عناء أو ضياع وقت في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل.
* ويعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات، كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين.

لكن بالرغم من هذه المزايا، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية تنقص من استقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي، كما أنه يقتل روح الإبداع والابتكار لديه،

ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت هذا ليدخل عليه ما يراه مناسبا من التعديلات.

**2-2- برامج تدقيق متدرجة:** تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية التدقيق، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق، ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم، وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف المحيطة التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

**محاضرة السادسة:**

**أوراق العمل**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* تعريف أوراق العمل.
* أنواع أوراق العمل.
* أغراض أوراق العمل.

**محاضرة السادسة: أوراق العمل**

**تمهيد:** إن أوراق العمل تشكل مجموعة متكاملة تحتوي على جميع البرامج من أدلة وبراهين وما تحصل عليه المدقق من بيانات ومعلومات أثناء التدقيق ونظرا لأهميتها سوف نتطرق لتعريفها وأنواعها وأغراضها.

**I-1- تعريف أوراق العمل:**

 تعرف أوراق العمل بأنها " سجلات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها والنتائج المتوصل إليها خلال قيامه بعملية التدقيق ".[[42]](#endnote-43)

**I-2- أنواع أوراق العمل:** هناك نوعين رئيسيين هما:

**1- الملف الدائم:** يحتوي الملف الدائم على البيانات والمستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية، والتي ليست دائمة التغير ويحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

**-** معلومات أساسية عن المؤسسة تشمل ما يلي**:**[[43]](#endnote-44)

* عقد التأسيس والنظام الداخلي، ملخص لطبيعة أعمال المؤسسة.
* أسماء وعناوين المسؤولية عن الإدارة مع نسخ من توقيعهم.
* مخطط تنظيمي لمختلف أقسام المؤسسة.
* معلومات على النظام الحسابي والضبط الداخلي.
* العقود والاتفاقيات**:** وتشمل نظام الخدمة التعاقدية أو صندوق التقاعد، أو أية اتفاقية حول المشاركة في توزيع الأرباح مع العمال والموظفين، نسخ من عقود شراء الموجودات الثابتة، عقود الإيجار للموجودات الثابتة، عقود الاقتراض، وأية عقود أخرى.
* صور البيانات الضريبية في الأعوام السابقة وملخص عن نضم الرقابة الداخلية.[[44]](#endnote-45)

 **2- الملف الجاري:** بالإضافة إلى الملف الدائم يحتفظ المدقق بملف جاري والذي يحوي على أوراق عمل التدقيق وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من فترة لأخرى مثال ذلك:[[45]](#endnote-46)

* برنامج المراجعة للسنة الحالية.
* نسخة من المراسلات والتي تخص عملية التدقيق.
* نسخة من القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.
* نسخة من قيود التسويات، الإقفال، والقيود العكسية ويمكن للمدقق أن يضيق للملف الجاري أي مستندات أو بيانات أخرى يرى ضرورة إضافتها.

**I-3- أغراض أوراق العمل:**

 تخدم أوراق عمل المراجعة عدة أغراض منها:[[46]](#endnote-47)

**1- تنظيم وتنسيق عملية التدقيق:** أوراق عمل التدقيق تعتبر أداة مهمة لتنظيم وتنسيق الأوجه المختلفة لتنفيذ عملية التدقيق حيث يستطيع المدقق من خلال أوراق العمل الإشراف على مساعديه ومتابعة سير العمل حسب الخطة الموضوعة والموضحة لبرنامج التدقيق، ومن ثم تقييم النتائج المتوصل إليها.

**2- مصدر للمعلومات:** تعتبر أوراق عمل التدقيق مصدرا مهما للمعلومات أو البيانات التي يرى المدقق ذكرها سواء في تقريره الذي على يحوي رأيه الفني المحايد، أو في شكل ملاحظات أو جداول أو غيرها من الإيضاحات.

**3- تدعيم رأي المدقق:** تعتبر أوراق عمل التدقيق دليلا قويا وأساسا متينا لرأي المراجع الذي أعطاه في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

**4- الحجية القانونية:** أوراق عمل التدقيق يمكن استخدامها كدليل إثبات أو كحجية قانونية أمام القضاء إذ ما تعرض المدقق للمساءلة القانونية أو اتهم بالإهمال والتقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة عند أدائه لعمله.

**5- أساس لمراجعات قادمة:** تعتبر أوراق عمل التدقيق في سنة سابقة مرجعا مهما للمدقق عند بدايته لعملية التدقيق في سنة لاحقة لنفس المؤسسة.

**محاضرة السابعة:**

**دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها.
* أقسام الرقابة الداخلية.
* اساليب فحص وتقييم الرقابة الداخلية

**محاضرة السابعة: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

**تمهيد:**

 يقوم المدقق بفهم ودراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وهذا بعد أن يأخذ صورة عامة عن المؤسسة محل التدقيق ويقوم بتتبع مختلف إجراءات التدقيق المبدئية التي سبق ذكرها، ومن ثمإلى برنامج التدقيق وأوراق العمل التي يقوم المدقق بتحضيرهما بعد القيام بالإجراءات التمهيدية وبعد ذلك إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية،حيثلأجل تدقيق فعال وكفء فإن على المدقق الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية، كما أن معايير التدقيق الدولية والمعيار الثاني من معايير التدقيق الأمريكية يتطلب دراسة وفهم الرقابة الداخلية ولأجل دراسة وفهم الرقابة الداخليةسوف نتطرق إلى نظام الرقابة الداخلية من خلال تعريفها وذكر أهدافها وأقسامها ومن ثم إلى أساليب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية**.**

**I-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها.**

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسات لحماية أصولها ومجوداتها، وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ولرفع الكفاية الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية.

 وتشمل هذه الوسائل، الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة، الإجراءات، التعليمات، المعايير، دليل الحسابات، الموازنات التقديرية، التقارير، القيود، والتدقيق الداخلي.[[47]](#endnote-48)

 كما أن الرقابة الداخلية تعني" السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان بالالتزام بالسياسات وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب".[[48]](#endnote-49)

 يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:[[49]](#endnote-50)

* حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
* التأكد من الدقة المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات أو رسم أي خطط مستقبلا.
* الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
* زياد الكفاية الإنتاجية للمؤسسة.
* وضع نظام للسلطات والمسئوليات وتحديد الاختصاصات.
* يعمل نظام الرقابة الداخلية بفاعلية لمنع أو اكتشاف الأحداث التي تسبب أضرار محتملة.[[50]](#endnote-51)

**I-2- أقسام الرقابة الداخلية.**

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع هي:[[51]](#endnote-52)

**1- الرقابة الإدارية:** وتهدف إلى رفع الكفاية الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة، وستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الإنتاج وبرامج التدريب وغير ذلك.

**2- الرقابة المحاسبية:** وتهدف إلى اختبار الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الاعتماد عليها، وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي وإتباع طريقة القيد المزدوج وحفظ حسابات مراقبة إجمالية وتجهيز موازين مراجعة دورية وعمل التدقيق وغيرها.

**3- الضبط الداخلي:** ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء.

**I-3-أساليب فحص وتقييم الرقابة الداخلية**

هناك عدة أساليب للتقييم منها:[[52]](#endnote-53)

**1- طريقة قائمة الأسئلة**: يستخدم المدقق طريقة قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على مقومات الرقابة في النظم الالكترونية، وللحكم على مدى فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية.

**2- طريقة تحليل خرائط النظم:** إن خرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام أو في دورة محددة.

**3- طريقة فحص كشوفات الأخطاء:** تعد هذه الطريقة مكملة للطريقتين السابقتين، إن كشوف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، إن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي اتبعت لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة والبراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة، وتساعد المدقق على تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبية وسلامتها.

