



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لونيبي علي - البليدة 02 -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

- الشهد طالب عبد الحمان -



قسم: العلوم المالية والمحاسبية

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

موجهة لطلبة ثالثة ليسانس تخصص: محاسبة ومالية

من إعداد :

د. محمد لمين علون

السنة الجامعية: 2021-2022

1. مقدمة:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل منها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بها، مما أدى إلى تعقد البناء التنظيمي للمؤسسة وكذا انفصال الملكية عن الإدارة أعطى صلاحيات التصرف على مستوى مديريات المناطق المنتشرة جغرافيا في المؤسسات المتعددة الجنسيات، ولعل من أبرز هذه التطورات هو اعتبار المعلومة كمورد استراتيجي، ووسيلة للتسيير يتطلب ان تتميز هذه المعلومة بالمصداقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا بالإضافة الى الملائمة والموثوقية والتجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها، ولزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية يتطلب الأمر فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما يوفره التدقيق المالي والمحاسبي أين يحاول أن يقدم ضمانا أكبر لجودة مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، إذ تعتبر القوائم المالية من المؤشرات الهامة التي يستند إليها المهتمون بنشاط المؤسسة للحكم على الأداء الحالي والمستقبلي لها وذلك بهدف اتخاذ العديد من القرارات، ويبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء هذا الأخير من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، حيث يحاول المدقق المحاسبي في ظل تمتعه بصفات ذاتية وموضوعية كالاستقلال والحيادية في الرأي لاكتشاف مختلف عناصر الخلل والأخطاء وتجنبها في الدورات المقبلة من خلال اعتماد التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء دوريا.

فالتدقيق يعتبر أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتكتسب مكانتها كمهنة من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصلحة في المجتمع، والتطور الذي طرأ على البنية الاقتصادية والاجتماعية منذ العصور الوسطى حتى الوقت الحاضر قد انعكس بصورة واضحة على مفهوم المحاسبة والمساءلة، حيث حظي التدقيق المالي والمحاسبي بالاهتمام البالغ من طرف العديد من الخبراء والمعاهد والجمعيات المالية الدولية بعدما كانت المحاسبة تأخذ القسم الكبير من الاهتمامات المهنية والأكاديمية على المستويين المحلي والدولي.

ومن أجل عرض الجوانب التي تخص مقياس التدقيق المحاسبي والمالي الموجه للطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة ومالية وفق المقرر الوزاري تم تقسيم هذه المطبوعة إلى المحاور التالية:

- المحور الأول: ماهية التدقيق المالي والمحاسبي.

- المحور الثاني: أساسيات التدقيق المالي والمحاسبي.

- المحور الثالث: أنواع التدقيق المالي والمحاسبي.

- المحور الرابع: معايير التدقيق المالي والمحاسبي.

- المحور الخامس: نظام الرقابة الداخلية.
- المحور السادس: تقنيات (أدوات) التدقيق المالي والمحاسبي.
- المحور السابع: منهجية التدقيق المالي والمحاسبي (المراحل والإجراءات).
- المحور الثامن: التدقيق المحاسبي والمالي في الجزائر.
- المحور التاسع: دراسة حالة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات للمخزونات للمؤسسة X.

2. الفهرس

الصفحة	العنوان
02	1. مقدمة
03	2. الفهرس
05	3. المحور الأول: ماهية التدقيق المالي والمحاسبي
05	1.3 التطور التاريخي لمهنة التدقيق المالي والمحاسبي
07	2.3 مفهوم التدقيق المالي والمحاسبي
09	3.3 أهمية التدقيق المالي والمحاسبي
10	4.3 أهداف التدقيق المالي والمحاسبي
13	4. المحور الثاني: أساسيات التدقيق المالي والمحاسبي
13	1.4 مبادئ التدقيق
14	2.4 فروض التدقيق المالي والمحاسبي
15	3.4 مزايا التدقيق المالي والمحاسبي وعيوبه
16	4.4 الخدمات التي يقدمها التدقيق المالي والمحاسبي
18	5. المحور الثالث: أنواع التدقيق المالي والمحاسبي
18	1.5 من حيث القائم بعملية التدقيق
18	2.5 من حيث الالتزام
18	3.5 من حيث ملكية المؤسسة
19	4.5 من حيث حدود التدقيق
19	5.5 من حيث توقيت عملية التدقيق
20	6.5 من حيث نوع البيانات
20	7.5 من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات
20	8.5 من حيث حجم التدقيق
21	9.5 التدقيق حسب الاهتمام
22	6. المحور الرابع: معايير التدقيق المحاسبي والمالي

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

22	1.6 معايير عامة (الشخصية)
23	2.6 معايير الفحص الميداني
25	3.6 معايير إعداد التقرير
28	7. المحور الخامس: نظام الرقابة الداخلية
28	1.7 ماهية نظام الرقابة الداخلية
33	2.7 مقومات نظام الرقابة الداخلية
36	3.7 مكونات نظام الرقابة الداخلية
38	4.7 إجراءات الرقابة الداخلية
40	5.7 أنواع الرقابة الداخلية
42	8. المحور السادس: تقنيات (أدوات) التدقيق المالي والمحاسبي
42	1.8 أدوات وصفية
45	2.8 أدوات استفسارية
47	9. المحور السابع: منهجية التدقيق المالي والمحاسبي (المراحل والإجراءات)
47	1.9 المرحلة الأولى: المرحلة التمهيدية للعملية التدقيق المالي والمحاسبي
51	2.9 المرحلة الثانية: العمل الميداني
63	3.9 المرحلة الثالثة: إعداد تقرير التدقيق المالي والمحاسبي
69	10. المحور الثامن: التدقيق المالي والمحاسبي في الجزائر
69	1.10 التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي والمالي في الجزائر
73	2.10 الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر
75	3.10 أنواع التدقيق المحاسبي والمالي في الجزائر
75	4.10 معايير التدقيق الجزائرية
77	5.10 مهنة المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) في الجزائر
88	11. المحور التاسع: دراسة حالة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات للمخزونات للمؤسسة X
88	1.11 إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التموين بالمؤسسة X
91	2.11 إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بالمؤسسة X
94	3.11 إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بالمؤسسة X
96	4.11 تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بمؤسسة X
104	5.11 تدقيق حسابات المخزونات لمؤسسة X
108	12. خاتمة
109	13. قائمة المراجع

3. المحور الأول: ماهية التدقيق المالي والمحاسبي

أصبح للتدقيق المالي والمحاسبي أهمية كبرى في الواقع الإقتصادي بسبب ظهور حاجة ملحة من طرف مسيري المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكّم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي من الممكن أن تظهر عند ممارسات أنشطتها المختلفة.

1.3 التطور التاريخي لمهنة التدقيق المالي والمحاسبي: يعتبر التدقيق قسم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لتدقيق ومراقبة الحسابات، إذ أن هذا الأخير لم يظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

وتستمد مهنة التدقيق نشأته من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، وأظهرت الحفريات الأثرية أن الكهنة السومريين ساهموا في تطوير المحاسبة والتدقيق المالي، كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب هذا بالإضافة إلى شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل فقد اشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مواد تتعلق بالمعاملات التجارية والمالية خاصة ما تعلق بإظهار الأرباح والخسائر، وبالإعتماد على الوثائق التاريخية تبين أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد كلمة " تدقيق " تدقيق " ، " Auditing " مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها يستمع.¹

وفي القرن الخامس عشر (15) وبالضبط سنة 1494 تطور التدقيق المحاسبي والمالي بتطور النشاط التجاري والاقتصادي وبعد اكتشاف نظام القيد المزدوج في النهضة التجارية بإيطاليا من طرف العالم PACIOLO LUCA تحولت عملية التدقيق إلى كتابة، ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 م أين تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وأصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 م شرطاً من شروط موازلة مهنة التدقيق، كما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنيزة سنة 1854.²

¹ أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص ص 11-12 .

² دونالد كيسو، جيري ويجانت، تعريب: أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص 29.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، فجاء قانون الشركات بإنجلترا عام 1862 م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهمة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام به وانتشاره بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه، كما ألزم قانون الشركات بتعيين مدقق خارجي بناء على طلب 20% من المساهمين وقد كانت تلك الخطوة الأولى في جعل عملية التدقيق إجبارية، وقد احتوى قانون الشركات على وصف تفصيلي لعملية التدقيق المحاسبي بالإضافة إلى نموذج لتقرير المدقق لأول مرة، وهكذا فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب ظهور التدقيق كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه¹، وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854 م وفرنسا سنة 1881 م والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882 م وألمانيا عام 1896²، وفي الفترة ما بين 1930 م – 1940 م، أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929 م تضاعفت وسائل التدقيق، فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضوية البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، وحدثت تحولات هامة في مجال التدقيق ومسؤوليات المدققين منها:³

- التحول من التدقيق الكامل التفصيلي للحسابات إلى التدقيق باستخدام العينات من أجل التحقق من مدى عدالة القوائم المالية.

- تركيز المدققين على أنظمة الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم لهذه الأنظمة.
- تراجع التركيز على اكتشاف الغش كهدف أساسي لعملية التدقيق.

وعلى إثر ذلك توسع مفهوم التدقيق وكما تحددت تدرجيا المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسة، ويمكن اختصار ذلك في الجدول الموالي:

الجدول 1: التطور التاريخي للتدقيق المالي والمحاسبي

الفترة	الأمور بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 1700 ميلادي إلى 2000 قبل المسيح	الملك، امبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	- معاقبة السرقة على اختلاس الأموال. - حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	الحاسب	- منع الغش ومعاقبة فاعليه. - حماية الأصول.

¹ مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير الإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، 1997، ص 03.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 03.

³ رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص 21.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	- تجنب الغش والأخطاء. - الشهادة على مصداقية القوائم المالية والتاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	- الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستثمار	- الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1990 إلى غاية اليوم	الحكومات، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستثمار	- الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش المالي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، التدقيق وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 08.

2.3 مفهوم التدقيق المالي والمحاسبي: تعددت التعاريف الخاصة بالتدقيق:

* عرف على أنه: "فحص القوائم المالية، يشمل بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات والنواحي الرقابة المحاسبية للمؤسسة مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه فيها، وبالتالي فالرأي المهني للمدقق يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم وذلك على أساس أنه ليس خبيراً في المحاسبة والتدقيق فقط ولكنه مستقل عن إدارة المؤسسة، ويتحمل مسؤولية مهنية نحو الطرف الثالث الذي يستخدم القوائم المالية وذلك لضمان عرض عدالة تلك القوائم".¹

* تم تعريفه على أنه "عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعية، وتوصل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية محل الدراسة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن المؤسسة".²

¹ احمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1996، ص ص 06-07.

² Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, Edition Economica, Paris, 1996, p12.

* عُرف بمعناه المهني بأنه: " إختبار تقني صارم مبني بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلّل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".¹

* كما يمكن تعريفه بأنه: "الفحص الانتقادي المحاييد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه اتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه وذلك بهدف ابداء الرأي الفني المحاييد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة"²

* وعُرف أيضا: "أنه النشاط الذي يُطبّق باستقلالية وفقاً لمعايير وإجراءات من أجل القيام بالفحص قصد التقييم ومعرفة مدى ملائمة، ودرجة ثقة، وسير جميع الأنشطة داخل المؤسسة وفقاً لمعايير محددة لها".³

* وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: " التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق بأنه: عملية منظمة يقوم بها مهني مؤهل ومستقل تعتمد على الفكر والمنطق بأسلوب منهجي لتحقيق مجموعة من الأهداف المتفق عليها، وجوهر عملية التدقيق هو جمع وتقييم الأدلة بشرط أن تكون موضوعية وبعيدة عن التحيز، حيث تُستخدم هذه الأدلة للتحقق من ما مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية الواقعة خلال فترة معينة وأثرها على نتائج المؤسسة ومركزها المالي، وفي الأخير يقوم المدقق بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ويتحقق هذا الإتصال من خلال التقرير الذي يُعدّه في نهاية عملية التدقيق، الذي يقوم فيه بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقوائم المالية المعدة من قبل إدارة المؤسسة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً عاماً.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج أهم خصائص التدقيق التالية:⁵

- التدقيق عملية هادفة تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة ويتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المؤسسة.

¹ Gérard Valin, Lionne Colins, **Audit et Control Interne, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques**, Dalloz, 4^{ème} Edition, Paris 1992, p17

² احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص 16 - 17.

³ Jean Charles Becour, Henri Bouquin. **Audit Opérationnel**, Economica, 2^{ème} Edition, Paris, 1996, p12.

⁴ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق - الإطار النظري - معايير وقواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 29.

⁵ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 18.

- التدقيق عملية منتظمة تعتمد على الفكر والمنطق وذلك يعني أنّ إختبارات المدقق تعتمد على تخطيط مُسبق متمثل في برنامج منهجي وفقاً للمراحل متسلسلة وهذا ما يمثل موضوع عملية التدقيق.
- التدقيق يمارسه مدقق مستقل لا بد من أن تتوفر فيه شروط التأهيل العلمي والعملي وبذل العناية المهنية الكافية في أداء عمله.
- ضرورة الحصول على أدلة وقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، نظراً لتعدد هذه الأدلة، وتنوع طرق الحصول عليها والمعايير المستخدمة لتقييمها، ويمثل ذلك جوهر عملية التدقيق.
- يستخدم المدقق الأدلة لتحقيق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرها على نتائج عمليات المؤسسة ومركزها المالي والتي تعتبر القوائم المالية ملخصاً له، والتأكد من أنّ هذه القوائم تم إعدادها وعرضها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يشتمل التدقيق على إبداء رأي أو إصدار حكم، ومن ثم فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي يتم إستخدامها كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي، ومن جملة هذه المعايير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تُستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة.
- إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية، حيث يعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص والدراسة من أجل إيصالها إلى من يهمه الأمر على شكل تقرير الذي يُيدي فيه رأيه الفني المحايد.

3.3 أهمية التدقيق المالي والمحاسبي: للتدقيق أهمية كبيرة للأطراف المستخدمة للقوائم والتقارير المعدة من طرف المؤسسة:¹

أ- إدارة المؤسسة: وتتمثل أهميته في:

- رأي معتمد ودليل لمستخدمي القوائم المالية داخل وخارج المؤسسة حول عدالتها كوحدة واحدة.
 - أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
 - أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
 - أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوتها الإيرادية.
 - أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس أو الإختلاس.
- ب- الدائنين والموردين:** يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي.

¹ رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص ص 26-29.

ج- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: لهذه المؤسسات دورًا مهمًا في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لمقابلة إحتياجاتها وتوسعاتها، فهي تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج المصرفي وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القرض.

د- المؤسسات الحكومية: تعتمد القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط، المتابعة، الإشراف والرقابة على المؤسسات الإقتصادية، وتأكيد إلزامها بالتعليمات، الإجراءات والتوجيهات ومدى الإلتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الإنخافات وأسبابها.