**5- التقرير الوصفي:** يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من عمليات النشاط، ومن يقوم بها، ونوعية المستندات والسجلات المستعملة، ومن المسئول عنها وهي مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويعاب عليها صعوبة الشرح المطول.[[53]](#endnote-54)

**محاضرة الثامنة:**

**الحصول على أدلة الإثبات**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* تعريف أدلة الإثبات.
* أنواع أدلة الإثبات.
* كفاية أدلة الإثبات.
* وسائل الحصول على أدلة الإثبات.

**محاضرة الثامنة: الحصول على أدلة الإثبات**

 **تمهيد:** إن التدقيق المحاسبي في حد ذاته هو عملية تجميع للأدلة والإثباتات التي على أساسها تمكن المدقق من إبداء رأيه حول الشيء محل التدقيق ومن ثم فإنه من الضروري للمدقق أن يحصل على قرائن كافية ومقنعة.

**I-1- تعريف أدلة الإثبات:**

تعرف على أنها "المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبين على أساسها رأيه الفني المحايد ".[[54]](#endnote-55)

**I-2- أنواع أدلة الإثبات: وأهمها:**[[55]](#endnote-56)

**1- الوجود الفعلي:** هو نوع من أنواع الأدلة الموثوق فيها ويستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود الفعلي للأصول مثل: المخزون، النقدية.

**2- المستندات:** تعتبر المستندات من أهم أدلة الإثبات في التدقيق والتي يقوم مدقق الحسابات بجمعها حيث أنها تعطي فرصة للمدقق للتحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر والسجلات ومثل هذه المستندات فواتير بيع البضاعة، فواتير الشراء، تقارير استلام المخزون.

**3- المصادقات( التقارير المعدة خارج المؤسسة):** وهي التقارير التي يحصل عليها المدقق من أطراف خارج المؤسسة مثل: فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حسابات البنك، وتعبير التقارير المعدة خارج المؤسسة أقوى من حيث الاعتماد عليها عند قيام المدقق بفحصه.

**4- التقارير المعدة داخل المؤسسة من قبل الإدارة:** تعد هذه التقارير من قبل إدارة المؤسسة ويطلبها مدقق الحسابات للتحقيق من بعض الأمور الغامضة.

**وبالإضافة إلى**: [[56]](#endnote-57)

**5- الدقة الحسابية:** تعتبر الدقة الحسابية وصحتها في دفاتر وسجلات المؤسسة دليل وقرينه يستند إليها المدقق عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات والتحقق من عمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة

لدفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك

كله يعطي للمدقق دليل على صحة ما تحويه الدفاتر والسجلات.

**6- وجود نظام رقابة داخلي سليم:** يعتبر نظام الرقابة الداخلي السليم الخالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب.

**7- الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية:** بعد أن ينهي مدقق الحسابات أعمال التدقيق وبعد إعداد تقريره النهائي، قد تقع أحداث بعد إعداد التقرير وربما تكون قرينة أو دليل على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية

المدققة.

**8- الارتباط بين البيانات:** النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى ارتباط البيانات والمعلومات مما يعني أنه يؤدي هدفه بدقة وبما أن المدقق يسعى للحصول على أدلة وقرائن، فالارتباط بين البيانات بحد ذاته يعتبر دليلا قويا مثل يجب أن يكون هناك ارتباط بين الفوائد المقبوضة والقروض المستحقة للمؤسسة.

**I-3- كفاية أدلة الإثبات:** تتوقف كفاية أدلة الإثبات على مدى توفر شرطين رئيسيين أولها كفاية كمية الأدلة اللازمة للإثبات والثاني حجية الأدلة التي تحرر قدرتها على الإثبات أو الإقناع.

**1- كفاية كمية أدلة الإثبات:** هناك عوامل عديدة تؤثر في كمية الأدلة اللازمة للإثبات منها:[[57]](#endnote-58)

* مدى ملائمة الأدلة بطبيعة الفقرة المدققة.
* كلما زادت أهمية الفقرة المدققة كلما زاد المراجع اهتمامه على جمع الأدلة أكثر.
* تكلفة الحصول على أدلة الإثبات.

**2- حجية أدلة الإثبات:** تتوقف مدى قدرة الأدلة على الإثبات والإقناع على عدة عوامل:[[58]](#endnote-59)

* **صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني المتبع في الحصول على القرينة والدليل :** مثلا الجرد الفعلي له قواعده وأحكامه والتدقيق المستندي له أسسه والمصادقات لها اعتباراتها وشروطها وعدم توافرها في الوسائل والأساليب يفقد الدليل حجيته.
* **مصدر الدليل:** الأدلة الخارجية أقوى من الأدلة الداخلية.
* **طبيعة الدليل:** الأدلة الايجابية مثل الوجود الفعلي أقوى في حجيتها من الأدلة التي تعتمد على استنباط المدقق.
* **كيفية الحصول على الدليل:** الأدلة التي يحصل عليها المدقق أقوى في دلالتها من الأدلة التي يحصل عليها عن طريق الغير.
* **مدى ارتباط الدليل بالعناصر محل الفحص:** إن قوة حجية الدليل ودرجة الاعتماد عليها تعتمد على ارتباطها بالعناصر أو بالعملية محل الفحص.
* **التوقيت المناسب للحصول على الدليل:** أي تتوافر الأدلة في الوقت الذي تكون أنفع.
* مدى توفر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية مصدر الدليل.
* **سلوك المدقق نفسه أثناء جمع الأدلة والقرائن** أي الاستقلال والحياد التام للمدقق.

**I-4- وسائل الحصول على أدلة الإثبات:**

عند الحصول على فهم للمؤسسة وأداء الإجراءات التمهيدية يبدأ المدقق بجمع أدلة الإثبات وللحصول عليها يحتاج المدقق إلى التعاون مع المؤسسة وبصورة مستقلة، على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ما ومن أمثلة ذلك تقييمات لأنواع معينة من الأصول، كالأراضي والمباني، قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز، الآراء القانونية المتعلقة بتفسير القوانين والاتفاقيات والأنظمة.[[59]](#endnote-60)

ومن إجراءات التدقيق التي يستعين بها المدقق تتمثل فيما يلي:[[60]](#endnote-61)

**1- الجرد العملي:** يعتبر الجرد من أقوى أدلة الإثبات باعتباره دليلا ماديا ملموسا فالمدقق عند قيامه بتدقيق بعض عناصر الأصول تدقيقا مستنديا قد يشك في صحة هذه المستندات أو في ما تحتويه كميا من بيانات لذا فإنه يلجأ إلى عملية الجرد الفعلي التي تعتبر قرينة قاطعة على صحة ما ورد في المستندات أو في الدفاتر وينطبق ذلك على عناصر الأصول مثل المخزون والنقدية في الصندوق والاستثمارات الموجودة في المؤسسة في نهاية العام ومن مهام المدقق في عملية الجرد ما يلي:

* يجب التأكد من ملكية المؤسسة للعنصر الخاضع للجرد ليعتبر الوجود الفعلي دليلا قاطعا.
* التأكد من صحة الجرد الكمي، ومراجعة تقييم والتأكد من أنه لم يحدث تغيير في أسس تقييم المخزون ولا في أسس الجرد عن الأعوام السابقة.
* يجب إجراء عملية الجرد للنقدية من قبل المدقق أو أحد مندوبيه أو تحت إشرافهم المباشر.