هـ- نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على القوائم المالية عند التفاوض مع الإدارة بشأن السياسة العامة للأجور والمشاركة في الأرباح وغيرها، لذلك وجب أن تكون هذه القوائم عاكسة فعلاً لحال المؤسسة.

و- مصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب على القوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

ز- الإقتصاد القومي: يعتمد كذلك الإقتصاديون في هياكل الدولة على القوائم المالية للوصول إلى تحديد المؤشرات الوطنية منها مثلاً الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام وغيرها، والقيام بعملية التخطيط الإقتصادي وإتخاذ قرارات تنمية تخدم الصالح العام، لهذا وجب أن تكون المعلومات الظاهرة على هذه القوائم المالية تُعبر عن واقع فعلي، فمهنة التدقيق من المهن التي ساهمت مساهمة فعّالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الإستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب.

4.3 أهداف التدقيق المالي والمحاسبي: يمكن تقسيم أهداف التدقيق على النحو التالي:

أ- الأهداف التقليدية: ويمكن تلخيصها فيما يلي:¹

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها لإنتاج المعلومات المحاسبية الدقيقة.
- إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية، ومدى توافقها مع القواعد والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.
- التأكد من الإحفاظ بالسجلات والدفاتر التي توضح مدى إتباع الإجراءات والتعليمات والوثائق الإرشادية، وإكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة.
- إكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

¹ حسين القاضي، حسين دردوح، أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 15

- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- خدمة كافة الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في إتخاذ القرارات ورسم السياسات كإدارة أو المستثمرين أو رجال الأعمال، المحللين الماليين، الإقتصاديين والهيئات الحكومية.
- ب- الأهداف الحديثة:** تتمثل أهم الأهداف الحديثة للتدقيق فيما يلي:¹
 - مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
 - تقييم الأداء ونتائج الأعمال ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات محل التدقيق.
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق عدم الإسراف والاستغلال الأمثل للموارد في جميع نواحي نشاط المؤسسة.
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، حيث لم يعد تحقيق قدر من الربح الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى من بينها، العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.
- ج- الأهداف الميدانية:** أهمها:²
 - **الوجود والتحقق:** يُقصد به أن جميع العناصر الظاهرة في الميزانية وجدول النتائج وغيرها التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي بشأنها موجودة فعلاً، أيّ قد تحققت خلال السنة التي تغطيها هذه القوائم المالية، لذلك يكون الهدف من التدقيق في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث.
 - **الشمولية أو الكمال:** بمعنى أن القوائم المالية تشمل جميع عناصرها بدون إستثناء، وبالتالي يكون الهدف من التدقيق هنا هو التحقق من الإكتمال أيّ أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.
 - **التقييم أو التخصص:** ويعني ذلك ظهور عناصر القوائم المالية بالقيم الملائمة، وهي تلك القيم التي تُتخذ طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي الهدف من التدقيق في هذه الحالة هو التحقق من صحة التقييم، وأنه قد تم تخصيص تكلفة الأصول والالتزامات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للنقص والخسائر.

¹ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية -، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 14.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002-2003، ص ص 16-17.

- الملكية والمديونية: ويُقصد به أنّ المؤسسة تمتلك الأصول فعليًا وأنها مدينة بالإلتزامات الظاهرة بالميزانية، ويكون هدف التدقيق هو التحقق من الملكية وأنّ الأصول الظاهرة هي مُلك للمؤسسة وأنّه لا توجد عليها أيّة حقوق للغير.

- العرض والإفصاح: بمعنى أنّ القيم الظاهرة في القوائم المالية تم تصنيفها وتبويبها بصورة سليمة، وأنّ طرق الإفصاح تتماشى وتلك التي تتطلبها المبادئ المحاسبية المقبولة، وبالتالي يكون الهدف من التدقيق هو إعطاء رأي موضوعي في التقارير للأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة، إضافة للتحقق من سلامة، تبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة والمهمة عن الأصول.

و- إبداء رأي فني: إنّ الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، من خلال التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة، مراقبة عناصر الأصول والخصوم، التأكد من التسجيل السليم للعمليات، والأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة، محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء، تقييم الأداء الأهداف والخطط، الهيكل التنظيمي،... وغيرها.

4. المحور الثاني: أساسيات التدقيق المالي والمحاسبي

من الملاحظ ان فروض التدقيق لم تحظى بالاهتمام التي حظيت به فروض المحاسبة ويمكن القول ان التدقيق المحاسبي كغيره من العلوم الاخرى يتركز على مجموعة من الأساسيات والمبادئ.

1.4 مبادئ التدقيق: يمكن تحديد هذه المبادئ من خلال ركنين وهما:¹**أ- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتتمثل في المبادئ التالية:**

- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها، وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد إحتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.

- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري:** يعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة سواء كانت الرئيسية أو الفرعية وكذلك جميع التقارير والقوائم المالية المعدّة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** استخدام العقل إلى حد أقصى ممكن، والإبتعاد عن عنصر التقدير الشخصي، بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً إتجاه العناصر والمفردات التي تُعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون إحتمال حدوث الأخطاء فيها أكبر من غيرها.

- **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** بمعنى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية، لِمَا لها من أهمية كبرى في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها، وتعبير على ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة.

ج- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: تتمثل هذه المبادئ في:

- **مبدأ كفاية الإتصال:** يُشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون تقارير الشخص القائم بعملية التدقيق أداة لنقل صورة حقيقية وواقعية عن العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع الأطراف المتعاملة معها، وهذا ما يبعث على الثقة بشكل يُحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

- **مبدأ الإفصاح:** يُشير إلى مراعاة توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة من خلال تقرير المدقق، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات، الدفاتر والسجلات.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص 23-25.

- **مبدأ الإنصاف:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة وعادلة لجميع الأطراف والجهات المرتبطة بالمؤسسة سواء كانت الأطراف الداخلية أو الخارجية.

- **مبدأ السببية:** وينص هذا المبدأ على أنه يجب أن يشمل تقرير المدقق على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه أثناء أداء مهامه، وأن تُوضَّح الإقتراحات المقدمة على أسباب موضوعية.

2.4 فروض التدقيق المالي والمحاسبي: التدقيق كغيره من العلوم يقوم على مجموعة من الفرضيات والأسس تمثل الركيزة التي ينبغي الرجوع إليها عند القيام بعملية التدقيق، وتمثل في الآتي:¹

أ- الفروض التبريرية: الأسباب التي تبرر الحاجة للتدقيق، وتتضمن:

- الحاجة المستمرة للتدقيق فهو يمثل الحُكْم بين مُعد البيانات ومستخدميها، فبذلك يعطي هذا الفرض للتدقيق القدرة على التكيف والتأقلم مع التطورات المستقبلية بذلك لا يُمكن إستبعاده أو الإستغناء عنه.

- نظرًا لإتساع مجال التدقيق ليشمل إلى جانب النواحي المالية والتشغيلية، فحص وتقييم الجوانب الإجتماعية فبالنظر إلى صير المدقق لا يُعتبر وكيلاً عن المالك فقط، بل يعتبر وكيلاً عن المجتمع بصفة عامة.

- الشرط الرئيسي للتدقيق وجود علاقة مساءلة، بمعنى وجود طرفين محددين ومُعرَّفين والعلاقة بينهما مباشرة وفي هذه الحالة هناك خطوط واضحة للمسؤولية بين هذين الطرفين (مسؤولية تعاقدية).

- من الصعب البرهنة على المادة محل التدقيق أو إثباتها إلا من خلال عملية التدقيق، ويوضح هذا الفرض العوامل التي أوجدت الحاجة إلى التدقيق والمتمثلة في تعارض المصالح، البعد، التعقيد، وأهمية النتائج.

- يجب أن يكون هناك قبول عام من قبل الأطراف المستفيدة على أنَّ التدقيق هو أفضل وسيلة لبرهنة أو إثبات المادة محل المساءلة وإضفاء الثقة عليها.

- التدقيق يقدم منفعة إقتصادية وإجتماعية، ويتحقق الرضا والقبول الإجتماعي للتدقيق إذا كانت المنفعة الناتجة عن عملية التدقيق أكبر من التضحية التي يتحملها المجتمع مقابل أدائها.

ب- الفروض السلوكية والشخصية: وهي تتعلق بالتكوين الشخصي لفريق التدقيق، والنواحي السلوكية المرتبطة بالعمل، وتمثل في:

- لا تضع القوانين والتشريعات أيَّة عراقيل أو موانع من شأنها أن تعرقل قيام المدقق بعمله.

- يجب أن يكون المدقق والفريق المصاحب له في وضع مستقل يُمكنهم من تحقيق وإثبات جودة المادة محل التدقيق بموضوعية.

- يجب أن يكون المدقق والفريق المصاحب له على درجة عالية من المهارة المهنية والكفاءة العلمية.

¹ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، ليبيا، 2011، ص ص 165-176.

- المدقق مسؤول عن نوعية وجودة عمله، وعن رأيه الفني الذي يُبديهِ عن المادة محل التدقيق، ومدى إلتزامه بالمعايير المهنية المقبولة.

- الإهتمام بالجوانب السلوكية عند أداء عملية التدقيق يزيد من فاعليتها.

ج- الفروض الوظيفية: وهي الفروض المتعلقة بالعمل الذي يُمارسه المدقق وتتمثل في:¹

- ينبغي أن تكون المادة محل التدقيق قابلة للتحقق بالدليل الموضوعي.
- وجود نظام رقابة داخلية متكامل وفَعَال قد يُقلل من حدوث الأخطاء الجوهرية والغش والتلاعب.
- وجود أدلة إثبات يمكن الإعتماد عليها، وتكون كافية، وفي متناول المدقق إلى جانب التدقيق الجيد الذي يساعده على إتمام مهمته في الوقت المحدد، وبالتكلفة المناسبة.
- ضرورة إستعانة المدقق بالخبرات التي يراها مناسبة لإتمام عمله.
- إمكانية الإستفادة من الأساليب الكمية وأنظمة الخبر عند أداء عملية التدقيق لترشيد التقدير الشخصي فيها.

- يتحقق عدالة العرض وصدقه بإلتزام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومقاييس أخرى تلقى قبولاََ عامًا.
- كفاءة وفَعَالِيَّة وإقتصادية الإدارة في إستخدام الأهداف والخطط المرسومة من الإدارة بطريقة مثلى، وبأقل تكلفة ممكنة.

- تحمل المؤسسة مسؤولياتها من خلال إلتزام باللوائح والتشريعات القانونية والإجتماعية والبيئية وغيرها.
- وضوح معنى ومغزى هدف المادة الخاضعة للتدقيق، وكذا المصدقية التي يُضيفها التدقيق ويُمكن التعبير عنها وتوصيلها بوضوح وصدق كافيين.

3.4 مزايا التدقيق المالي والمحاسبي وعيوبه: يمكن تحديد مزايا التدقيق المالي والمحاسبي في الآتي:²

أ- مزايا التدقيق المالي والمحاسبي: هناك العديد من المزايا للتدقيق والتي قد تكون ذات فائدة للمؤسسة محل التدقيق حيث:

- يؤدي التدقيق إلى حرص وإلتزام في أداء عمل المسجل في الدفاتر والمحاسبين في المؤسسة.
- يؤدي التدقيق بإكتشاف أخطاء وتلاعبات موظفي المؤسسة التي من الممكن أن تحدث أثناء أداء مهامهم.
- حصول المؤسسة على القروض بسهولة في حالة إذا كانت حساباتها مدققة.
- يمكن تحديد الضرائب المفروضة على المؤسسة بسهولة ووضوح عند قيامها بتدقيق حساباتها.
- تحديد سعر بيع المؤسسة بسهولة في حالة التنازل وذلك في حالة وجود سجلات وحسابات تم تدقيقها.

¹ نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص ص 176-183.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص ص 22-24.

- يسهل على المدقق إكتشاف الضعف في نظام الرقابة الداخلية ويتم إتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسينه.
- التدقيق هو أفضل وسيلة لتقيّد المؤسسة بإستمرار تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والقوانين والتشريعات المعمول بها في دولة المؤسسة.

ب- عيوب التدقيق المحاسبي والمالي: وتتمثل في:¹

- عندما يصعب على المدقق الحصول على المعلومات اللازمة في إمكانية لا تُعبر ولا تعكس القوائم المالية المدققة الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة.
- فالمعروف أنّ عمل المدقق يبدأ بإنهاء عمل المحاسب لذلك لا يمتلك المدقق المعلومات الكافية عما قد تحتويه الدفاتر والسجلات وما الطريقة التي تم إعداد هذه السجلات بها، مما يعني إحتمال وجود تلاعب وتزوير متقن لا يستطيع المدقق إكتشافه حتى في حالة بذل العناية المهنية المطلوبة.
- قد يواجه المدقق أيضا صعوبة في الحصول على الأدلة خاصة من المصادر الخارجية فهذا قد يعيق مهمته ويُصعّبها وحتى النتائج المتوصل إليها من طرفه فقد لا تكون صحيحة ومُعبّرة عن الواقع.
- يُنجز المدقق مهمته من خلال خطة معيّنة يحتاج فيها إلى أدلة تؤيد ما يوجد في الدفاتر والسجلات تتلائم إلى الخطة أو الطريقة المتّبعة، ففي بعض الأحيان يتّبع المدقق خطة عمل لا تتلائم وطبيعة المؤسسة وهذا ما يعني عدم الوصول للنتائج بالصورة المطلوبة.
- في نهاية التدقيق لا بدّ على المدقق إبداء رأيه من خلال التقرير المعدّ من طرفه، ففي بعض الأحيان يكون رأي المدقق غير واضح وقد يمتنع عن إبداءه وذلك لعدم كفاية الأدلة ومطابقتها للعمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات وبالتالي إعطاء صورة مخالفة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

4.4 الخدمات التي يقدمها التدقيق المالي والمحاسبي: يقدم التدقيق الخدمات التالية:²

- أ- **خدمات تأكيدية:** وهي خدمات مهنية مستقلة تؤدي لتحسين جودة المعلومات لإتخاذ القرارات والتي تتطلب إستقلالية وأن يبذل العناية المهنية بشكل معقول، وتتمثل في خدمات إبداء الرأي أو التصديق وتشمل تدقيق القوائم المالية، الفحص المحدود للقوائم المالية، وخدمات أخرى لإبداء الرأي.
- ب- **خدمات التأكيد الأخرى:** إن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية وملائمة معلومات معيّنة، وهي تشترك مع خدمات التصديق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، ويتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المدقق تقريراً مكتوباً، كما أن

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 24

² عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007، ص ص 10-11.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، وقد أعطت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بعض أمثلة لتلك الخدمات الأخرى نلخصها في:

الجدول 2: الخدمات التأكيد الأخرى.