**2- التدقيق الحسابي:**

* تدقيق العمليات الحسابية للأرقام الواردة في المستندات المحاسبي للتأكد من صحتها.
* تدقيق دفاتر اليومية والتأكد من صحة المجاميع فيها ومن صحة نقل هذه المجاميع .
* تدقيق ترحيل العمليات من دفتر أو دفاتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر أو دفاتر الأستاذ.
* التأكد من استخراج أرصدة الحسابات المختلفة سواء في دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة مع مطابقة الأرصدة الإجمالية للحسابات دفتر الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة التحليلية لكل حساب إجمالي في دفتر الأستاذ المساعد.
* تدقيق قوائم الجرد للتأكد من دقة استخراج قيم المخزون السلعي حيث يتم ضرب سعر الوحدة في عدد الوحدات لاستخراج إجمالي القيمة لكل عنصر على حدة ومن ثم لإجمالي العناصر.
* التأكد من توازن ميزان المراجعة بالمجاميع وبالأرصدة وكذلك التأكد من توازن قائمة المركز المالي من الناحية الحسابية لأن عدم التوازن يدل على وقوع أخطاء حسابية كما أن التوازن لا يعني صحة العمليات.

**3- التدقيق المستندي:** تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر فهي المرحلة الأولى من مراحل الدورة المحاسبية ولابد لكل عملية مالية من مستند يؤيدها أو يؤيد حدوثها فيجب التأكد من:

* أن لكل عملية تم قيدها بالدفاتر مستند أو أكثر يؤيدها.
* أن هذه المستندات مستندات صحيحة وقانونية.

التدقيق المستندي والتدقيق الحسابي يتم تنفيذها بطريقة اختبار ولعدم الإمكانية بتدقيق جميع المستندات التي بحوزة المؤسسة إلا أن العينات التي يتم اختيارها لتدقيقها يجب أن تكون كافية وملائمة.

**4- المصادقات:** الشهادات أو الإقرارات أو المصادقات هي وثائق مكتوبة تهدف إلى إقرار حقيقة ما أو تأكيدها يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لتدعيم الفحص الذي قام به، وتمثل الإقرارات الخارجية شهادات تصدر عن جهات ليس لها مصلحة في اختلاس أو تزوير البيانات المتعلقة بالمؤسسة وبذلك يمكن الاعتماد عليها كأدلة إثبات قوية، حيث يمكن الحصول على وسائل التأكيد الخارجية من خلال رسائل من المدينين الدائنين، عملاء، بنوك تؤكد أرصدتهم الظاهرة في حسابات المؤسسة وذلك بناءا على رسائل توجهها المؤسسة إليهم تطلب فيها تأكيد الأرصدة.

5- **الاستفسارات:** يتضمن نظام الاستفسارات ما يقوم المدقق بتوجيهه من أسئلة أو إيضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصا إدارة المؤسسة وذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن الذي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق فقد يرى المدقق أثناء جمعه للمستندات والدفاتر والسجلات أن بعض النقاط بحاجة إلى إيضاح أو تفسير ولهذا فإنه يلجأ إلى الجهات المسئولة لطلب المزيد من الإيضاحات أو البيانات وهذه الجهات قد تكون الإدارة العليا للمؤسسة أو موظفيه ومن خلال هده الإيضاحات أو التفسيرات يتمكن المدقق من تكوين رأيه النهائي في الموضوع محل التدقيق وقد تكون الإيضاحات أو الاستفسارات شفوية أو قد تكون مكتوبة، وعلى المدقق في حالة عدم تمكينه من حق طلب البيانات أو الإيضاحات التي احتاج إليها أثناء عملية التدقيق إثبات ذلك في تقريره إلى مجلس الإدارة.

**6- التدقيق الانتقادي:** تعتمد هذه الوسيلة من وسائل جمع أدلة الإثبات على مهارة المدقق وخبرته فهي تشمل الفحص السريع الخاطف للمستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية مثل وجود اسم شخص أو شركة لم يسبق وإن ظهر له حساب بدفتر الأستاذ العام عند ورود المصادقات للمدقق وهنا قد يكتشف المدقق إرسال المؤسسة خطابات(رسائل) إلى أشخاص وهميين ويتوقف مدى نجاح التدقيق الانتقادي على القدرة الفنية والخبرة السابقة للمدقق كما أن هذه الوسيلة تفيد كثيرا في اختصار جزء كبير من الوقت والجهد الذي يبذله المدقق أثناء قيامه بواجباته كما أنها تمثل أدلة إضافية لإثبات العمليات التي لا تكون واضحة إذا تم تدقيقها من واقع الدفاتر والسجلات ولهذا كثيرا ما يعتمد التدقيق الانتقادي على الخروج من نطاق السجلات والدفاتر والمستندات إلى تقصي الحقائق من مصادر أخرى والاعتماد على الاستنتاج السليم.

**7- المقارنات:** المقارنة هي عبارة عن إجراء مقابلة بين شيئين أو أكثر بقصد تحقيق هدف معين وبالتالي فإن المقارنات كوسيلة من ووسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، حيث يقارن مدقق الحسابات عناصر قوائم نتيجة الأعمال بعضها ببعض للفترة محل الفحص أو بالفترات السابقة بقصد التحقق من صحة العناصر التي تتضمنها هذه القوائم والنتائج التي تفصح عنها والكشف عن أية انحرافات أو أخطاء وقعت ومعرفة الأسباب والتغيرات التي أدت إلى وقوعها، والمقارنات قد تؤدي في كثير من الأحيان إلى الكشف عن أخطاء تم ارتكابها بصورة عمدية بهدف التلاعب في عناصر القوائم المالية الختامية وبالتالي التأثير على نتائج النشاط وسلامة المركز المالي.

**8- فحص السجلات الفرعية:** كثيرا ما يتضمن دفتر الأستاذ العام حسابات إجمالية مثل حساب إجمالي المدينين وحساب إجمالي الدائنين والتييتم تفصيلها في دفاتر أستاذ مساعدة أو خاصة ن لذا فإن مدقق الحسابات عند فحصه لأرصدة الحسابات الإجمالية يجب أن يقوم أيضا بفحص البيانات التحليلية للحسابات الإجمالية في دفاتر الأستاذ المساعدة رغم تساوي مجموع أرصدة الحسابات التحليلية بدفاتر الأستاذ المساعدة مع رصيد الحساب الإجمالي لها بدفتر الأستاذ العام.

 كما يقوم المدقق أيضا بتدقيق بيانات دفاتر اليوميات المساعدة ومقارنتها مع قيود المركزية الواردة بدفتر اليومية المركزي، كما تشمل هذه الوسيلة أيضا تدقيق كشوف الجرد التي تتم بواسطة الإدارة في نهاية العام مع سجلات المخازن للتأكد من أن الكميات الواردة أو الأصناف المختلفة التي تتضمنها كشوف الجرد مطابقة لما هو موجود في بطاقتا لأصاف في المخازن، مع مراعاة إذا كان هناك بعض الاختلافات بين قوائم الجرد وبين سجلات وبطاقات المخازن فعلى المدقق في هذه الحالة البحث عن الأسباب التي أدت إلى ذلك فقد تكون هناك عمليات اختلاس للمواد من المخزن أو قد تكون الأسباب اختلاف طبيعة المادة نفسها مما يؤدي إلى تبخر جزء منها أو انكماش بعض منها نتيجة التخزين أو نقص أوزانها نتيجة التبخر.

**9- التحليل المالي:** يعد أحد الوسائل التي يمكن من خلالها الحصول على دليل إثبات وذلك من خلال اللجوء إلى استخدام النسب المالية: مثل نسب السيولة.[[61]](#endnote-62)

**محاضرة التاسعة:**

**تدقيق عناصر القوائم المالية**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* مفهوم القوائم المالية
* تدقيق حسابات الميزانية.
* تدقيق حسابات النتائج

**محاضرة التاسعة: تدقيق عناصر القوائم المالية**

 **تمهيد:** بعد أن يتأكد المدقق من صحة تعيينه ويحصل على معلومات تمهيدية عن المؤسسة محل التدقيق، يبدأ في الشروع في تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي والتي تنطلق من دراسة وتقييم نضام الرقابة الداخلية، ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات وعلى أساس هذا التقييم فإنه إذا اتضح للمدقق أن نضام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يختصر جزء كبير من برنامج التدقيق أما في حالة عدم فعالية هذا النظام فإن المدقق يكون مضطرا لتوسيع مدى ونطاق الفحص ومن ثم يقوم بتدقيق عناصر القوائم المالية وجمع أدلة إثبات تدعم رأيه، حيث بعد الانتهاء من تسجيل وتلخيص العمليات المالية، تقوم المؤسسة بإعداد أربع قوائم مالية وذلك من البيانات المحاسبية التي قامت بتلخيصها، ونظرا لأهمية القوائم المالية سوف نتطرق إلى تعريفها وذكر أهدافها وتدقيق عناصر القوائم المالية التي تتمثل في تدقيق عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج.