الأنشطة المرتبطة بها	خدمات التأكيد الأخرى
تقييم عمليات ممارسة وإدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فعاليتها.	تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها.
تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول وإجراءات التعامل الصحيح مع العملاء	تقييم عمل إدارة المبيعات.
تقييم المخاطر معالجة البيانات إلكترونيا ومدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك.	تقييم المخاطر تجميع وتخزين وتوزيع المعلومات الإلكترونية.
تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فعاليتها للحد أو منع أو إكتشاف الغش والمخالفات.	تقييم المخاطر الناتجة عن الغش والمخالفات والأفعال غير القانونية.
فحص العمليات التي تقوم المؤسسة، لبيان مدى توافقها مع مثلتها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحركة التجارة.	تقييم مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات والسياسات المنظمة في مجال الصناعة.
التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير الايزو 9000 للرقابة على جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة.	شهادات الايزو 9000.
تقييم مدى التزام المؤسسات بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة.	تدقيق بيئي.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007، ص 16.

كما أنّ هناك خدمات أخرى يُقدمها التدقيق وتتمثل في الآتي:¹

ج- الخدمات الضريبية: أدركت المؤسسات أهمية خدمات إعداد الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح والقوانين الضريبية التي تصدرها الدولة، وتُعدّ هذه الخدمة إمتداداً طبيعياً لخدمات التي يقدمها المدقق ومساعدة عملائه في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور المتعلقة بالضرائب.

د- الخدمات الإستشارية: ومن أمثلة هذه الخدمات دراسة وتقييم أنظمة المحاسبة الآلية للمؤسسة، تدقيق النظام المحاسبي الإداري، الدراسات التسويقية، التخطيط المالي وضع نظام للموازنات وغيرها.

هـ- خدمات المحاسبة: يقوم بعض المدققين بتقديم العديد من خدمات المحاسبة لعملائهم، وخاصة الذين حجم أعمالهم صغير، الذين لا يتوفر لديهم أفراد مؤهلين لإمسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية، وفي هذه الحالة لا يقدم المدقق أي رأي عن مدى عدالة هذه القوائم أو يقدم أي ضمان بصدها.

¹ محمد الفيومي، عوض ليب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998، ص ص 26-27.

5. المحور الثالث: أنواع التدقيق المالي والمحاسبي

إن اختلاف أحجام المؤسسات وتباين نشاطها وتعدد أشكالها القانونية، وتنوع المهمة التي يكلف بها المدقق، وهذا ما يجعل التدقيق يختلف باختلاف النواحي والزوايا التي ينظر إليها منها.

1.5 من حيث القائم بعملية التدقيق: يمكن تقسيمه إلى:¹

أ- **تدقيق خارجي:** يتم بواسطة أطراف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك).

ب- **تدقيق داخلي:** وهو أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، حيث يمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تمدها بالمعلومات المستمرة.

2.5 من حيث الإلزام: يقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى نوعين:²

أ- **تدقيق إلزامي:** في هذا النوع العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق مخالفة المؤسسة للقانون وقوعها تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب- **تدقيق اختياري:** يطلق عليه كذلك اسم التدقيق الخاص، يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، كما يمكن أن يكون هذا التدقيق إما كاملاً أو جزئياً، والمؤسسة تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يستعمل خاصة في حالات انفصال أو إنضمام شريك جديد وتحديد حقوق الشركاء.

3.5 من حيث ملكية المؤسسة: قد تكون المؤسسة موضوع التدقيق مملوكة ملكية خاصة أو عامة أو مختلطة، وهذا النوع من التدقيق ينقسم:³

أ- **تدقيق عام:** ينصب على المؤسسات ذات الصبغة العمومية والحكومية في حد ذاتها، والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية، والأموال المستقلة في هذا النوع من المؤسسات لها صبغة المال العام وتمتلكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها وهو إلزامي وفقاً للقانون، ويقوم جهاز الرقابة التابع للدولة بفحص حساباتها وتقديم تقريره

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 15-16.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، الأردن، 2001، ص 19.

³ أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي - الأغواط -، الجزائر، 2006-2007، ص 18.

السنوي عنها، وهذا الجهاز متخصص في الرقابة المالية ورقابة تنفيذ الموازنة وحسابات الدولة، والإدارات والمؤسسات التابعة لها.

ب- تدقيق خاص: هو تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد مهما كان الشكل القانوني لهذه المؤسسات (أموال أو شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة، جمعيات، نوادي...) وسمي تدقيق خاص لأن الذي يملك رأس المال عدد من الأفراد إما كبير، متوسط أو محدود كالمؤسسات الفردية.

4.5 من حيث حدود التدقيق: وينقسم إلى:¹

أ- تدقيق كامل: وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته.

ب- تدقيق جزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال، ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود إتفاق كتابي يبين حدود التدقيق والهدف منها، ومن أمثلة التدقيق الجزئي الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، أو تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن... وغيرها.

5.5 من حيث توقيت عملية التدقيق: هناك نوعان هما:²

أ- تدقيق نهائي: في هذا النوع من التدقيق، يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المدقق على فحص وتدقيق الميزانية، كما يطلق على هذا النوع اسم "تدقيق الميزانية".

ب- تدقيق مستمر: هذا النوع من التدقيق بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المدقق بتدقيق الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المدقق بتدقيق الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 42-43.

² توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، 1991، ص 11.

يسهل ويسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وانتظام العمل بالنسبة للمدقق، والتقليل من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمدقق.

6.5 من حيث نوع البيانات: يصنف إلى ثلاثة أنواع رئيسية:¹

أ- **تدقيق البيانات المالية:** ويتأسس على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما في أمريكا أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تقرير المدقق يتضمن عدالة البيانات المالية.

ب- **تدقيق الالتزام:** ويتأسس على السياسات الإدارية والقوانين والأنظمة، ويتضمن تقريرها عن مدى وجود الالتزام.

ج- **تدقيق تشغيلي:** ويتأسس على الأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة، ويتضمن تقريرها عن مدى الكفاءة والفعالية.

7.5 من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: ويقسم إلى:²

أ- **تدقيق شامل (التفصيلي):** يقوم المدقق في هذا النوع بتدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي القيام بتدقيق جميع المفردات محل الفحص. وهنا يمكن أن نجد الشمولية بالنسبة إلى بند معين أو قد تكون بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المدقق وأصحاب المؤسسة والذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق والبند أو البنود المراد تدقيقها.

ب- **تدقيق إختياري:** في هذا النوع يقوم المدقق بتدقيق جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (المجتمع) التي تم اختيار هذا الجزء منها، ونجده خاصة عند القيام بتدقيق المؤسسات ذات الحجم الكبير وذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة والتي يصعب فيها التدقيق الشامل لكل العمليات.

8.5 من حيث حجم التدقيق، ينقسم إلى:³

أ- **تدقيق مالي:** هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة من المؤسسات بقصد الخروج برأي فني محايد يشمل الفحص والتقرير والتحقق.

ب- **تدقيق إداري:** القصد منها تدقيق النواحي الإدارية والتأكد من أن الإدارة تسيير بالمؤسسة لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق، ص 50.

² راجع: - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 30.

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق، ص 44.

³ رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص 39.

ج- تدقيق الأهداف: يقصد به تحسين الأداء والتحقق من أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفا قد تحققت فعلا.

د- تدقيق قانوني: يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك التأكد من تطبيق المؤسسة لعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.

هـ- تدقيق اجتماعي: بعد أن أصبح من أهداف قيام المؤسسة تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه، ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المؤسسة بهذا الواجب.

9.5 التدقيق حسب الاهتمام: وهي نوعين:¹

أ- التدقيق المالي والمحاسبي: وهو أيضا ينقسم إلى نوعين:

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

- التدقيق التعاقدية: وهو تدقيق يقوم بها مدقق مهني في إطار تعاقدية والفحص هو تظهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مدققة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

ب- التدقيق العملي: نشأ بعد التدقيق المالي والمحاسبي يتعلق الأمر بتدقيق أنظمة وإجراءات تسيير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بتدقيق الحسابات.

التدقيق المالي والتدقيق العملي يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.

¹ راجع - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 23.

- ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة-مدخل متكامل-، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص 24.

6. المحور الرابع: معايير التدقيق المحاسبي والمالي

التدقيق كغيره من الأنشطة يحتاج إلى جملة من المعايير لأجل إرشاد القائمين بهذه العملية، مما يؤدي إلى الرفع من مستوى نجاحه.

1.6 معايير عامة (الشخصية): يهتم هذا النوع من المعايير بالمدقق المالي والمحاسبي في حد ذاته وذلك لأهمية الدور الذي يلعبه هذا الأخير في عملية التدقيق باعتباره أهم مقومات الكيان المهني للتدقيق، وتتلخص المعايير العامة فيما يلي:¹

أ- معيار تأهيل المدقق: ويتضمن هذا المعيار على أنه يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كمدققين، وعلى الرغم أن هذا المعيار قد ركز على التأهيل المهني للمدقق وأهمل الجانب الأساسي المتمثل في التأهيل العلمي. لذلك يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمدقق يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية وهي:

- التأهيل العلمي: يجب أن يحصل المدقق على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا كبيرا من المعرفة في مجال المحاسبة المالية والتدقيق وفي بعض مجالات المعرفة، الأخرى، مثل العلوم السلوكية والحسابات الآلية وبحوث العمليات والإحصاء.... الخ، حتى يمكنه من أداء الخدمات غير التقليدية التي تسند إليه بنفس الكفاءة، وبطبيعة الحال يجب أن لا يقتصر التأهيل العلمي للمدقق على مجرد الحصول على درجة بكالوريا محاسبة، ولكن يجب أن يمتد هذا التأهيل ليشمل إعداد بعض الدراسات العليا.

- التأهيل المهني: ينطوي على ضرورة تدريب المدقق قبل ممارسته للمهنة، ممارسة مستقلة تدريبيا مهنيا فنيا كاملا وكافيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية، فيجب على القائمين على تأهيل هذا المدقق في مكاتب المحاسبة والتدقيق أن لا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جيدة فالتشغيل الإلكتروني للبيانات الذي أصبح يمثل أحد المجالات التي يجب أن يلم بها مدقق الحسابات الماما جيدا وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

- التعليم المستمر: يعني ضرورة التحاق المدقق بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر، وذلك حتى يمكنه تحديد معرفته المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية، والتعرف على أحداث الإصدارات الدولية والمحلية، والتعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، والتعرف على أحداث التشريعات المؤثرة على تنظيم وممارسة المهنة، والتعرف على الطلب المستحدث على خدمات المدقق، ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى يواكب هذا المستحدث.

¹ عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص 29-30.

ب- معيار الاستقلال: يقتضي هذا المعيار على انه في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق أو المدققون على الاستقلال، وهنا يرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية، فنزاهة المدقق ترفعه عن القبول أي منفعة يمكن أن تكون قيда على سلوكه وتعد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة، إما موضوعية المدقق فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهنية حتى يكون محايدا خلال انجازه لعملية التدقيق بجميع مراحلها، وتتجلى أهمية هذا المعيار في انه يولد نوعا من الثقة في رأي المدقق لدى مستخدمي القوائم نظرا لمحدودية سلطاتهم وقدرتهم المالية والفنية. وحتى يتحقق معيار الاستقلال فان مدقق الحسابات يجب أن يكون مستقل في الواقع استقلالاً ذهنياً ومعناه عدم الخضوع لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية التدقيق.¹

ج- معيار العناية المهنية الملائمة: ينص هذا المعيار على انه يجلب بذل العناية المهنية اللازمة لانجاز الفحص وإعداد التقرير ومعناه أن المدقق يجب أن يعطي الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق أي أن تأهيله واستقلاله غير كافيين لانجاز عملية التدقيق بل لابد من توفر عنصر الرغبة لديه من اجل هذا العمل و يحرص ويبدل كل مجهوداته الممكنة، وباعتبار العناية المهنية مفهوم معنوي فانه لا يمكن أن نضمن أية وسيلة تمكننا من قياس الاهتمام الذي يبذله المدقق، وعليه فان تحقيق هذا المعيار مرتبط بتحقيق المعايير الأخرى فعند تقديم مدقق الحسابات لمسؤولياته التي يوصي بها يجب أن يسترشد بمفهوم المسؤولية هما:²

- المسؤولية التعاقدية: والتي تعني تعاقد المدقق مع الإدارة على تنفيذ عماله بذل العناية المهنية الكافية وفي حالة إخلاله بهذه الأخيرة يترتب عليه دفع تعويض عن هذا الإخلال.

- المسؤولية التقصيرية: فهي مسؤولية المدقق أمام مستخدم القوائم المالية، فإذا كان هذا الأخير معلوما لدى المدقق كمستخدم رئيسي لتقرير فان المدقق سوف يسأل عن التقصير البسيط و الجسيم معا، أما إذا كان مستخدم القوائم المالية غير معلوم فانه يسأل عن الخطأ والتواطؤ.

2.6 معايير الفحص الميداني: إن اهتمامات هذا المعيار تتمثل في وضع إرشادات عامة من اجل تنفيذ عملية التدقيق وهذا النوع من المعايير أكثر تحديدا من النوع الأول، ويشتمل بدوره على المعايير التالية:

1- التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم على المساعدين: يقتضي هذا المعيار على انه يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف على المساعدين في حالة وجودهم، ومن اجل تحقيق هذا المعيار يتطلب توفر الأنشطة التالية:³

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة-، الجزائر، 2008-2009، ص 36.

² عبد الفتاح محمد الصحن، عبد الوهاب نصر، رقابة ومراجعة، الدار الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 25.

³ عبد السلام إشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص ص 35-37.

- **اكتشاف بيئة المدقق ووضع خطة العمل:** لأن بيئة المدقق تؤثر على عملية التخطيط والتنفيذ بصورة أو أخرى، وتنقسم بدورها إلى بيئة داخلية مثل طاقة العمل المتاحة، أهداف مكتب للتدقيق.....الخ. وبيئة خارجية مثل الهيكل التنظيمي أنواع النظام المحاسبي المطبق.....الخ.

- **تخصيص المساعدين على مهام الفحص:** أي أن المدقق مكلف بتخصيصها مساعديه على مهام الفحص التي تشمل عليها خطة التدقيق، فالتخصيص السليم يعني تحديد المدقق لاحتياجات العمل من العنصر البشري وتوصيف وحصر كمي دقيق للمساعدين الموجودين ثم تحديد العجز أن وجد وتقدير الكفاءة المهنية المطلوبة، وبعد ذلك يتم توزيع هؤلاء المساعدين على مهام الفحص.

- **الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم:** وتأتي هذه المرحلة بعد القيام بعملية التخصيص من أجل التأكد من تنفيذ المهام الموكلة للمساعدين بوضع نظام ملائم لقياس أداء المساعدين كوضع حوافز مادية أو معنوية، كما يجب إشراك المساعدين في وضع برامج التدقيق وتعديله، المتابعة وتوجيه المستمرين للمساعدين أثناء المهام، مع مناقشة المساعدين في جميع المشاكل الناتجة عن فحص وتبادل الرأي فيما بينهم في إيجاد الحلول.

ب- **مقياس تقييم مدى الاعتماد على النظام الرقابة الداخلية:** يقوم هذا المقياس على أنه يجب دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطلقة كأساس للاعتماد عليها، ولتعدد مدى الاختيارات المطلوبة والتي سوف تحدد هذا إطار التدقيق إذا أنه نتيجة للتقييم الذي يجريه المدقق يتحدد النطاق الفحص ومدى نوع الإجراءات التي يجب إتباعها ومدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها، وبما تقيم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يعتمد على الحكم والتقدير الشخصي، ومن أجل ترشيد هذا الحكم يجب مراعاة الاعتبارات التالية:¹

- الانطلاق من برنامج مبدئي يعكس أعمال التدقيق الواجب القيام بها في ظل وجود نظام امثل للرقابة الداخلية.

- يفضل انجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق عمل من المدققين وبصفة خاصة إذا كان حجم عمليات المؤسسة كبيرا بافتراض أن حكم المجموعة أفضل من حكم الفرد، يجب في هذه الحالة توحيد الأساليب والمعايير المستخدمة في الحكم على مدى جودة نظام الرقابة الداخلية.

- بفضل قيام المدققين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم البعض حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم.

¹ أحمد نور، عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة ومراجعة الحسابات، دار المستقبل، الإسكندرية، 1999، ص 90.

ج- معيار حصول المدقق على الأدلة الكافية والملائمة: يقضي هذا المعيار على انه يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصدقان، لتكوين أساس معقول لإبداء رأي في القوائم المالية موضوع الفحص والدليل يقصد به الحصول على لتوفير قرينة على سلامة أو عدم سلامة التصرفات والإجراءات بالمؤسسة من اجل تكوين أساس سليم لإبداء الرأي المهني حول مدى صدق القوائم محل الفحص، فلا يمكن لمدقق الحسابات الاعتماد على نتيجة الفحص فقط الذي يجريه فقد يكون نظام الرقابة الداخلية مثاليا من ناحية التصميم ولكنه غير منفذ بصورة كاملة في الواقع، وهذا ما يجعل نتائج العمليات السابقة قرينة قابلة للإثبات العكسي. وأهميته إلزام المدقق بهذا المعيار تتجلى في أن فشله في جميع الأدلة الكافية والملائمة يزيد من احتمال تحمله لمستوى مرتفع من خطر التدقيق (إبداء رأي غير صحيح) لذلك يجب على المدقق تقديم أدلة كافية وملائمة لضمان رأي في سليم.¹

3.6 معايير إعداد التقرير: ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي هي بمثابة الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق عند الإدلاء برأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية:

أ- معيار عرض القوائم المالية: يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية إلى المجموعات التالية:²

- المجموعة الأولى: المبادئ العامة: يمكن إجمالها في: مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الثبات، مبدأ الشمولية، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الإفصاح.

- المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المتعلقة بالربح: ويمكن إجمالها في مبدأ التكلفة في قياس النفقة، مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

- المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي: ويمكن حصرها في: مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك، مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

ب- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبرز المدقق في تقريره عن مدى الثبات والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبية والهدف من هذا المعيار هو:³

- معرفة مدى قابلية القوائم المالية للمقارنة.

- توضيح طبيعة التغيرات التي تطرأ على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للقراءة، وفي هذه الحالة يجب على المدقق الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

¹ أحمد نور، عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 91.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق ص 50.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 46.

- تتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المالية بعدد من العوامل:
- التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة.
 - التغير في بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة والتي توجب إجراء تغيرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.
 - وجود خطأ في القوائم المالية التي أصدرت في الفترات السابقة.
 - التغير في الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة.
- نجد أن التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة بالمؤسسة له تأثير جوهري على القوائم المالية لذلك يجب على المدقق أن يشير إلى ذلك في تقريره فيما يتعلق بإبداء رأيه في الثبات.
- أما فيما يتعلق بالعوامل الأخرى والتي لها تأثير هام نسبيا على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة فيجب على المدقق الإفصاح عنها بطريقة مناسبة في القوائم المالية ولا يلزم التنويه عنها في تقريره.
- ج- الإفصاح الكافي والمناسب:** ضرورة إشارة المدقق في تقريره عن أي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، وعلى المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار النواحي التالية:¹
- الهدف الرئيسي للإفصاح هو تحقيق المصلحة العامة لجميع مستخدمي القوائم المالية.
 - القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها خاصة بالعميل، فإن القرار حول المعلومات التي يجب أن تتضمنها أو لا تتضمنها هذه القوائم هو قرار العميل.
 - لو قرر المدقق أن الإفصاح غير كافٍ وغير مناسب أو أن القوائم لا تتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس له صلاحية إجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس الإفصاح المناسب.
 - يستطيع المدقق التحكم في محتوى تقرير التدقيق وبالتالي تضمين هذا التقرير بالإفصاح الضروري.
 - الإفصاح السليم يعني أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صحيح، كاملة وغير ناقصة، ولا تحمل أكثر من معنى.
 - عدم الإفصاح عن بعض المعلومات خاصة لما يترتب عنها ضرر على العميل من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعينها الإفصاح.
 - هناك أحداث قد تقع بعد إعداد الميزانية وقبل إعداد تقرير المدققة ومن هذه الأحداث ما يلي:
 - أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية وتؤثر على القوائم المالية لذا لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 353-355.

- أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية ولا تؤثر على القوائم المالية ولكنها هامة بالنسبة للعمليات القادمة، يكون الإفصاح عنها ملائما.
 - أحداث تالية ليس لها طبيعة محاسبية ولا تتطلب إفصاحها من القوائم المالية مثل تغيير الإدارة.
 - أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية وتؤثر على القوائم المالية ولكنها هامة بالنسبة للعمليات القادمة، يكون الإفصاح عنها ملائما.
 - د- التعبير عن رأي المدقق:** يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، كما قد يمتنع عن إبداء رأيه، ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة بأنها: "مجموعة القوائم للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر والتي تقدم لغرض المدققة أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي"، وفيما يلي بعض أسباب ذلك الامتناع:¹
 - تحديد نطاق عمل المدقق بشكل يؤثر جوهريا على القوائم المالية لعدم استطاعته تدقيقها بشكل كاف.
 - حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية.
 - عدم استقلال المدقق عن العميل.
- ويمكن أن يعبر المدقق عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية من الآراء:
- **الرأي النظيف:** لا يتضمن تحفظات.
 - **الرأي المقيّد:** يتضمن بعض التحفظات.
 - **الرأي السلبي:** عدم إبداء رأي في القوائم المالية.
 - **الرأي المعارض:** أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 19-20.

7. المحور الخامس: نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، ضمانًا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات والخطط الموضوعة.

1.7 ماهية نظام الرقابة الداخلية

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية: تعددت تعريفات نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر به وبتعدد المعرفين له، ومن أهم تلك التعاريف نذكر:

* الجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات: عرفت سنة 1977 على أنّها: "نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

- حماية الأصول. - التسيير المنتظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة.

- مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.¹

* منظمة الخبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسية: "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة ويزر ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة."²

* الفيدرالية الدولية للمحاسبين: "نظام الرقابة الداخلية مكوّن من مجمل السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التحقيق، وفي حدود الإمكان، وتسيير محكم وناجع لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعني إحترام سياسات التسيير، حماية الأصول، الوقاية من حالات الغش والأخطاء وإكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية، والإستخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق فيها."³

* وحسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين فنظام الرقابة الداخلية: "هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والابقاء على المحافظة وعلى السير وفقا للسياسات المرسومة."⁴

¹ Monique Lacroix, **Comptabilité Approfondie**, Librairie Vuibert, Paris, 1994, p 28.

² Geard Vallin, Lionel Collins, **Audit et Control Interne, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques**, Dalloz, 4^{ème} Edition, Paris 1992, p 35.

³ Alain Mikol, **L'Audit Financier**, Edition D'Organisation, Paris, 1999, p 38.

⁴ Brien Robert, Jean Senécal, **Controle Interne et vVerification**, Edition Preportaine, Québec, 1998, p 36.

ومن خلال ما سبق تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة مخطط تنظيمي من الوسائل والقوانين والمناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة العامة لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها والتي تلتنقي كلها في السعي إلى تحقيق الهدف الرئيسي ألا وهو ضمان إستمرارية المؤسسة وبقائها وهذا في إطار تحقيق أهدافها الفرعية المنشودة كإحترام سياسة التسيير والمحافظة على الأصول.

ب- خصائص نظام الرقابة الداخلية: نظام الرقابة الداخلية الكفاء والفعال يجب أن يتصف بالخصائص التي يحدد وجودها ومدى جودة أو قوة أساليب الرقابة الداخلية، ويمكن حصرها فيما يلي:¹

- الفصل بين مسؤوليات العاملين بالمؤسسة لتقليل من احتمالات الغش، أو حدوث المخالفات.
- الحماية المادية للأصول والمستندات وسجلات المؤسسة في مكان آمن لتفادي مخاطر سوء إستعمالها.
- تقارير الأداء الملائمة لتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات المناسبة التي تشير إلى كفاءة التطبيق والالتزام بنظام الرقابة الداخلية بشكل فعال، كما يمكنه تزويد المسؤولين بمعلومات عن الانحرافات الهامة لمعايير الرقابة.
- أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط وإحتياجاته.
- أن تشجع معايير الرقابة عملية الإلتزام في المؤسسة، وتكون عادلة، قابلة للقياس، مناسبة، وتامة.
- إتباع المؤسسة سياسة سليمة في تعيين موظفيها أو ترقيتهم وعلى المدقق التحقق من مدى ملائمة مؤهلات وكفاءة الموظفين، وهذا عن طريق فحص وتقييم سياسات المؤسسة في التوظيف أو الترقية مع تقييم كفاءة الموظفين الذين يشغلون وظائف رئيسية.

إضافة إلى ذلك هناك خصائص هامة لابد أن تتوفر في الرقابة الداخلية بكونها نظاما في حد ذاتها:²

- **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.
- **الموضوعية:** لا شك أن الإدارة المالية تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية، لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معني ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمؤسسة.

¹ محمد رسلان الجيوسي، جملة جاد الله، الإدارة: علم وتطبيق، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2008، ص ص 180-181.

² عمر سعيد، وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، عمان، 2003، ص 13.

- **الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية.¹

- **المرونة:** حتى يكون النظام الرقابي ناجحا، يجب أن تتوفر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسبا للموقف المتخذ، فإذا استجذت ظروف أملت تغيرا في الأهداف والخطط الموضوعة، وعلى المدير أن تتوفر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المؤسسة.²

- **التوفير في النفقات:** الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.³

- **الاستمرارية والملائمة:** ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة.

- **التكامل:** يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعابها لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة

ج- فروض وقواعد نظام الرقابة الداخلية:

- **فروض نظام الرقابة الداخلية:** وتقوم الرقابة الداخلية على أربع إفتراضات ترشد مصممي ومدققي نظام الرقابة الداخلية وهي:⁴

- **مسؤولية الإدارة:** إنّ إنشاء والحفاظة على نظام الرقابة الداخلية هو أحد مسؤوليات إدارة المؤسسة.
- **التأكيد المعقول:** بمعنى وجوب تقديم تأكيد معقول بأنّ نظام الرقابة الداخلية قد حقق الأهداف الموضوعة سابقا وبتكلفة معقولة.

¹ محمد إسماعيل بلال، مبادئ الإدارة: بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص 371.

² محمد قاسم القيروتي، مبادئ الإدارة: النظريات والعمليات والوظائف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 371.

³ محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات، ج2، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 276.

⁴ سمير كامل محمد، شحاتة السيد شحاتة، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات - مدخل تحليل وتصميم النظم-، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2013، ص ص 43-44.

- **طرق تشغيل البيانات:** بمعنى أنّ طرق تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسة تحقق أهدافها المسطرة.
- **الحدود:** أيّ أنّ نظام الرقابة الداخلية له قيود على كفاءته ويتضمن ذلك وجود أخطاء إمكانية تحايل الأفراد على النظام وتغيير الظروف بما يجعل نظام الرقابة الحالي غير فعال.
- **قواعد نظام الرقابة الداخلية:** عند الشروع في تنفيذ الرقابة الداخلية في أيّ مؤسسة لا بدّ من العمل على إحترام القواعد الأساسية التالية:¹
- **الدليل المكتوب:** حتى يكون نظام المعلومات المحاسبي جيّدًا وملائمًا لنشاط المؤسسة، يجب أن يتضمن وجود وثائق مبررة لمختلف العمليات المسجلة ومرتبّة ترتيبًا زمنيًا، فوثائق الإثبات كالدليل المكتوب تُعتبر قاعدة أساسية لا بدّ منها في نظام الرقابة الداخلية، كما يجب على كل تسجيل أن يحمل دليلًا قاطعًا ومكتوبًا، ممضيًا من طرف مسؤول المصلحة إلى جانب إلزامية وجود الدليل المكتوب المصادق عليه من طرف المسؤولين، وتُشير هنا إلى ضرورة حفظ وثائق العمليات التي قامت بها المؤسسة.
- **التسجيل السريع والترتيب الزمني للأعمال:** إنّ أفضل طريقة لتفادي إهمال الإدارة تسجيل العمليات المختلفة لتجنب تراكمها، والذي يكون غالبًا بسبب ضياع الوثائق أو نسيان بعض التسجيلات المحاسبية للعمليات، هو التسجيل الفوري لها بإحترام ترتيبها الزمني ويكون ذلك في دفاتر محاسبية خاصة بكل نوع من العمليات بدون شطب أو أخطاء، وفي حالة وقوع الأخطاء تعالج بإتباع الطرق المعمول بها، فالتسجيل السريع والمرتب ترتيبًا زمنيًا حسب تاريخ وقوع العمليات مهمًا جدًا في الرقابة الداخلية كما يُعدّ إلزامًا قانونيًا.
- **تقسيم العمل والرقابة المتبادلة:** أي ضرورة تجزئة العمل، فكل شخص يقوم بنشاط ما حسب اختصاصه وذلك لتحقيق الكفاءة المطلوبة بدون إضاعة الجهود وزيادة التكلفة، إضافة إلى تقسيم العمل ضرورة وجود الرقابة المتبادلة، فقيام فرد بعمل ما ثم يتولى آخر مواصلته ثم ثالث وهكذا تضمن أنّ الأعمال تسيّر بالترتيب، وكل فرد يحرص على أن يكون العمل الذي يتولى مواصلته صحيحًا أيّ أُعدّ على أسس صحيحة، وبالتالي يكون إلزامًا إتمامه بصورة سليمة لإخلاء مسؤوليته عن أيّ أخطاء قد تحدث.
- **التخصص ورقابة المستخدمين:** إنّ العنصر البشري هو أساس نجاح أيّ نظام رقابي، لأنّ الأفراد في مختلف المستويات الإدارية مسؤولون مسؤولية كاملة على تنفيذ أسس وقواعد الرقابة الداخلية، مع ضرورة توفر العدد الكافي منهم فهذه القواعد لا تكون لها قيمة بدون تطبيقها من طرف أشخاص مؤهلين لذلك، ويتم ذلك بتعيين أشخاص أكفاء لمناصب العمل مع إتباع سياسة تكوين خاصة، وهذا للتعرف أكثر على المؤسسة وأهدافها، ومن الأسس الفرعية لهذه القاعدة ميزان الشخص المؤهل مع التأكد على ضرورة حماية الأصول حماية مادية أكيدة من طرف مستخدمي المؤسسة وتنظيم وثائق العمل.