**I-1- مفهوم القوائم المالية**

 تعتبر القوائم المالية المنتج الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبية التي تقوم بمعالجة الأحداث المالية المختلفة وعرضها خلال السنة لإنتاج مخرجات تساعد متخذي القرارات الإدارية في اتخاذ قرارات رشيدة، فمن خلال الكم الهائل من الأحداث والبيانات المالية التي تقع خلال السنة ينتج نظام المعلومات المحاسبية القوائم المالية السنوية التي تعكس الحالة المادية والاقتصادية للمؤسسة، ولكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم، يجب أن تتصف بخصائص معينة أي وجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدمي تلك المعلومات وذلك لتحقيق الأهداف المرغوبة.

إن الخصائص النوعية للقوائم المالية هي القابلية للفهم كما يفترض أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، كما أن من ضمن الخصائص النوعية الملائمة أي يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناع القرارات، كما يجب أن تتمتع المعلومات المحاسبية بالموثوقية حتى يمكن الاعتماد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، ما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة، كما يجب أخذ التوقيت في الاعتبار، أي يجب أن تقدم في الوقت المناسب كي لا تفقد قيمتها**.[[62]](#endnote-63)**

كما تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة لتكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين.[[63]](#endnote-64)

 وتتمثل القوائم المالية في الأنواع التالية:[[64]](#endnote-65)

**1- قائمة المركز المالي (الميزانية):** تعرض هذه القائمة معلومات مفيدة حول الوضع المالي للمؤسسة في مدة تاريخية معينة، وتضم معلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.[[65]](#endnote-66)

 حيث تترجم الميزانية وضعية ممتلكات المؤسسة من خلال عرض توضيحي مفصل لمختلف استخدامات

المؤسسة والموارد التي سمحت بتمويلها خلال فترة زمنية معينة، وينبغي أن تشمل الميزانية على:[[66]](#endnote-67)

**الأصول**: والتي يميز فيها بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية، فمعيار التمييز يتمثل في المدة أي ما كان أكثر من سنة فهو أصل غير جاري أما الذي اقل من سنة فهو أصل جاري.

**الخصوم**: كذلك ميز النظام المحاسبي المالي عناصر الخصوم إلى خصوم غير جارية و أخرى جارية و عليه فإن الأموال الخاصة والديون الأكثر من سنة هي خصوم غير جارية أما الديون التي هي اقل من سنة فهي خصوم جارية.

**2- جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل):** وهو بيان ملخص للأعباء والنواتج خلال سنة مالية ويهدف إلى بيان نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة كاملة.

**3**- **جدول تدفقات الخزينة(قائمة التدفقات النقدية):** وتقوم هذه القائمة بتوضيح التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة وذلك من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

**4**- **جدول تغيرات الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية):** وهذه القائمة تقوم بتلخيص التغيرات في حقوق الملكية عن فترة زمنية معينة.

**5**- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحسابات النتائج.[[67]](#endnote-68)

**I-2- تدقيق حسابات الميزانية.**

 سنتناول في هذا العنصر تدقيق عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى تدقيق حسابات التثبيتات حسابات المحزونات وحسابات الغير وتدقيق حسابات رؤوس الأموال والحسابات المالية حيث ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:[[68]](#endnote-69)

**- الوجود:** يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.

**- الحيازة:** يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم**.**

**- التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.

**- التسجيل المحاسبي:** يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

**1- التحقق من التثبيتات:** كما يفضل تسميتها البعض بالأصول الثابتة وهي كل الأصول ذات القيمة الثابتة نسبيا أي أكثر من سنة وهي مدة الدورة المحاسبية المالية العادية وقد تكون هذه الأصول أصول غير ملموسة أي معنوية ولكنها ذات قيمة ثابتة وتدر منافع مستقبلية وقد تكون ملموسة كالعتاد والأراضي وكل ماله وجود فعلي ملموس ويستخدم في توليد منافع اقتصادية مستقبلية.[[69]](#endnote-70)

 يقوم المدقق من التحقق من هذه العناصر عبر الآتي: [[70]](#endnote-71)

**- الوجود:** يقوم المدقق بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع إهلاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.

**- الحيازة:** يتحقق المدقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبيت ملكية المؤسسة للأصل موضوع التدقيق.

- **التقييم:** يعمل المدقق على التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة**،** وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول علية، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل إهلاكه تبعا للطريقة المحددة (إهلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، ومراعاة الثبات في طرق الإهلاك من سنة لأخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة( التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية).

**- التسجيل المحاسبي**: يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

**2- التحقق من المخزونات:** تشتمل المخزونات علىكل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بات من الواضح على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الآتي:[[71]](#endnote-72)

**- الوجود:** يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون مطابق لما هو موجود بالدفاتر.

**- الحيازة:** يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من تدقيق العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها**.**

**- التقييم:** ينبغي على المدقق التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة (LIFO) مثلا أو طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة.

**- التسجيل المحاسبي:** يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما وأن كل الوثائق المدعمة بهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة معه.

**3- التحقق من حسابات الغير (المتعاملين) والحسابات المالية:** ويقصد بحسابات الغير أو حسابات المتعاملين الأطراف الأكثر تعاملا مع الكيان كالموردين والزبائن، أما الحسابات المالية تمثل كل حساب مالي وهو كيان يحتفظ فيه الأموال سواء في صندوق أو لدى هيئة مالية هذه الهيئة لا ينظر لها نظرة المتعامل وإنما ينظر للحساب لديها وكأنه مستقل عنها.[[72]](#endnote-73)

يمكن أن يتحقق المدقق من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:[[73]](#endnote-74)

**- الوجود:** يعمل المدقق على التحقق من الوجود الفعلي لحسابات المتعاملين والحسابات المالية من خلا القيام بالمقاربات الضرورية بين ماهو مسجل محاسبيا وبين ماهو مسجل عند الغير، كأن يتأكد من صحة رصيد المورد مع ماهو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المدقق.

**- الحيازة:** إن حسابات المتعاملين والحسابات المالية المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه.

 تأسيسا بما سبق ينبغي على المدقق أن يعمل وفق السابق ويتأكد من أن كل حسابات المتعاملين والحسابات المالية المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة.

**- التقييم:** يستعمل المدقق التدقيق المستندي والحسابي للوقوف على تقييم سليم لحسابات المتعاملين والحسابات المالية وفق طرق معتمدة للتقييم، كأن يستعمل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة وكذلك من طرف الجهة الأخرى المدينة أو الدائنة للمؤسسة.