¹ Hamini Allal, Le Contrôle Interne et L'élaboration Du Bilan Comptable, O.P.U, Alger, 2003, pp 23-24.

● استخدام وسائل الإعلام الآلي لمعالجة المعطيات: إن قيام المؤسسة بالعمليات المالية والرقابة عليها يتطلب السرعة والدقة في العمل ويتعذر القيام بذلك خاصة في مؤسسات ذات نشاط إقتصادي كبير الحجم، فنجدها في اليوم الواحد تقوم بعدد كبير من العمليات يتطلب تسجيلها وضمان صحتها جهداً ودقةً لذا كان من الضروري استخدام وسائل الإعلام الآلي وذلك لضمان الدقة والسرعة اللّازمتين لتنظيم المعلومات وتصحيحها في الوقت المناسب ومعالجتها وإخراجها على شكل وثائق رسمية، فإستخدام مثل هذه الوسائل الحديثة لتسجيل العمليات المالية يزيد من الكفاءة في توفير معلومات مالية بأكثر دقة وسرعة.

د- أهمية نظام الرقابة الداخلية: تكمن أهمية الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، وتمثل أهميتها في:¹

- نجاح، كفاءة وفعالية الرقابة، ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في مجال تنفيذ أداء الأعمال، الأنشطة والبرامج المختلفة.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة سابقاً.
- ما يقوم به المدقق الخارجي ومساعديه أو المدقق الداخلي من خطوات، وما يبذله من جهود في سبيل وضع تحديد الإطار الملئم لبرنامج التدقيق، نطاقه وما يشتمله من إجراءات لتدقيق العمليات وأنشطة المؤسسة.
- المساعدة على إكتشاف الإنحرافات عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة، فجوهر الرقابة الداخلية السليمة يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية.

هـ- أهداف نظام الرقابة الداخلية: تتمثل أهدافها الرئيسية في:²

- التأكد من أن كل العمليات المختلفة تمت وفق الأسس والإجراءات والقواعد المحددة لها، وهذا الهدف يعتبر تحقيقاً لأهداف فرعية منها:

- * المحافظة على أموال المؤسسة من السرقة أو الإختلاس أو الضياع.
- * إكتشاف الأخطاء والغش وتصحيحها وبالتالي ضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية.
- * تشجيع العاملين على التقيد بما تم تحديده من خطط وسياسات لتنفيذها على وجه أفضل وممكن.
- التأكد من أن العمليات المختلفة التي حدثت فعلاً قد حققت الهدف منها، ويتضمن هذا الهدف الأساسي أهدافاً فرعية تتمثل فيما يلي:
- * مقارنة الأداء الفعلي بالخطة المحددة مقدماً.
- * تحديد الإنحرافات وأسباب حدوثها والأشخاص المسؤولون عنها بهدف تقييم الأداء.

¹ محمد السرايا السيد، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2006، ص 82-83.

² عبد الكريم الرحي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مطابع الدستور التجارية، عمان، 1978، ص 59.

- ضمان نوعية المعلومات، ويتم ذلك من خلال نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:¹
 - * تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.
 - * تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها.
 - * توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.
 - * إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
 - * إحترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
 - الاستغلال الأمثل للموارد وتحسينها وزيادة الكفاءة الإنتاجية عن طريق:²
 - * رقابة عناصر الإنتاج (موارد، أجهزة، معدات).
 - * متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمؤسسة.
 - * تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي والأداء المخطط.
- 2.7. مقومات نظام الرقابة الداخلية:** هناك جملة من المقومات يجب توفرها في هذا نظام حتى يتميز بالكفاءة والفعالية المطلوبتين، وتتمثل في:

1- المقومات المحاسبية: تتضمن المقومات المحاسبية مجموعة من العناصر التي يمكن تناولها على النحو التالي:

- **الدليل المحاسبي:** يتمثل الدليل المحاسبي في تلك العمليات الخاصة بعملية تبويب الحسابات، بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة والنظام المحاسبي المستخدم، من أجل بلوغ الأهداف التي يسعى لتحقيقها.³
- وعند القيام بإعداد الدليل المحاسبي، يجب مراعاة ما يلي:⁴
- أن يكون الدليل المحاسبي مرآة النتائج وأعمال المؤسسة والمركز المالي.
- توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات الأخطاء غير المعتمدة، فالأخطاء المعتمدة غالبا ارتكابها يحدث توازن لتغطية هذه الأخطاء.
- **المجموعة المستندية:** يعرف المستند على أنه: "تلك الحجة المكتوبة أو الوثيقة التي تثبت وتقيم الدليل على مصداقية عملية ما من معاملات المؤسسة في تاريخ معين"⁵، إن طبيعة هذه المستندات سوف تتأثر

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 90-92.

² بشير عباس العلاق، الإدارة (مبادئ، وظائف، تطبيقات)، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، ليبيا، 2004، ص 174-175.

³ ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-، الجزائر، 2010-2011، ص 68.

⁴ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 104.

⁵ ثناء علي قباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 154.

بالطريقة المستخدمة في تشغيل البيانات حيث أنه في ظل النظام اليدوي تتمثل المستندات في فاتورة شراء أو بيع، إيصال، استلام، أو تسليم نقدية، كشف حسابات البنك، عقد إيجار أو تأجير، أمر تشغيل أو إحدى مراسلات المؤسسة. أي وثيقة تحريرية يمكن أن تكون حجة أو إثبات لعملية أو تصرف ما ترتب عليه إجراءات ذات أثر مالي مما يوجب تسجيله مباشرة في دفاتر وسجلات المؤسسة، أما في ظل التشغيل الإلكتروني، فيتم التعديل في شكل وطبيعة المستند أو يتم استخدام مجموعة من المستندات الوسيطة التي تحوي بيانات المستندات الأصلية بعد تحويلها بطريقة يفهمها الحاسب الآلي لإدخالها كمدخلات، ويمكن إعداد المستندات بواسطة الحاسب الآلي بالشكل المناسب وبالنسخ المطلوبة.

- **المجموعة الدفترية:** والتي تشمل سجلات القيد الأولى والنّهائي بجانب القوائم والتقارير المحاسبية التي تستهدف تسجيل عمليات المؤسسة وتبويبها وعرض النتائج والمراكز المالية وتفسيرها.¹

- **الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة:** أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في آلات عد النقدية المحصلة وتسجيلها، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسوب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها، إن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم²، حيث يسمح استخدام كافة الوسائل الآلية توفير ما يأتي:³

* دقة وسرعة المعالجة. * حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.

* توفير الوقت. * تدعيم العمل بكفاءة.

* خفض تكلفة المعالجة. * التحكم في المعلومات.

- **الجرد الفعلي للأصول:** معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول، مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة ومعظم التثبيات من آلات وسيارات وأراضي ومباني وأثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.⁴

¹ حامد طلبة محمد أبو هبة، أصول المراجعة، دار زمزم، الأردن، 2011، ص 29.

² سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2010-2011، ص 13.

³ محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 102.

⁴ شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 105.

- **الموازنات التخطيطية:** تمثل الموازنة خطة كمية ومالية للمؤسسة ككل ولوحداتها الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، ويمكن القول أن الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة، فالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة في بيانات تقريرية موضوعية مسبقا، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها.¹

- **أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة:** التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقا، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها، لأن غياب المعايير المحددة مسبقا، يدفع بالمسؤولين إلى مقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية بأداء الفترات السابقة والنتيجة هي عدم الكشف عن عناصر عدم الكفاءة التي كانت موجودة في التكاليف الفعلية.²

ب- **المقومات الإدارية:** وتتضمن المقومات الإدارية العديد من العناصر التي يمكن تناولها على النحو التالي:

- **هيكل تنظيمي كفء:** يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفء في أي مؤسسة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، كما تتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على رئيس يتابعه ويقوم أدائه باستمرار، مع ضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم ووجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة.³

- **مجموعة من العاملين الأكفاء:** يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية، خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، إذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأمانتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها وإلى إعداد قوائم مالية سليمة، والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية، ولكن مع أشخاص غير أكفاء وغير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية، كما يتطلب وجود مجموعة من العاملين الأكفاء والموثوق بهم ضوابط تضعها إدارة المؤسسة،⁴ مثل: التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الأمانة والثقة، التأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم، توفير البرامج التدريبية لتنمية كفاءة العاملين.

¹ فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة-، 2006-2007، ص 27.

² سعد بن البار، مرجع سابق، ص 14.

³ عبد الوهاب نصر، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 56.

⁴ عبد الرزاق سالم الراحلة، وآخرون، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2012، ص 231.

- مجموعة من الإجراءات والسياسات لحماية الأصول: إن من أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية الأصول وذلك بوجود مجموعة من السياسات والإجراءات التي تسمح بحمايتها ومنع تسربها واختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية.¹

- التدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ووجود نظام تدقيق فعال يدعم من قوة نظام الرقابة الداخلية، كما يتضمن التدقيق الداخلي تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط واللوائح التي أعدها الإدارة، وكذلك تدقيق وتقييم مدى ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية.²

3.7 مكونات نظام الرقابة الداخلية: تشمل الرقابة الداخلية على خمس فئات تُصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأثير مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة، ويُطلق عليها مكونات الرقابة الداخلية وهي:

1- بيئة الرقابة: تعتبر بيئة الرقابة أساساً للمكونات الأخرى، أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة يمكن تقسيمها إلى:³

- عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة: تتمثل في:

- * فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل.
- * سياسات وممارسات المؤسسة في إدارة الموارد البشرية.
- * مدى نزاهة العاملين بالمستويات التسييرية المختلفة والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية إستخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي.
- * الإلتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة.
- العوامل المكونة لبيئة الرقابة: هي العوامل المرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها، فتتمثل في:
- * الهيكل التنظيمي الكفاء. * طرق الإدارة في تقييم الأداء.
- * تحديد السلطات والمسؤوليات وإجراءات تفويضها.
- * طريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وكيفية تنفيذهم لواجباتهم.
- * سياسات الأفراد وممارساتهم المختلفة ومدى الإلتزام الحقيقي الفعلي بسياسات المؤسسة.

¹ محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3-الجزائر، 2007-2008، ص 12.

² سعاد شدرى معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة -بومرداس- الجزائر، 2008-2009، ص 103.

³ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 78-80.

ب- تقييم الخطر: تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، وتعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر، لذلك فإنّ هذا الأخير عبارة عن تحديد وتحليل للمخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة للأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنّه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها، تقدير احتمال حدوثها، كيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.¹

ج- أنشطة الرقابة: تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات، الإجراءات والقواعد التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وتمتد أنشطة الرقابة للنظام المحاسبي الذي يضمن توليد قوائم مالية دقيقة ذات مصداقية، ويمكن أن تتعلق تلك الأنشطة الرقابية على التشغيل، متابعة، فحص المستندات والعمليات المالية، الرقابة على إعداد التقارير المالية، والرقابة على الالتزام، وتهتم أنشطة الرقابة على متابعة تشغيل المؤسسة، بينما تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق بها.²

د- المعلومات والاتصالات: يتعلق هذا الجزء من هيكل الرقابة الداخلية بصورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويتم توصيل المعلومات لمختلف المستويات الإدارية إلى الأعلى أو الأسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية، إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات خارجية يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن اتصال مهم وموثوق به.³

هـ الإشراف والمتابعة: تتعلق أنشطة الإشراف بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لأداء مختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر ذات الصلة بهذا النظام، وتقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة: دراسة الرقابة الداخلية الحالية لتقارير المدقق الداخلي، والتقارير الإستثنائية عن أنشطة الرقابة، وتقارير الهيئات التنظيمية مثل البنوك، مصلحة الضرائب... الخ⁴، ويمكن إنجاز مكونات نظام الرقابة الداخلية في الجدول الموالي:

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، 2009، عمان، ص 51.

² فحي رزق السوافري، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية (الاتجاهات الحديثة)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 18-19.

³ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 83.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 27-5.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

الجدول 3: مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
بيئة المراقبة	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المؤسسة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	- النزاهة و القيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاءة. - الهيكل التنظيمي. - سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي والتقرير المالي.	- تأكيد الإدارة (الوجود، اكتمال التقييم، العرض والإفصاح، القياس والحدوث).
نظم المعلومات المحاسبية والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب، وكذا التسجيل والتقرير عن عمليات المؤسسة.	- أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات (الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص) - الفصل الكافي للواجبات.
أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة)	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	- الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر). - المستندات والسجلات الكافية (الضوابط العامة على الكمبيوتر). - الرقابة المادية على الأصول والسجلات. - الاختبارات المستقلة عن الأداء
المتابعة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً.	- غير واجبة التطبيق.

المصدر: علي أحمد وجدان، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009/ 2010، ص 25.

4.7 إجراءات الرقابة الداخلية: تتضمن الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات يتم وضعها من أجل التنفيذ

لمختلف العمليات التي يقوم بها الموظفون في المؤسسة، وتنقسم هذه الإجراءات إلى ثلاثة أقسام وهي:¹

1- الإجراءات العامة: تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:²

- التأمين على الأصول ذات الطبيعة الخاصة ضد جميع الأخطار التي تُعرضها إلى التلف والسرقة.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر بهدف تنظيم عملية إستلام البريد الوارد وتوزيعه على الإدارات والأقسام المختصة، وتنظيم عملية حفظ المراسلات الواردة بعد إستكمال دورتها داخل الأقسام والإدارات، وحفظ صور المراسلات الصادرة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

¹ راجع - متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة، ج1، مطابع سجل العرب، القاهرة، 1969، ص 152-153.

- إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص52.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية -، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 234.