**- التسجيل المحاسبي:** بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية والتسجيل.

**4- التحقق من حسابات رأس المال:** إن تفكير المستثمرين بالنشاط والاستثمار في قطاع معين يؤدي إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيسي ضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في لها عدد أسهمه، لذا وجب على المدقق التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع التدقيق وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمل به، ففي ظل الذي سبق يمكن سن أحكام عامة للتحقق من حسابات رؤوس الأموال هي على النحو الآتي:[[74]](#endnote-75)

* التأكد من القانون الأساسي الأصلي وتأشيره من قبل الموثق وتسجيله لدى مصلحة الضرائب بالأخص مصلحة التسجيل ويطلب المدقق القانون الأساسي لمعرفة إسم الشركة وطبيعة النشاط وعدد الشركاء وعمرها كما يطلب الملحق ويجب أن يكون مؤشر عليه من قبل الموثق ومن خلال يتعرف على المسير ومسؤولياته، ويطلب السجل التجاري.
* الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين.
* يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.
* يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
* فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم شهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
* في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

**I-3- تدقيق حسابات النتائج**

 تعتبر حسابات النواتج والأعباء(حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج، فتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع التدقيق، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبني من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها، إن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النواتج والأعباء يكون عن طريق الآتي:[[75]](#endnote-76)

**- الوجود:** يعمل المدقق في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال التدقيق المستندي من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

**- التقييم**: تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المدقق أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.

**- التسجيل المحاسبي:** يسعى المدقق إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتجوالتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع التدقيق.

**المحاضرة العاشرة:**

**الأخطاء والغش المحاسبي**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

**I- الأخطاء المحاسبية:**

* تعريف الأخطاء المحاسبية.
* أسباب إرتكاب الأخطاء.
* انواع الأخطاء المحاسبية.

**II- الغــش المحاسبـــــي :**

* تصنيف الغش حسب القائم به.
* تصنيف الغش حسب الهدف.

**-III طرق اكتشاف الأخطاء والاحتيال**

**المحاضرة العاشرة: الأخطاء والغش المحاسبي**

 **تمهيد:**

 من مسؤوليات المدقق فهي اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية واكتشاف الأعمال الغير قانونية في الغش المحاسبي يجب التمييز بين نوعين من الغش المحاسبي هما إساءة استخدام الأصول وإعطاء قوائم مالية مخطئة أي معلوماتها خاطئة. والتي تؤثر على المستثمرين والمقرضين ومستخدمي الكشوف المالية بشكل سلبي حيث يحصلون على قراراتهم بناءا 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 الادارة بتصحيح الأخطاء وإذا لم يفعلوا ذلك فعلية 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 تأثر تأثيرا مباشرا على الكشوف (جدول حسابات النتائج والميزانية والتدفقات النقدية جدول التغيرات في حقوق الملكية) . وهنالك قوانين الحفاظ على البيئة التي لا تؤثر على الكشوف بشكل مباشر.

**I- الأخطاء المحاسبية:**

**I- 1- تعريف الأخطاء المحاسبية:** هي أي تغيير أو حذف في اي عملية من عمليات المؤسسة ونظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة يوميا والتي تتم معالجتها محاسبيا ابتداءا من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ ثم الترحيل إلى ميزان المراجعة أمرا وارد.

**I- 2- أسباب إرتكاب الأخطاء:**

* الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب إتباعها من تسجيل وترحيل وتلخيص وتبويب وإستخراج نتائج أعمال المؤسسة.
* السهو والإهمال من قبل موظفي الحسابات.
* الرغبة في اخفاء اختلاس أو رغبة الإدارة في ارتكاب الأخطاء لغرض معين مثل التهرب الضريبي.

**I- 3- انواع الأخطاء المحاسبية:** تقل وتكثر الأخطاء المحاسبية تبعا لنظام المسك المحاسبي المتبع، وهناك من الأخطاء التي لم تعد موجودة بسبب عدم إستعمال الأنظمة القديمة، حيث تقسم حسب نظام المسك المحاسبي المتبع إلى:

* أخطاء التسجيل اليدوي.
* أخطاء التسجيل الآلي.

**أما من حيث قصد الإرتكاب إلى :**

1. **أخطاء عمدية( ارتكابية):** وهي الاخطاء التي تتم بهدف اخفاء حقيقة معينة أو تغطية اختلاس.
2. **أخطاء غير عمدية:** وهي التي ترتكب عن غير قصد والتي من الممكن أن تنشأ نتيجة الجهل بالمبادئ المحاسبية.

بالاضافة إلى التقسيم السابق للأخطاء يمكن أن تقسم الأخطاء من الناحية المحاسبية إلى الأنواع التالية:

1. **أخطاء الحذف أو السهو:** وهي ناتجة عن عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها بدفاتر اليومية أو عدم ترحيل طرفي العملية أو احدهما إلى حساباتها الخاصة بدفتر الاستاذ.

 ويمكن ان يأخذ هذا النوع الشكلين التالين:

1. **أخطاء الحذف الكلي:** وهذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة كون الحذف مس طرفي القيد مما يجعل اكتشافه صعبا ولكن ليس مستحيلا لأن المراجعة المستندية وأسلوب المقرنة بالسنوات السابقة وأسلوب المصادقات الذي قد يكتشفه.
2. **أخطاء الحذف الجزئي:** إن حذف جزئي لقيد معين يعطي لنا ميزان مراجعة غير متزن مما يسمح وبسهولة من اكتشاف هذا الخطأ عن طريق المراجعة الحسابية وكذلك مراجعة عملية الترحيل وتصحيحه بإثبات الجزء المحذوف.
3. **أخطاء ارتكابية:** وهي الأخطاء الناتجة من العمليات الحسابية أو من خلال النقل من المستندات أو نتيجة إجراء القيود المحاسبية للعملية بطريقة غير صحيحة.

ويمكن أن تكون الأخطاء الارتكابية على أحد الأشكال التالية:

جمع الارقام، قلب الارقام 9870 دج بدلا من 9780دج.

 أخطاء عند القيام بترحيل إلى حساب محمود بدلا من محمد.

1. **أخطاء حسابية:** فعند حدوث أخطاء الجمع مثلا في حساب مجموع المبلغ بكل الرسوم في فاتورة معينة لايؤثر هذا الخطأ على توازن ميزان المراجعة، لكن حدوث خطأ حسابي في استخراج رصيد معين يؤثر على توازن ميزان المراجعة.
2. **أخطاء رقمية:** تحدث هذه الأخطاء عادة عند التسجيل المحاسبي للعمليات وعند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ مثلا إثبات مستند معين بقيمة 5400دج مثلا يتمثل في بيع بضاعة إلى زبون بقيمة حقيقية تقدر 4500دج.

 يمكن اكتشاف مثل هذه الأخطاء عن طريق المراجعة الحسابية والأخطاء الجزئية تكتشف عن طريق عدم توازن ميزان المراجعة، ويمكن تخفيض هذه الأخطاء عن طريق ايجاد نظام رقابة داخلي فعال.

1. **الأخطاء الفنية:** هي الأخطاء الناتجة عن عدم فهم المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها مثل عدم تكوين المؤونات الضرورية أو عدم إهتلاك التثبيتات بالنسب الكافية مثل هذه الأخطاء لا تؤثر على ميزان المراجعة لذلك يجب على المدقق بذل العناية حتى يستطيع اكتشافها عن طريق الرجوع إلى المستندات وتحليل الارقام ومقارنتها مع أرقام السنوات السابقة وكذلك عن طريق الاستفسارات من الموظفين.
2. **أخطاء متكافئة( معوضة):** وهي الأخطاء التي تعوض بعضها البعض، فعند حدوث خطأ معين في تسجيل عملية معينة يحدث خطأ آخر ويعوض مقدار الفرق في التسجيل الاول بحيث لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

مثلا باعت مؤسسة بضاعة بمبلغ 7000 وقد سجل في دفتر اليومية مبلغ 700دج ثم ترحيل هذا الحساب إلى دفتر الأستاذ بمبلغ 700دج نلاحظ مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة والتصحيح إما بالقيد العكسي وإثبات العملية الصحيحة، أو اثبات قيد واحد بالفرق بين المبلغ المسجل والمبلغ الحقيقي.