- إستخدام أسلوب الرقابة الجدية والمتمثلة في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة، وتزداد هذه السلطة مع الصعود من المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية العليا.
- إستخدام نظام التفتيش بشكل مفاجئ وغير دوري للتأكد من حسن سير العمل وعدم مخالفة الأنظمة والإجراءات الإدارية والرقابية المعمول بها.
- إستخدام أسلوب الرقابة المزدوجة بالنسبة للعمليات الهامة في المؤسسة، فيعتمد هذا الأسلوب على إشتراك أكثر من شخص في عملية معينة مثل وجود توقيعين معتمدين للشيكات وذلك في حدود مبالغ معينة.
- ب- الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تتمثل في مجموعة من الخطوات التي تضعها إدارة المؤسسة لغرض تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات والمتمثلة فيما يلي:¹
 - تحديد الاختصاصات في مختلف المستويات الإدارية بشكل يؤدي إلى تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها، وإنجاز عمليات المؤسسة بسرعة وبأقل تكلفة.
 - توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث يتم وضع خطة لأداء الأعمال وذلك بتقسيم كل عملية إلى خطوات جزئية، فيقوم كل موظف بتنفيذ الخطوة الموكلة إليه، بشكل يسهل رقابة موظف لآخر وتحديد مسؤولية الموظفين والإدارات بشكل واضح للمحاسبة على الأخطاء المرتكبة أو التقصير في أداء الواجبات.
 - الفصل بين وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها، ووظيفة تنفيذ العمليات، ووظيفة الإحتفاظ بالأصول، ووظيفة التسجيل المحاسبي.
 - تنظيم الأقسام لتسهيل أداء الأعمال طبقا لخطة سير المستندات والتقليل من حدوث التواطؤ بين موظفي الأقسام المختلفة للتستر على الإختلاسات أو الأخطاء.
 - وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
 - إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل، لمنع التهرب من المسؤولية في حالة حدوث أخطاء أو إختلاسات والشعور بالمسؤولية الملقاة على عاتقه.
 - مراعاة عدد النسخ من كل مستند وكذلك النوع، بحيث كل قسم أو إدارة لها مستنداتها الخاص بها، حتى يمكن توفير البيانات والمعلومات اللازمة وبأكبر قدر من الكفاءة وكذلك مراعاة التسلسل في أرقام المستندات.
 - تغيير المواقع للموظفين وتبديل الاختصاصات بشكل دوري ومن وقت لآخر بشكل لا يتعارض مع مصلحة العمل أو يعيقه، ويجب مراعاة قدرات الموظفين وكفاءتهم ومواقعهم الوظيفية وطبيعة العمل عند القيام بعملية التغيير أو التعديل لإكتشاف الأخطاء والانحرافات المتسبب فيها ومساءلتهم عنها.

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص52.

ج- الإجراءات المحاسبية: وهي القواعد الموضوعية لزيادة فاعلية نظام المعلومات المحاسبي والمتعلقة بالتسجيل الدفترى للعمليات والضبط الحسابي للدفاتر والمطابقات عند إجراء عملية الجرد وتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:¹

- إصدار تعليمات بعدم التسجيل الدفترى لأيّ مُستند ما لم يكن يحمل توقيعات الموظفين المختصين بإنشائه وإعتماده، وما لم يكن مرفقاً بجميع الوثائق المؤيدة له.
- إصدار تعليمات بضرورة إثبات العمليات في الدفاتر من خلال المستندات الخاصة بها بشكل فوري دون تأخير تجنباً لحدوث أيّ تلاعب أو تزوير في هذه المستندات، وكذلك تسهيل الحصول على البيانات المطلوبة للإدارة بسرعة.

- التدقيق الدوري لأعمال موظفي كل قسم بحيث لا يجب أن يتولى أيّ موظف تدقيق الأعمال التي يؤديها.
- القيام بتفتيش مفاجئ على أعمال الموظفين مما يؤدي إلى حرصهم والتزامهم الدقة في أداء أعمالهم.
- إجراء مطابقات دورية للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية المقابلة لها في السجلات الخاصة بها، وذلك عن طريق الجرد الفعلي بالنسبة للمخزونات النقدية والإستثمارات، أو عن طريق شهادات من أطراف خارجية بالنسبة لكشوف البنوك وكشوف الموردين والعملاء...الخ.

5.7 أنواع الرقابة الداخلية: لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية لا بدّ من تقسيمها إلى أقسام تعتبر كأنواع للرقابة الداخلية وهي كما يلي:

- 1- الرقابة المحاسبية:** تحتوي على الخطة التنظيمية للمؤسسة وكافة الإجراءات اللازمة لحماية موارد المؤسسة من أيّ تصرفات غير مؤسّسة والتحقق من دقة المعلومات والبيانات المالية التي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، ويتم وضع هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:²
- نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة.
- تصميم نظام مُستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة.
- نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- نظام لرقابة وحماية موارد المؤسسة وأصولها وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها وإستخدامها فيما خصصت له.
- نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعيّنة.

¹ - عبد الرزاق سالم الرحالة، وآخرون، مرجع سابق، ص 234.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 235-237.

- نظام ملائم لمقارنة بيانات السجلات المحاسبية مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة لكل دورة ويتطلب ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أيّ اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.
- نظام لإعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤولية واحدة أو أكثر في المؤسسة.
- ب- الرقابة الإدارية:** هي تشمل على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من الوسائل والإجراءات والمقاييس المختصة بصفة أساسية بتفويض سلطة إعتماد العمليات والتي تعتبر من مسؤوليات الإدارة لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، والرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة.¹
- د- الضبط الداخلي:** وهو خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساسا بتعزيز الكفاية في حماية أصول وممتلكات المؤسسة من الاختلاس أو السرقة أو الضياع أو سوء الاستعمال، وما ترتبط به من وسائل أو مقاييس، هدفها ضبط عمليات المؤسسة ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بجعل كل موظف يراجع عمل الموظف الآخر لضمان حسن سير الأعمال، وعدم حدوث أخطاء أو تلاعب بأصول وممتلكات المؤسسة، ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات والفصل بين الأعمال التنفيذية بحيث لا يعهد لموظف واحد بتنفيذ العملية كاملة من بدايتها حتى نهايتها.²

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 51-5.

² نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر الأردن، 2009، ص 171.

8. المحور السادس: تقنيات (أدوات) التدقيق المالي والمحاسبي

يستخدم المدقق المالي والمحاسبي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، وتتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة للوصول للهدف المراد تحقيقه.
- إستخدام هذه الأدوات من أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين والداخليين والمستشارين... الخ
- يُمكن أن يستخدم المدقق أداتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق، الأداة الأولى من أجل الوصول للنتائج، وتستخدم الأداة الثانية للتحقق من النتائج التي تم التوصل إليها بإستخدام الأداة الأولى.
- ويُمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين:

1.8 أدوات وصفية: وتتمثل في تقديم تعاليق من طرف الجهة التي تكون محل التدقيق ويعاب عليها أنها تضع الكثير من الوقت من خلال تقديم المعلومات والتوسع فيها، ويُمكن أن نُميّز من خلال هذا النوع الأدوات التالية:¹

أ- المطبوعات: إذ يتمكن المدقق من خلال رجوعه إلى الكتيبات المطبوعة مثلاً (اللوائح التنظيمية المختلفة، والهيكل التنظيمية للمؤسسة، والتعليمات المالية الواجب إتباعها الخ) من أن يتعرف على قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية المقرر إتباعها بالمؤسسة.²

ب- السبر الإحصائي: هو أداة تسمح بإختيار عينات بطريقة عشوائية من مجتمع إحصائي، تعمم نتائجها على كل المجتمع، ومن خلال هذه التقنية يهدف المدقق إلى تحليل ظاهرة معينة (خطأ أو ضعف النظام) أو إستنتاج مدى تأثيره على الوظيفة محل التدقيق، وإنطلاقاً من النتائج فإنّ المدقق الداخلي يرفع ملاحظاته وتوصياته إلى الإدارة ومسؤولي المؤسسة لإتخاذ القرارات المناسبة.

ج- السرد: هي من أهم الأدوات التي يستعملها المدقق المحاسبي والمالي، حيث يقوم بسماع للشخص أو العامل محل التدقيق وأخذ النقاط، ولا يتدخل إلاّ من أجل طلب إستفسارات إيضاحية عن معلومات معينة، يلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام، ونميز بين نوعين:

- السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالإستماع إلى السرد الذي يقوم الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام، أو النشاط الخاضع للتدقيق، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق إلى جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.

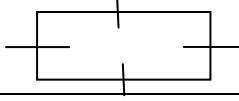
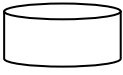
¹ Jacques Renard, *Théorie et Pratique de L'audit Interne*, Editions D'organisation, 7eme Edition, Paris, 2010, p332-346.

² - حامد طلبة محمد أبو هيب، مرجع سابق، ص 39.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- **سرد يقوم به المدقق:** يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الإختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المدقق أن يستغل ما قدمه لجميع الأطراف.
- **شبكة تحليل المهام:** عبارة عن جدول يستخدم لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجته.¹
- **خرائط التدفق:** خرائط النظم عبارة عن وسيلة توصية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة، تقييم الفصل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المدقق القيام بدراستها، فحصها وإختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات وإكتشاف أي نقاط ضعف بها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة، فعلى المدقق الداخلي أن يقوم بتصميم خرائط النظم بعد الحصول على وصف كامل لإجراءات العمليات والوظائف المختلفة²، ومن الرموز المستخدمة في الخرائط:³

الجدول 4: أشكال ورموز خرائط التدفق

البيان	الأشكال
بيانات	
أشرطة الحفظ (أقراص مرنة)	
دوران وثيقة الرقم على اليمين يمثل رقم النسخة	
خط تدفق العمليات (دوران وثائق)	
المعالجة	
وثائق متعددة (ملفات من عدة نسخ)	
مدخلات يدوية	
دوران معلومات	
قاعدة بيانات	

Source : Robert Obert, *Synthèse Droit et comptabilité*, Dunois, Paris, 2006, p76.¹ Jacques Renard, Op.cit, p 347.² إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سابق، ص ص 67-68.³ Robert Obert, *Synthèse Droit et comptabilité*, Dunois, Paris, 2006, p 76.

يعاب على هذه الطريقة على أنها تتطلب وقتاً طويلاً كما أنها صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة فضلاً عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

و- أدوات الأعلام الآلي: قد يلجأ المدقق إلى تدقيق وفحص المعلومات المعالجة آلياً لذلك لا بدّ من توفر بعض الشروط من أجل استعمال هذه الوسائل:¹

- أن تكون أدوات الإعلام الآلي فعالة، وتحتوي على كل المعلومات المراد فحصها، على أن لا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات.

- يجب أن تكون للمدقق مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا وجب الاستعانة بمختصين في هذا المجال.

- يجب أن تكون تكلفة هذه الأدوات معقولة مقارنة مع النتائج المنتظرة منها.

ز- الفحوصات، التحاليل والمقاربات المختلفة: لا تعتبر أدوات في حد ذاتها، وإنما يلجأ إليها المدقق من أجل التأكد من صدق معلومات يكون قد تحصل عليها في فترة سابقة، كفحص وجود الوثائق والبحث عن الأدلة، ولكن أغلبها حسابية يقوم بها المدقق للتأكد من بعض الجاميع التي تحصل عليها، بينما يمكن تحليل البيانات باستخدام إمكانيات نظام المعلومات لمساعدة المدقق في تسيير أعماله، فتنفيذها يتطلب معرفة جيدة للبيانات المتاحة في تطبيقات الحاسب الآلي (البيانات المالية والتقنية) والموثوقية في إدخال المعلومات التقنية، فهذه التحليلات تكشف عن الاختلالات فقط ولكن لا تسمح بمعرفة الأسباب، فمن الضروري للقيام بذلك الاستعانة بـ: المقابلات، الملاحظات، وعمليات الفحص، وما إلى ذلك، أمّا المقاربات فهي تسمح للمدقق بالحصول على إثبات لمعلومة واحدة من مصدرين مختلفين.

ح- الهيكل التنظيمي: هنا يقوم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة الخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة؛ مثل: الخريطة التنظيمية العامة، خريطة الدورات المستندية لمختلف العمليات الخاصة ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، ويمكن أن نصادف:²

- وجود شخص ما دون وظيفة.

- قيام شخص واحد بعدة وظائف.

- تقسيم وظيفة واحدة بين عدة أشخاص.

- عدم إسناد وظيفة ما إلى شخص محدد.

¹ Jacques Renard, Op.cit, p 348.

² عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص 181.

2.8 أدوات استفهامية: نميز من خلال هذا النوع الأدوات التالية:¹

- 1- **المقابلة (الحوار):** يهدف المدقق من خلاله إلى الحصول على مجموعة من المعلومات، ويستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي، ولا يُعتبر محادثة أو إستجواب، وللحوار شروط هي:
 - يجب إحترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء حوار مع المستجوب، دون أن يكون المسؤول عنه على دراية.
 - يجب إبلاغ المستجوب بأهداف المهمة والأهداف المنتظرة من وراء إجراء هذا الحوار.
 - إعلامه عن نقاط الضعف والأخطاء والنقائص التي لاحظها المدقق الداخلي قبل محاورته.
 - المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص، بل بالأعمال التي يقوم بها.
 - تلخيص مستوى الحوار وإبلاغه للشخص محل الحوار، والحصول على موافقته قبل الإدلاء به إلى مسؤولي المؤسسة.
 - على المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الإستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر، ويجب إعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة المقابلة.
- ب- **الملاحظة المادية:** من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:
 - **الملاحظة المادية للإجراءات:** تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات وإحترام الأفراد لها.
 - **الملاحظة المادية للأصول:** تهدف إلى التحقق من وجود الأصول (عملية الجرد)، ولا يكتفي بالملاحظة الكمية، بل يقوم بالملاحظة النوعية للأصول.
 - **الملاحظة المادية للوثائق:** تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية إستخدامها، وإنتقالها.
 - **ملاحظة التصرفات (السلوك):** ويتعلق الأمر بالتدقيق الإجتماعي أيّ ملاحظة مدى إحترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل، وعند أداء مهامهم.

¹ Jacques Renard, Op.cit, pp351-362.

- ج- **قوائم الإستقصاء:** وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وخاصة العمليات المعتادة: عمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع... الخ، يتم توزيعها على الموظفين لتلقي الاجابات لتحليلها لتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى فعاليته وتكون الأسئلة على عدة أجزاء في مختلف مجالات النشاط والإجابة تكون ب: "نعم" أو "لا"، ومن مزاياها: تغطية جميع المجالات، امكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة، ومن عيوبها ما يلي:¹
- الاجابات عن الأسئلة تمثل وجهة نظر من أجاب عليها وليس وجهة نظر القائمين بها فعلا.
 - الاجابة بنعم أولا غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
 - أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، 2010-2011، ص 83.

9. المحور السابع: منهجية التدقيق المالي والمحاسبي (المراحل والإجراءات)

عملية التدقيق المالي والمحاسبي عمل منظم ومنهجي يتم القيام بمهمته وفق خطوات وإجراءات تضمن العمل بطريقة جيدة وسلسة وتساعد في الحصول على الأهداف المرجوة من هذه المهمة بأكثر دقة وفعالية.

1.9 المرحلة الأولى: المرحلة التمهيدية للعملية التدقيق المالي والمحاسبي: هناك عدد من الخطوات

التمهيدية يتعين على المدقق المحاسبي مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق والمتمثلة فيما يلي:¹

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

- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.

- الحصول على خطاب التعاقد: يجب تحديد واضح لشروط العقد بين المؤسسة والمدقق للتقليل من سوء التفاهم ويتمثل هذا الخطاب في اتفاق بين المؤسسة ومكتب التدقيق على أداء التدقيق والخدمات المرتبطة به.

- الاتصال بالمدقق السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تحديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه.

ب- نظرة عامة حول المؤسسة: لا يمكن للمدقق المحاسبي فحص حسابات المؤسسة (القوائم المالية) محل الدراسة وفهمها والحكم عليها مباشرة مهما كانت تجربته وكفاءته، إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوى تدقيقها، لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج، ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف علي أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها، ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان علي جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه ومعايير المقارنة ما بين مؤسساته²، والتعرف علي المؤسسة يسمح للمدقق المحاسبي بجمع كل المعلومات الضرورية والتي تشمل:³

- المعلومات العامة: والتي تضمن بدورها:

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 139.