1. **الأخطاء الكتابية**: وهي ناشئة نتيجة الترحيل او القيد ومنها ما يؤثر على ميزان المراجعة مثال**1:** الترحيل إلى نفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات من المورد حسين بالجانب الدائن ولكن بحساب المورد وديع وفي حالة اخرى ترحيل نفس المبلغ الى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين بدلا من الجانب الدائن.

**مثال 2:** قيد العملية مرتين.

**II- الغــش المحاسبـــــي :**

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 .

**II- 1 – تصنيف الغش حسب الهدف**: للغش هدفين رئيسيين هما: اختلاس الأموال، الأصول وتزوير المحاسبة وإظهار صورة لها غير حقيقية .

* 1. **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:

 - المراقبة الداخلية – المراقبة 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 وهـمي قصـــد الحصول على علاوات المردودية.

**II- 2 – تصنيف الغش حسب القائم به:** يمكن أن يقوم بعملية الغش فئتين أساسيتين: المستخدمون والمسيرون.

 **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 المسيرون:** يمكن لهذا النوع من العمليات إعطاء وضعية غير حقيقية للمؤسسة من طرف المسيرين قصد الحفاظ على المنصب أو تغطية مواد التسيير أو الحصــول على إمتيازات للمسيرين أو للمؤسسة، وفي حالة المؤسسات التي لها أسهم أو مسجلة في البورصة يقصـد بها ارتفاع قيمة أسهمها خاصة عند البيع أو إدخال شركاء جدد.

 أما بالنسبة لعمليات الاختلاس بالنسبة لهذه الفئة يمكن القول أنها قليلة جدا أو منعدمة، وعلى العمــوم 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.

 تقل وتكثر عمليات الأخطاء والغش في علاقة عكسية مع حسن تنظيم المؤسسة وفعالية نظام المراقبة الداخلية.

 **-IIIطرق اكتشاف الأخطاء والاحتيال:**

يستطيع المدقق إتباع الخطوات التالية لاكتشاف الأخطاء أو الغش:

1. التحقق من جمع الجانب المدين والجانب الدائن في ميزان المراجعة.
2. مقارنة أسماء الحسابات في ميزان المراجعة مع أسماء الحسابات في دفتر الأستاذ حيث انه من المحتمل انه لم يتم ترحيل رصيد احدى الحسابات الى ميزان المراجعة.
3. مقارنة عناصر ميزان المراجعة الحالي مع السنة السابقة لمعرفة اذا كان هناك عناصر غير واردة في ميزان المراجعة الحالي.

 **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 الحادي عشر:**

**مهنة التدقيق في الجزائر**

**أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة على الطالب فهم الآتي:

* القوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر من القانون رقم 10 1
* طبيعة التغييرات بهيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر
* المخاطر المرتبطة بالعينات.
* أنواع العينات.
* طرق اختيار العينة.

**المحاضرة الحادي عشر: مهنة التدقيق في الجزائر**

**1- تعريف مهنة التدقيق:**

 تعرف مهنة التدقيق بأنها "ذلك التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج الشركة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية )المساهمين، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب والهيئات أخرى."

**2- القوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر من القانون رقم 10 1**

 شهدت الجزائر عدة تغيرات اقتصادية بداية من التوجه الاقتصادي المغلق ذو الطبيعة الاشتراكية والتحكم المركزي إلى الانفتاح على العالم الخارجي والذي يطلق عليه اقتصاد السوق، وخلال هذه الفترة سنت الجزائر مجموعة من القوانين تتماشى مع المراحل الاقتصادية التي مرت بها، ومن بين القوانين والتشريعات المنظمة للحياة الاقتصادية نجد قوانين وتشريعات خاصة بتنظيم مهنة، ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر ما يلي:

**2-1- من سنة 1962إلى سنة 1970**

 حيث صدر فيما يتعلق بمهنة التدقيق، الأمر رقم69-107 بتاريخ 31-12-1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، والذي يحدد مهام وواجبات محافظي الحسابات، بهدف التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وأيضا تحليل الوضعيات المالية لأصول وخصوم المؤسسات العمومية التي كانت تغلب على النشاط الاقتصادي في تلك الفترة.[[76]](#endnote-77)

**2-2- من سنة 1971إلى سنة 1979**

 صدور الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 29-12-1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من ( م 4إلى غاية م 9)، وشرط الدخول في المهنة في المواد من ( م 10 إل غاية م 12)، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (م 13 إلى غاية م 21)، وتطرق إلى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسيره من (م22إلى غاية 60).[[77]](#endnote-78)

**2-3- من سنة 1980إلى سنة 1989**

حيث في سنة 1988 صدر القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 12-1-1988، والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات وتحسين أنماط تسييرها في المواد من (م39إلى غاية م 42)، من طرف جهاز خارجي مؤهل ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير.[[78]](#endnote-79)

**2-4-من سنة 1990 إلى سنة 2000**

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 27-04-1991 والمعتمد بتاريخ 1-5-1991، وتضمن هذا القانون تسعة أبوبا خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها، وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات.[[79]](#endnote-80)

كذلك صدور قرار رقم 24-02-SPM-103بتاريخ2-2-1994بأمر من وزير الاقتصاد، يضم ستة توصيات يلزم فيه محافظي الحسابات بإتباعها، ومجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها، وتتضمن هذه التوصيات إثراء وتنقيح مهنة التدقيق حسب ما تقتضيه الظروف، من تطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية.[[80]](#endnote-81)

 إضافة إلى ذلك صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96.136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-4-1996، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.[[81]](#endnote-82)

**2-5- من سنة 2001 إلى سنة2011**

 صدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها ما صدر في الآونة الأخيرة والمتعلق بإعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي:

* المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[[82]](#endnote-83)
* المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26-8-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-7-1995 المتعلق بنفس الأمر، وكما جاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير المرافق العمومية، وسنتطرق إلى محتوى هذا المرسوم التنفيذي في الجانب الخاص بالهيئات التي تتولى الإشراف على المهنة.[[83]](#endnote-84)
* صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.[[84]](#endnote-85)
* صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-1-2011 والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات.

**3- طبيعة التغييرات بهيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر:**

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، والتي أدت إلى عدة تغييرات مست إعادة هيكلة المنظمات المهنية، وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، أهمها المتعلق بإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالــية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي:[[85]](#endnote-86)

* المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26-8-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-7-1995 المتعلق بالأمر بنفسه، وجاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير للمرافق العمومية.
* صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.
* صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-1-2011 والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وأهمها باختصار القوانين الآتية:
* المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره.
* المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف 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 للمصف 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.

**4- التغييرات الهيكلية للمنظمات المهنية الخاصة بمهنة التدقيق.**

أدت الإصلاحات المحاسبية التي عكفت الجزائر عليها خاصة منها التي حدثت في العشرية الأخيرة، والمتمثلة في الأساس في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إلى إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق، حيث ظهرت هيكلة جديدة لها، وفيما يلي أهم هذه التغيرات:[[86]](#endnote-87)

**4--1الهيكلية الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة.**

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلت المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءًا على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.

**4-2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.**

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وُتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الجزائر.

**4-3-المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين.**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27-1-2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

* إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
* تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
* ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
* تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
* تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
* إعداد النظام الداخلي للمصف.

**4-4- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.**

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-1-2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

 وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

* إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
* تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
* ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
* تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
* تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
* إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

**4-5-المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-1-2011، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

* إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.
* تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
* ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
* تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
* تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
* إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

**خلاصة الفصل :**

من خلال ما سبق نستنتج من هذا الفصل أن التدقيق المحاسبي فهو فحص مهني مستقل للقوائم والبيانات المالية المتعلقة بمؤسسة معينة وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء رأي فني مستقل ومحايد حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة، كما أنه يمكن من اكتشاف الأخطاء والغش والتحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها، كما أن المدقق يلتزم بمجموعة من المعايير والإجراءات التي تساعده في عملية التدقيق وعند قيام المدقق بتنفيذ مهمته فإنه يبدأ بدراسة نضام الرقابة الداخلية ويقوم بإعداد برنامج للتدقيق وهو عبارة عن خطة يتقيد بها أثناء عملية التدقيق وإعداد أوراق عمل وهي عبارة عن سجلات تحتوي على برامج وأدلة وبراهين وما تحصل علية المدقق أثناء التدقيق ومن ثم يقوم بجمع أدلة الإثبات التي تدعم رأيه ومن ثم تدقيق عناصر القوائم المالية من خلال تدقيق عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، حيث ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي: الوجود، الحيازة، التقييم، والتسجيل المحاسبي في الأخير تنتهي عملية التدقيق المحاسبي بإعداد تقرير يبدي فيه المدقق رأيه حول عدالة القوائم المالية.

**الهوامش:**

1. - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص2،3. [↑](#endnote-ref-2)
2. - مرا د سكاك، "التدقيق الاجتماعي بين رهانات الواقع وتحديات المستقبل"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في** **ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20 أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010، ص 4. [↑](#endnote-ref-3)
3. - رضوان محمد العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، ط6، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 24. [↑](#endnote-ref-4)
4. - هوام جمعة**، "**أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع** **والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20أوت55 سكيكدة، يومي11و12أكتوبر 2010، ص 9. [↑](#endnote-ref-5)
5. - رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص25، 26. [↑](#endnote-ref-6)
6. - إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال(حداثة وتطور)**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص19. [↑](#endnote-ref-7)
7. - شوقي جباري وفريد خميلي، "دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة** جامعة 20أوت55 سكيكدة، يومي11و12أكتوبر 2010، ص12. [↑](#endnote-ref-8)
8. - ألفين أريتز وجيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الدبسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، **المراجعة مدخل متكامل،** دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 2002، ص23. [↑](#endnote-ref-9)
9. - أحمد نور**، مراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1992، ص17. [↑](#endnote-ref-10)
10. - كمال الدين محمد الدهراوي، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص190. [↑](#endnote-ref-11)
11. - داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010، ص55. [↑](#endnote-ref-12)
12. - خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل، عمان، الأردن، 1998، ص18. [↑](#endnote-ref-13)
13. - محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات،** الدار الجامعية**،** الإسكندرية، مصر، 2005، ص46. [↑](#endnote-ref-14)
14. - حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، ج1، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص50. [↑](#endnote-ref-15)
15. - Robert Obert et Marie Pierre Maires, **Comptabilité et Audit (Manuel et Applications**), DUNOD, Paris, France, 2007, P 383. [↑](#endnote-ref-16)
16. - أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص27. [↑](#endnote-ref-17)
17. - عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، بيروت، لبنان، 1985، ص ص20،19. [↑](#endnote-ref-18)
18. - أمين السيد أحمد لطفي**، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص10. [↑](#endnote-ref-19)
19. - عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص49. [↑](#endnote-ref-20)
20. - أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص508. [↑](#endnote-ref-21)
21. - أحمد السيد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص101. [↑](#endnote-ref-22)
22. - عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة ( الأسس العلمية والعملية)،** الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص57،56. [↑](#endnote-ref-23)
23. - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات،** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 40. [↑](#endnote-ref-24)
24. - أحمد لعماري وحكيمة مناعي، " ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية"، **مجلة** **علوم إنسانية،** السنة السابعة، العدد45، جامعة باتنة، الجزائر، 2010، ص ص8- 10. [↑](#endnote-ref-25)
25. - ا**لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،** المواد 65 إلى 70 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42، الموافق ل11/04/2010، ص11. [↑](#endnote-ref-26)
26. - محمد بوتين**، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، مرجع سابق، ص ص38، 39. [↑](#endnote-ref-27)
27. - أحمد لعماري، "الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء** **المستجدات العالمية المعاصرة**، جامعة 20أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010، ص9. [↑](#endnote-ref-28)
28. - مقيمح صبري وبوعنان نور الدين، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل محاسبة المواد بالمؤسسة الاقتصادية"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق** في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010، ص ص15، 16. [↑](#endnote-ref-29)
29. - وليم توماس وأمرسون هناي، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ج1، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 1997، ص 49. [↑](#endnote-ref-30)
30. - Alain Michel, **Les auditeurs financiers**, Edition d’Organisions, Paris, France , 1999, P 105. [↑](#endnote-ref-31)
31. - هاري رايدر، ترجمة ناصر بن بكر القحطاني وبابكر الأمير، راجع الترجمة محمد علي ميرغني، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات**، فهرسة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض، السعودية، 1994، ص393. [↑](#endnote-ref-32)
32. - حوري زينب، "التدقيق بين الحاضر والماضي"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر 2010، ص15. [↑](#endnote-ref-33)
33. - أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص ص 28، 29. [↑](#endnote-ref-34)
34. - زعيبط نور الدين، "المعايير الدولية للتدقيق"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010، ص ص18،17. [↑](#endnote-ref-35)
35. - محمد الفيومي وعوض لبيب**، أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص34. [↑](#endnote-ref-36)
36. - منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 44. [↑](#endnote-ref-37)
37. - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل، الأردن، 2000، ص ص 150- 152. [↑](#endnote-ref-38)
38. - أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص20. [↑](#endnote-ref-39)
39. - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)،** مرجع سابق**،** 152. [↑](#endnote-ref-40)
40. - المرجع نفسه**.** [↑](#endnote-ref-41)
41. -المرجع نفسه ، ص ص 153، 154. [↑](#endnote-ref-42)
42. - هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص81. [↑](#endnote-ref-43)
43. - صبيح الطحان، **أصول التدقيق الحديث**، ط2، مطبعة الزمان، بغداد، العراق، 1976، ص ص122- 124. [↑](#endnote-ref-44)
44. - حسن القاضي و حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص316. [↑](#endnote-ref-45)
45. - إدريس عبد السلام أشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، ط4، دار النهضة العربية، 1996، ص ص93،92. [↑](#endnote-ref-46)
46. - إدريس عبد السلام أشتيوي ، **مرجع سابق**، ص ص95،94. [↑](#endnote-ref-47)
47. - خلف عبد الله الورادات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص37. [↑](#endnote-ref-48)
48. - العايب عبد الرحمان، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010، ص 5. [↑](#endnote-ref-49)
49. - أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سابق، 2000، ص 81. [↑](#endnote-ref-50)
50. - أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص652. [↑](#endnote-ref-51)
51. - عطا الله سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، مرجع سابق، ص ص 50،49 . [↑](#endnote-ref-52)
52. - عطا الله سويلم الحسبان، **مرجع سابق**، ص ص 54، 55. [↑](#endnote-ref-53)
53. - خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق،** ص 239. [↑](#endnote-ref-54)
54. - غسان فلاح المطارنة**، تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص180. [↑](#endnote-ref-55)
55. - المرجع نفسه، ص181. [↑](#endnote-ref-56)
56. - حسين القاضي وحسين دحدوح، **مرجع سابق**، ص ص309-311. [↑](#endnote-ref-57)
57. - خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات( الناحية النظرية والعلمية)**، ط6، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص125. [↑](#endnote-ref-58)
58. - إيهاب نظمي واني العزب، **تدقيق الحسابات( الإطار النظري)**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص102. [↑](#endnote-ref-59)
59. - أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص81. [↑](#endnote-ref-60)
60. - نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص29-43. [↑](#endnote-ref-61)
61. - غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص 182. [↑](#endnote-ref-62)
62. - يوسف محمود جربوع، "مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين"، **مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)،** المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2007، ص ص 509 ،510. [↑](#endnote-ref-63)
63. - هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص31. [↑](#endnote-ref-64)
64. - مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص30. [↑](#endnote-ref-65)
65. - أحمد صلاح الدين، **مبادئ المحاسبة المالية نظام معلومات لخدمة متخذي القرارات**، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، مصر، 2007، ص24. [↑](#endnote-ref-66)
66. - وهيبة ناصري، "نظام المعلومات المحاسبية أساس للتشخيص المالي"، **الملتقى الوطني** **حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية**، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية سوق أهراس، الجزائر، يومي 22- 23 ماي 2012، ص9. [↑](#endnote-ref-67)
67. - حسين بلعجوز**، "**التشخيص المالي للمؤسسة الاقتصادية من منظور التحليل الوظيفي للميزانية المالية"، **الملتقى الوطني** **حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية**، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية سوق أهراس، الجزائر، يومي 22-23 ماي 2012، ص3. [↑](#endnote-ref-68)
68. - بتصرف: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص 148. [↑](#endnote-ref-69)
69. - لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة**، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009، ص40. [↑](#endnote-ref-70)
70. - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص ص 150 ،151. [↑](#endnote-ref-71)
71. - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص ص 151- 153. [↑](#endnote-ref-72)
72. - لبوز نوح، **مرجع سابق**، ص ص 98، 159. [↑](#endnote-ref-73)
73. - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص ص155، 156. [↑](#endnote-ref-74)
74. - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص ص 156، 157. [↑](#endnote-ref-75)
75. - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص ص 157- 159. [↑](#endnote-ref-76)
76. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 110، السنة6، المؤرخة بتاريخ 30/12/1969 رقم 107 ص1802. [↑](#endnote-ref-77)
77. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 107، السنة8، المؤرخة بتاريخ 30/12/1971، ص 1852. [↑](#endnote-ref-78)
78. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 02، السنة 25، المؤرخة بتاريخ 13/1/88، ص36. [↑](#endnote-ref-79)
79. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 20، السنة28، المؤرخة بتاريخ 1/5/1991، ص651. [↑](#endnote-ref-80)
80. - محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص28. [↑](#endnote-ref-81)
81. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 20، السنة28، المؤرخة بتاريخ 1/5/1991، ص ص 653، 654. [↑](#endnote-ref-82)
82. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 42، السنة47، المؤرخة بتاريخ 11/9/2010، ص 4. [↑](#endnote-ref-83)
83. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 50، السنة47، المؤرخة بتاريخ 1/9/2010، ص 4. [↑](#endnote-ref-84)
84. - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 66، السنة47، المؤرخة بتاريخ 3/11/2010، ص 4. [↑](#endnote-ref-85)
85. - **المرجع نفسه**، ص10. [↑](#endnote-ref-86)
86. - المرجع نفسه، ص11.