² محمد بوتي، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 67.

³ عبد الفتاح الصحن، المراجعة "علما وعملا"، مؤسسة الشباب الجامعة، الإسكندرية، 1998، ص 105.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- تحديد هوية المؤسسة . - التطور التاريخي للمؤسسة. - وضعية المؤسسة.
- السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين. - التنظيم وإدارة المؤسسة.
- أسماء المدققين السابقين وتتضمن:
 - ✓ قائمة البنوك التي تتعامل المؤسسة معها.
 - ✓ الاتفاقيات الخاصة والحالية التي تربط المسؤولين بالمؤسسة.
- **معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة:** بيان طبيعة نشاط المؤسسة: على المدقق أن يلم بجميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة مثل:
 - معرفة ان كانت المؤسسة ذات طابع تجاري، صناعي، خدماتي.
 - معرفة التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة. - نوعية وخصائص المنتجات.
 - معرفة الموقع الجغرافي المساحة، القيمة والملكية.
 - طرق وأساليب التمويل، التخزين، والانتاج.
- **معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة:** وهي معلومات تخص:
 - الزبائن. - المنافسة. - كيفية تحديد اسعار البيع.
- **معلومات عن الخصائص القانونية للمؤسسة:** وتعلق ب:¹
 - فحص القانون النظامي. - بنية رأس المال - العقود والاتفاقيات الاساسية.
 - النزاعات الرهانة. - النظام الضريبي.
- ج- مرحلة التخطيط (وضع برنامج التدقيق):** عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيديّة، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعدته لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق المالي والمحاسبي، وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم.
- **تعريف برنامج التدقيق:** يعتبر برنامج التدقيق بمثابة موازنة تقديرية لعملية الفحص حيث يعمل كموجه ومرشد للأداء الفعلي، ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي²، فبرنامج التدقيق هو الخطة التي يقوم بإعدادها المدقق بصدد توضيح كيفية إجراءات التدقيق الشاملة وتجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بالإدلاء برأيه المهني، حيث يشمل ملخص بما ينبغي القيام به ويشتمل كذلك علي قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين.³

¹ عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 105.² أحمد نور، مراجعة الحسابات - من الناحيتين النظرية والعلمية -، مؤسسة الشباب الجامعي، الإسكندرية، 1992، ص 151.³ محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1983، ص 105.

- الأمور الواجب مراعاتها في وضع برنامج التدقيق: ومن أهم تلك العوامل ما يلي:¹

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

- أنواع برامج التدقيق: ظهر في مجال الممارسة ثلاثة أنواع من البرامج:²

- **البرامج النموذجية:** وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات التدقيق والتي يُمكن تطبيقها في المؤسسات مثل استخدام برنامج نموذجي لتدقيق العمليات لمؤسسة تجارية، وعلى الرغم من إشمال هذا النوع على أهداف وإجراءات التدقيق إلا أنه يتصف بالجمود.
- **برامج تدقيق تفصيلية محددة مقدماً:** يُقصد بها تلك البرامج التي تتألف من قوائم تفصيلية تبين الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتخاذها لتحقيق أهداف التدقيق، والتي تعد دراسة تفصيلية لظروف المؤسسة التي تم فحصها وتدقيقها، ويُعد هذا النوع دليل على قيام المدقق بمهمته وفقاً لمستويات الأداء المهني المتعارف عليها، ويعتبر سجلاً كاملاً للأعمال المخطط إنجازها والتي تم إنجازها بالفعل.
- **برامج تدقيق تتضمن الإجراءات الرئيسية لأعمال الفحص والتدقيق:** تقوم هذه البرامج على أساس وضع الخطوط والإجراءات الرئيسية لعملية الفحص، التدقيق والأهداف الواجب تحقيقها دون الدخول في التفاصيل التي يتم إنجازها أثناء تنفيذ عملية التدقيق، من خلال فريق عمل يمتلك المعرفة الناتجة من تزاوج المعلومات مع الخبرة.

د- الاشراف على مهمة التدقيق المحاسبي والمالي: معنى الإشراف هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه المهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم. بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:³

¹ جلال الشافعي، مبادئ المراجعة، مكتبة المدينة، الرقازيق، 1984، ص ص 198-199.

² يحيى حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، بدون دار نشر، مصر، 1997، ص 180.

³ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص 139.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- توجيه المدققين المساعدين نحو تحقيق أهداف التدقيق.
- أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.
- ترتيب المهام حسب الأولويات.
- فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات.
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تباطؤهم في أداء مهامهم.
- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.
- هـ- ملفات التدقيق المالي والمحاسبي (أوراق العمل):** تعرف أوراق العمل طبعا للنشرة رقم 41 من معايير التدقيق على أنها: "السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها والاختبارات التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق"¹، والهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند التخطيط وممارسة الفحص، وتسمح له بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، كما تعتبر البيانات التي يتم إستخدامها لتحديد النوع المناسب من تقرير التدقيق، ويمكن التمييز بين ملفات التدقيق كما يلي:²
- الملف الدائم:** يُطلق عليه الملف الدائم لأنّ ما يحتويه من بيانات سوف يستمر لعدة سنوات، ما لم تطرأ بعض التغييرات على البيانات الواردة به، ويحتوي الملف الدائم للتدقيق على جملة من المعلومات الخاصة بالمؤسسة القانونية والمحاسبية.
- الملف الجاري (السنوي):** يتعلق هذا الملف بالمعلومات ذات الإرتباط فقط بالدورة المالية الجارية ويتضمن موضوع ومهمة التدقيق، كما يحتوي أيضا على تفاصيل وخطوات أعمال التدقيق للسنة الحالية.

والجدول الموالي يوضح محتويات الملف الدائم والسنوي:

الجدول 5: ملفات التدقيق المالي والمحاسبي (الدائم والجاري)

أولاً: ملف التدقيق الدائم	ثانياً: ملف التدقيق الجاري (السنوي)
يستخدم في حفظ الأوراق والمستندات والمذكرات الدائمة والتي تتضمن: - عرض موجز عن تاريخ المؤسسة وتطورها وطبيعة نشاطها، عنواها، وتفاصيل تنظيمية (تعليمات عامة، تعليمات تنظيمية، التعليمات الخاصة بكل قسم).	يستخدم هذا الملف لحفظ المعلومات التي تخص السنة محل التدقيق ويتضمن: - صورة من قرار الجمعية العامة الخاصة بتعيين المدقق وتحديد أتعابه. - تقرير المدقق عن تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق. - برنامج التدقيق، وخرائط تدفق أعماله، والتوقيت المطلوب لأداء التدقيق.

¹ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005، ص 179.² يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000، ص ص 72-73.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- ملخص العقد الابتدائي والقانون النظامي للمؤسسة. - نسخ من كل العقود المبرمة الهامة التي تدخل في نطاق عمل المدقق أو تؤثر على عمله. - الوثائق الرسمية للمؤسسة كالملف الجبائي الذي يتضمن نسخ التصريحات الجبائية للمؤسسة حسب التسلسل الزمني، وكذا نتائج الرقابات الجبائية التي خضعت لها فيما سبق. - الهيكل التنظيمي للمؤسسة، مع توضيح كل الأقسام ووصفها الوظيفي. - كشف بأسماء العاملين ومدي مسؤولية كل منهم، مع بيان صورة من توقيعاتهم. - مكونات النظام المحاسبي المطبق من دليل حسابات، ومجموعة مُستندية، ومجموعة دفترية. - صور من الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك لعدة سنوات سابقة. - ملخص لقرارات مجلس الإدارة والجمعيات العامة ومردود هذه القرارات على القوائم المالية. - قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية.	- البيانات المستخرجة من العقود والإرتباطات والمحاضر المختلفة، التي تؤثر في عملية التدقيق. - ميزان المراجعة عن العام الحالي. - الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي عن العام الحالي. - ملخص لما ورد بسجل الملاحظات والمتابعات مع إبراز الملاحظات التي لم يتم إستيفائها من قبل إدارة المؤسسة محل التدقيق. - كشوف التسويات الجردية. - محاضر الجرد. - محاضر التدقيق المحاسبي للسنة المالية السابقة - المصادقات التي تتعلق بالسنة الحالية. - كشوف تحليلية للإيرادات والمصروفات. - الكشوف التحليلية لبنود ومفردات الميزانية. - صورة من التقرير النهائي عن عملية التدقيق
---	--

المصدر: - أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص 435-439.

- زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والمراجعة، دار الراجية للنشر، الأردن، 2009، ص 79.

2.9 المرحلة الثانية: العمل الميداني: تبدأ هذه المرحلة عند انتقال العمل إلى مقر المؤسسة المراد تدقيقها، حيث يقوم فريق التدقيق بتطبيق البرنامج على الواقع من خلال تجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق، وإجراء الإختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المهمة، والكشف عن أيّ مشكل أو مخالفة أو إنحراف قد يحدث، وتختلف هذه الإجراءات تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها.

1- جمع أدلة الإثبات: حتى يقوم المدقق بإبداء رأيه المحايد لابد من حصوله على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة تمكنه من الحكم على العنصر محل الفحص والتعبير عن رأيه.

- مفهوم أدلة الإثبات: تعرف أدلة الإثبات في التدقيق على أنها: "كل ما يمكن أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض عليه من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية".¹

وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة (معياري رقم 500) أدلة الإثبات بأنها: " المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه".²

¹ وليام توماس، أمرسون هنكي، ترجمة وتعريب احمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، سلطان محمد علي السلطان، المراجعة بين التنظير والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، 2010، ص 311.

² ماجدولين زهير مهروسة، دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2017، ص 58.

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

- خصائص أدلة الإثبات: ينص المعيار الدولي رقم 500 على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخاصيتين هما:¹

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

✓ طبيعة العنصر على الفحص

✓ الأهمية النسبية المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر على الفحص.

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

✓ تكلفة الحصول على الدليل وتأثير ذلك على تكوين المدقق لرأيه.

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

- تقنيات الحصول على أدلة الإثبات: هنالك العديد من التقنيات للحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق وأهمها:

● **المستندات:** من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، حيث يتركز عمله في تدقيق المستندات من خلال فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه يجب أن يظل يقصًا لأنه بإستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع، ويوجد نوعان من المستندات مستندات داخلية وخارجية:²

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 175.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية-، مرجع سابق، ص 180.

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

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

● **الجرد الفعلي:** يعتبر الجرد الفعلي من أهم وسائل الحصول على أدلة إثبات، إذ يمكن إعطاء دليل مادي على الوجود الفعلي للإستثمارات والمخزونات، وذلك من خلال النتائج النهائية لعملية الجرد في جدول موقع عليه من الأطراف القائمة بالعملية.¹

● **التدقيق الحسابي:** يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات، الدفاتر، الكشوف والقوائم المالية، وذلك من الناحية المحاسبية فقط. ورغم بساطة هذه الوسيلة، إلا أنها ضرورية تمكن المدقق من التأكد من الصحة المحاسبية للخطوات المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.²

● **المصادقات:** أي الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة، كما تُعتبر أنجح الطرق المتاحة للمدقق للحصول على أدلة الإثبات والتي يُمكن الإعتماد عليها، فهذه الطريقة تُستعمل للتحقق من المبالغ المستحقة للمؤسسة وللغير، كما تستعمل كذلك في التحقق والتأكد من أرصدة حسابات البنوك على اختلاف أنواعها، وفي التحقق من ملكية المؤسسة للبضاعة المسجلة في حساب بضائع لدى الغير... الخ، توجد ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمدقق إستخدامها هي:³

✓ **مصادقات ايجابية بدون معلومات مرسله للمصادق:** يعني أن يرد المصادق عليها بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة منه، ومثال ذلك عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطاب الى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

✓ **مصادقات ايجابية بتضمينها بمعلومات يجب المصادقة عليها:** تتضمن هذه المصادقة المعلومات التي يطلب من الطرف الثالث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض وكمثال ذلك أن ترسل المؤسسة خطابا للعميل حول رصيده وتطلب منه أن يرسل خطابا إما كتابيا أو شفويا للمدقق بأنه مطابق أو غير مطابق.

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

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 136.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 56.

³ مصطفى عيسى خضير، المراجعة- المفاهيم والمعايير والإجراءات-، ط2، جامعة الملك مسعود، السعودية، 1996، ص 165.

● **الإستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل، عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبًا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى، نظرًا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحيز وفقًا لأهواء العميل.¹

● **نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي):** تشمل هذه الوسيلة إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترات السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس المجال، وهذه الوسيلة تحقق الأهداف التالية:²

✓ ملاحظة أيّ تغيرات جوهرية حدثت، ودراسة وتحليل أسبابها.

✓ استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية وعلاقة بعضها ببعض، لتحديد أيّ اتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها، ومن هذه النسب:

- نسبة إجمالي الربح إلى المبيعات. - نسبة صافي الربح إلى المبيعات. - نسبة الاقتراض إلى حقوق الملكية.

● **الفحص المُستندي:** حيث تعتبر من مهام المدقق الأكثر أهمية يقوم من خلالها بدراسة مدى إنتظام السجلات المحاسبية عن طريق القيام بالفحص (التدقيق المُستندي) والذي يتضمن:³

✓ التحقق من أن جميع العمليات الفعلية قد أثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة وفقًا للأسس والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

✓ التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر تخص المؤسسة فقط، مما يعني عدم تسجيل أيّ أحداث مالية في الدفاتر والسجلات لا تعتبر المؤسسة طرفًا فيها.

✓ التحقق من أن جميع العمليات المثبتة في الدفاتر مؤيدة بمُسْتَنَدات سليمة سواء كانت أدلة خارجية أو داخلية.

● **الفحص الانتقادي:** يقصد بالفحص (التدقيق) الإنتقادي الفحص السريع الخاطف للدفاتر، السجلات والحسابات، مع توجيه عناية خاصة إلى ما تحتويه هذه الدفاتر أو السجلات من مسائل غير عادية (شاذة) وإستخدام هذا الأسلوب يتطلب من المدقق مهارة خاصة وخبرة كافية.⁴

¹ عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص 87.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 207.

³ محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 161.

⁴ يحيى حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، مرجع سابق، ص ص 97-98.

● **الإجراءات التحليلية:** هي تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية ببعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق¹، وعلى هذا الأساس فإن عملية الحصول على أدلة الإثبات من طرف المدقق الداخلي لا تتوقف على عملية دراسة البيانات المالية فحسب، بل تمتد إلى القيام بالإجراءات التحليلية التي تهدف إلى التحقق من معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود البيانات المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المدقق.