**قائمة المراجع**

**أولا: المراجع باللغة العربية:**

**I- الكتب:**

أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

أمين السيد أحمد لطفي**، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

أحمد السيد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

أحمد صلاح الدين، **مبادئ المحاسبة المالية نظام معلومات لخدمة متخذي القرارات**، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، مصر، 2007.

أحمد نور**، مراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1992.

ألفين أريتز وجيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الدبسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، **المراجعة مدخل متكامل،** دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 2002.

	1. إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال(حداثة وتطور)**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،إيهاب نظمي واني العزب، **تدقيق الحسابات( الإطار النظري)**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

حسن القاضي و حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، ج1، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل، عمان، الأردن، 1998.

	1. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات( الناحية النظرية والعلمية)**، ط6، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل، الأردن، 2000.

خلف عبد الله الورادات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010.

رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

رضوان محمد العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، ط6، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

صبيح الطحان، **أصول التدقيق الحديث**، ط2، مطبعة الزمان، بغداد، العراق، 1976.

عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة ( الأسس العلمية والعملية)،** الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية والخارجية**، بيروت، لبنان، 1985.

عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

غسان فلاح المطارنة**، تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة، الأردن، 2006.

	1. كمال الدين محمد الدهراوي، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة**، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009.

محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات،** ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

	1. محمد الفيومي وعوض لبيب**، أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات،** الدار الجامعية**،** الإسكندرية، مصر، 2005.

مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

هاري رايدر، ترجمة ناصر بن بكر القحطاني وبابكر الأمير، راجع الترجمة محمد علي ميرغني، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات**، فهرسة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض، السعودية، 1994.

هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

	1. وليم توماس وأمرسون هناي، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ج1، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 1997.**II- المجلات والدوريات:**

أحمد لعماري وحكيمة مناعي، " ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية"، **مجلة** **علوم إنسانية،** السنة السابعة، العدد45، جامعة باتنة، الجزائر، 2010.

أحمد لعماري، "الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء** **المستجدات العالمية المعاصرة**، جامعة 20أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010.

إدريس عبد السلام أشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، ط4، دار النهضة العربية، 1996.

ا**لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،** المواد 65 إلى 70 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42، الموافق ل11/04/2010.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 66، السنة47، المؤرخة بتاريخ 3/11/2010.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 107، السنة8، المؤرخة بتاريخ 30/12/1971،.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 02، السنة 25، المؤرخة بتاريخ 13/1/88،.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 20، السنة28، المؤرخة بتاريخ 1/5/1991.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 20، السنة28، المؤرخة بتاريخ 1/5/1991.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 42، السنة47، المؤرخة بتاريخ 11/9/2010

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 50، السنة47، المؤرخة بتاريخ 1/9/2010.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، المطبعة الرسمية، العدد رقم 110، السنة6، المؤرخة بتاريخ 30/12/1969 رقم 107.

	1. حسين بلعجوز**، "**التشخيص المالي للمؤسسة الاقتصادية من منظور التحليل الوظيفي للميزانية المالية"، **الملتقى الوطني** **حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية**، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية سوق أهراس، الجزائر، يومي 22-23 ماي 2012.حوري زينب، "التدقيق بين الحاضر والماضي"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي 11 و12 أكتوبر 2010.

زعيبط نور الدين، "المعايير الدولية للتدقيق"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010.

شوقي جباري وفريد خميلي، "دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة** جامعة 20أوت55 سكيكدة، يومي11و12أكتوبر 2010.

العايب عبد الرحمان، "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010،

مرا د سكاك، "التدقيق الاجتماعي بين رهانات الواقع وتحديات المستقبل"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في** **ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20 أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010.

مقيمح صبري وبوعنان نور الدين، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل محاسبة المواد بالمؤسسة الاقتصادية"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق** في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت55 سكيكدة، الجزائر، يومي11و12أكتوبر 2010.

هوام جمعة**، "**أثر الهندسة المالية الحديثة على فعالية دور التدقيق وحوكمة الشركات"، **المؤتمر الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع** **والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة،** جامعة 20أوت55 سكيكدة، يومي11و12أكتوبر 2010.

وهيبة ناصري، "نظام المعلومات المحاسبية أساس للتشخيص المالي"، **الملتقى الوطني** **حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية**، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية سوق أهراس، الجزائر، يومي 22- 23 ماي 2012.

يوسف محمود جربوع، "مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين"، **مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)،** المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2007.

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:**

60- Alain Michel, **Les auditeurs financiers**, Edition d’Organisions, Paris, France , 1999, P 105.

61- Robert Obert et Marie Pierre Maires, **Comptabilité et Audit (Manuel et Applications**), DUNOD, Paris, France, 2007, P 383. [↑](#endnote-ref-87)