● **إقرارات الإدارة:** قد يحصل المدقق على إقرارات كتابية من الإدارة لتأكيد الإستجابة لإستفسارات معينة، وعادة ما يحصل المدقق على إقرارات كتابية من الإدارة بشأن الأمور الجوهرية عندما لا يمكن التوقع بشكل معقول وجود أدلة تدقيق أخرى كافية ومناسبة أو عندما تكون الأدلة الأخرى المتحصل عليها ذات نوعية أقل².

● **نتائج تتبع الأحداث اللاحقة:** من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة، وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المدقق بفحصها، فمثلا قد يتأكد المدقق من صحة التزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جديد ذلك التسديد وسلامته³.

ب- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يتم دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الخطوات التالية⁴:

● **جمع المعلومات والحقائق عن نظام الرقابة الداخلية (الفحص المبدئي):** يتحقق ذلك عن طريق الإستفسار من الأشخاص في المستويات التسييرية المختلفة بالمؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف، وحتى يصل المدقق لفهم كافي حول هذا النظام يمكنه الإستعانة بالعديد من الأساليب التي تساعد على ذلك كقوائم الإستقصاء، وخرائط التدفق وغيرها.

● **مرحلة فهم وفحص النظام:** يحاول المدقق المحاسبي أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه، وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مرجع سابق، ص 252.

² أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، مرجع سابق، ص 318.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 129.

⁴ محمد لمين علون، نظام المعلومات والتدقيق الداخلي، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2019، ص ص 183-184.

تلخيصه بعد تتبعه للعمليات وهدف هذه المرحلة محدود متمثل في تأكد المدقق من أن الإجراءات موجودة فعلا وأنه مفهوم وأحسن تلخيصه.¹

● **تحديد مخاطر نظام الرقابة:** يتم ذلك من خلال تحديد مواطن القوة ومواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والهدف من هذه الخطوة السماح للمدقق بتحديد حجم الأدلة اللازمة في عملية التدقيق، بحيث إذا استطاع المدقق تقييم الخطر بشكل جيد ومواجهته أمكنه من تقليل حجم الأدلة التي سيستخدمها لتنفيذ عملياته التدقيقية.

● **التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:** حتى يتمكن المدقق من الإلمام وفهم المناخ الرقابي، وتدفع العمليات بالمؤسسة، فإنه يعتمد على خبرته السابقة بالمؤسسة، كما يقوم بعمل إستفسارات أو مراقبة العمليات أو فحص أوراق التدقيق للسنوات السابقة، كما يطلع على الخريطة التنظيمية ودليل الإجراءات بالمؤسسة، من أجل التعرف على تدفق العمليات ومسؤوليات كل من المختصين بجائزة الأصول وتنفيذ العمليات وإمساك السجلات.²

● **إختبارات الإلتزام (الإستمرارية):** تهدف هذه الإختبارات للتحقق من مدى تنفيذ إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة مقارنة مع الإجراءات المصممة مسبقاً، ومدى إلتزام الموظفين بتطبيق هذه الإجراءات والأساليب.

● **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** إعتماًداً على إختبارات الإستمرارية السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند التقييم الأولي لذلك النظام، وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبيّناً أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات، وفي هذا المجال يجب مراعاة العناصر التالية:³

- ✓ إعداد التقرير الذي يساعد على إبراز هذه النتائج النهائية.
- ✓ يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل والمحتوى.
- ✓ الاهتمام بالتقرير باعتباره وسيلة إتصال يمكن الاستفادة منها في أكثر من مستوى إداري.

¹ يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة-، فلسطين 2007، ص 114.

² لخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-، الجزائر، 2009-2010، ص 83.

³ رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر، الأردن 2011، ص 235.

ج- تدقيق الحسابات والقوائم المالية:

- **تعريف تدقيق القوائم المالية:** "هو اختبارات ينفذها المدقق على القوائم المالية من خلال إجراءات الاستفسار والتدقيق التحليلي لتحديد ما إذا كانت هناك تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها"¹

- أهداف تدقيق القوائم المالية: نذكر منها:²

- ابداء الرأي المهني المحايد حول مدى اعداد القوائم المالية وعناصرها وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- توصيل نتائج الفحص والتدقيق الى مستخدمي القوائم المالية حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات المناسبة.
- اظهار ما اذا كانت القوائم المالية وعناصرها تعرض بعدالة وصدق خاصة في ضوء الأهمية النسبية.
- اصدار تقرير تدقيق حول عدم تضليل القوائم المالية لمستخدميها نظرا لكونها تشمل جميع المعلومات والبيانات الايضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مضللة، وإذا تأكد المدقق من أن القوائم المالية غير عادلة أو لم يستطع التوصل الى رأي بسبب نقص الأدلة أو وجود ظرف ما تقع على المدقق مسؤولية اخبار مستخدمي تلك القوائم المالية بذلك في تقريره.
- التأكد من وجود ودقة المعلومات المسجلة في العمليات المالية والمحاسبية يمكن الاعتماد عليها وكافية لإعداد القوائم المالية.

- **إجراءات فحص وتدقيق الحسابات بالقوائم المالية:** وبعد أن ينتهي المدقق من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية، ويمكن توضيحها من خلال الدورات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة:

- **تدقيق دورة المبيعات والمقبوضات النقدية:** ومن أهم الإجراءات والأساليب المتبع من قبل المدقق المحاسبي في تدقيق دورة المبيعات والمقبوضات كما يلي:

- **التدقيق المستندي والحسابي للمبيعات:** يتمثل أسلوب تدقيق مستندي وحسابي للمبيعات كما يلي:³

✓ **التدقيق المستندي والحسابي للمبيعات الآجلة:** حيث يلزم على المدقق دراسة الآتي:

➤ **العقد أو طلب البضاعة بين المؤسسة والعميل.**

➤ **صور فواتير البيع ومطابقتها مع بيانات دفتر يومية المبيعات.**

¹ عبد الوهاب نصر، القياس والافصاح المحاسبي، ج 1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 09.

² محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، المجلد 12، العدد 12، الجزائر، 2013، ص 130.

³ محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والمراجعة الشاملة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 537-538.

- فحص أي خصم على هذه الفواتير والتحقق أنه تم بناء قرار معتمد من الإدارة المختصة.
- فحص وتدقيق الشروط والأسعار واعتماد إجراءات البيع.
- فحص عملية خروج البضاعة من المخازن وفي الحسابات المبيعات والزائن والتحقق من عدم إدراج البضاعة المباعة ضمن مخزون آخر الفترة.
- فحص وتدقيق التوجيه المحاسبي لعملية البيع من قيود وترحيل والعمليات الحسابية المختلفة.
- فحص وتدقيق حسابات الزائن خاصة في حالة المبيعات الآجلة مع تدقيق تسديدات الزائن النقدية لحساباتهم.
- ✓ **التدقيق المستندي والحسابي لمردودات المبيعات:** هذا المجال على المدقق أن يقوم بما يلي:¹
 - فحص وتدقيق بيانات صور الإشعارات الدائنة الخاصة بالمردودات ومطابقتها مع دفتر يومية مردودات المبيعات.
 - فحص وتدقيق عمليات الفترة الأخيرة من السنة (الشهر الأخير مثلا) للتحقق من عدم وجود تلاعب في المبيعات عن طريق تسجيل مبيعات صورية في نهاية السنة المالية ثم عمل قيود ومردودات مبيعات في بداية السنة التالية بهدف تضخيم رقم الأعمال ومن ثم رقم الربح.
 - فحص والتحقق من أن أي إشعارات خاصة بهذه المردودات قد تم اعتمادها من قبل الإدارة المسؤولة (المبيعات مثلا).
 - التحقق من أي عقود ومراسلات بين المؤسسة والعميل وأي إجراءات قد تقوم بها المؤسسة لتعويض الزبون عن بضاعة مردودة أو تالفة أو المصروفات إعادتها إلى المخزن.
 - يجب تدقيق عملية التسجيل الدفترية لهذه المردودات من قيود يومية وترحيل للحسابات الخاصة بها واختيار بعض العمليات الحسابية الخاصة بهذه المردودات.
- ✓ **التدقيق وفحص المبيعات النقدية مستنديا وحسابيا:** يلزم على المدقق فحص وتدقيق عملية البيع النقدي من خلال التحقق من إجراءات البيع وتحديد مدى سلامتها رقايا فعليه القيام بما يلي:
 - التحقق من أن المبيعات النقدية للبضاعة تتم من خلال تقسيم العمل على النحو التالي: (البائع: المسؤول عن البضاعة، الخزينة: يستلم الثمن من العميل، تسليم البضاعة: مطابقة بيانات الفاتورة مع بيانات صورتها المرفقة مع البضاعة ثم تسليم البضاعة).
 - على المدقق التحقق من عهدة البائع ومطابقة قسائم البيع بالمبالغ الموردة في الخزينة وملاحظة تسلسلها.
 - على المدقق التحقق من أن مجموع كشوف النقدية تم تسجيلها في دفتر الصندوق العام.

¹ محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والمراجعة الشاملة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق)، مرجع سابق، ص 539-540.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

➤ على المدقق فحص وتدقيق فواتير وقسائم البيع ومطابقتها مع كشوف تفريغ هذه القسائم، وتدقيق مجموع هذه الكشوف مع كشوف النقدية المعدة من قبل أمين الخزينة.

➤ على المدقق التحقق من أن عمليات البيع النقدي تم تسجيلها في دفتر النقدية للمبيعات وتدقيق قيود اليومية الخاصة بذلك.

● **التدقيق المستندي والحسابي لدورة المقبوضات:** تتمثل إجراءات التدقيق المستندي والحسابي المتبعة من طرف المدقق لتدقيق دورة المقبوضات كما يلي:¹

✓ **التدقيق المستندي:** تتصف تدقيق المقبوضات بالصعوبة كون الأدلة في تدقيق المقبوضات كلها خارجية، أما المستندات والمقبوضات كلها داخلية تحرر داخل المؤسسة، ويلجأ المدقق إلى المستندات من طرف ثالث كالبنك في حالة إيداع المقبوضات لدى البنك ويعتمد على إشعارات البنك الدائنة وكشوف الحسابات ومصادقات العملاء على كشوف حساباتهم والدفاتر (دفتر البريد الوارد ودفتر الشيكات الواردة).

✓ **التدقيق الحسابي:** يتأكد المدقق من صحة الجاميع الرأسية والأفقية في دفتر النقدية ومختلف خاناته إلى جانب التحقق من الترحيلات التي تمت في الدفاتر النقدية إلى دفتر أستاذ العملاء.

● **التدقيق التحليلي لدورة المبيعات والمقبوضات:** يمكن إستخدام مجموعة من النسب وتحليل الاتجاه والتي يتم إستخدامها بشكل متكرر في تدقيق حسابات المبيعات والمتحصلات النقدية الحسابات المرتبطة بها التي تساعد إجابة إدارة المؤسسة لأسئلة ونتائج التدقيق التحليلي يعمل مدقق على تفسيرها وجمع الأدلة اللازمة عنها، ويمكن توضيح ذلك في الجدول أدناه:²

الجدول 6: الإجراءات التحليلية للدورة المقبوضات والانحرافات المتوقعة

التحريفات المحتملة	الإجراءات التحليلية
- الزيادة أو النقص في المبيعات وحساب المدينين	- مقارنة نسب مجمل الربح من ذات النسب للعام السابق على (مستوى كل خط إنتاجي)
- الزيادة أو النقص في حسابات المبيعات وحساب المدينين	- مقارنة قيم المبيعات شهريا (على كل خط إنتاجي) خلال الفترات الزمنية المختلفة
- الزيادة أو النقص في مردودات ومسموحات المبيعات وحساب الدائنين	- مقارنة مردودات ومسموحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالي المبيعات مع ذات النسبة للعام السابق (على مستوى كل خط إنتاجي)
- التحريفات في حساب المدينين وحساب قائمة الدخل ذات الصلة.	- مقارنة أرصدة العملاء الفردية ذات قيمة معينة مع ما يقابلها من الأعوام السابقة.
- التعرف على حساب المدينين غير قابلة للتحويل التي لم يتم تكوين مخصص لها.	- مقارنة مصروف الديون المدومة كنسبة من إجمالي المبيعات ومع ما يقابلها في السنوات السابقة.

¹ عبد الفتاح الصحن، وآخرون، مرجع سابق، ص 265.² أمين السيد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 69.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- مقارنة عدد الأيام التي طلبت بها حسابات المدينين دون تحصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة.	- الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير قابلة للتحصيل ومصرفات الديون المدومة.
- مقارنة معدل دوران المدينين بنظيرها في السنوات وبيانات الصناعة بالعام السابق.	- الزيادة أو النقص في حسابات مخصصات الديون غير قابلة للتحصيل ومصرف غير قابلة للتحصيل ومصرف الديون المدومة.
- مقارنة خصومات المبيعات كنسبة من الإيراد مع نظيرها في العام السابق أو بيانات الصناعة.	- الزيادة أو التدنيه في خصومات المبيعات.
- تقدير مصروف عمولة المبيعات عن طريق ضرب صافي الإيراد في متوسط معدل العمولة ومقارنته مع مصروف عمولة المبيعات المسجل بالدفاتر.	- الزيادة أو التدنيه لمصروف عمولة المبيعات والمستحقات المرتبطة.

المصدر: أمين السيد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 69.

- **تدقيق العمليات المالية الأصول الجارية وغير الجارية:** تتمثل أهم إجراءات التدقيق دورة الأصول أو غير الجارية بصفة عامة سواء تلك المتعلقة بالأراضي أو المعدات والتجهيزات وغيرها وكذا الأصول غير الجارية المتمثلة أساسا في المخزونات أو المنتجات المصنعة كما يلي:

• **تدقيق دورة الأصول الثابتة:** تتمثل إجراءات التدقيق فيما يلي:

✓ **التدقيق المستندي:** يهدف المدقق من خلال قيامه بالتدقيق المستندي للأصول الثابتة التحقق مما يلي:¹

➤ التحقق من وجود الأصل في نهاية السنة المالية وأثبت حيازة المؤسسة له ويقوم بالجرد الفعلي للأصول.

➤ التحقق من الملكية المؤسسة للمستندات الأصول (الفواتير والعقود).

➤ التحقق من قيمة الأصل من خلال إطلاع المدقق على مستندات للتأكد من قيمة الأصل.

➤ التحقق من حقوق الغير من هذه الأصول من خلال تدقيق الوثائق والمستندات والعقود يمكن التحقق من ملكية المؤسسة للأصل أو أن هناك حقوق للآخرين.

➤ تدقيق بيانات أمر الشراء، بيانات الفاتورة، المطابقة بين أمر الشراء والفاتورة، تدقيق محضر الإستلام لهذه الأصول.

✓ **التدقيق الحسابي:** يسعى المدقق من ذلك في:²

➤ التحقق من البيانات المسجلة دفترية بالنسبة لهذه الأصول.

➤ التحقق من توزيع المصروفات الرأسمالية على الحسابات والأقسام المختلفة من خلال اهتلاكه.

➤ التحقق من صحة احتساب اهتلاك الأصول الثابتة وفق للطرق المستخدمة سابقا وبنفس المعدلات وكذلك صحة احتساب اهتلاك الإضافات أو التنازلات عنها.

¹ عبد الفتاح الصحن، وآخرون، مرجع سابق، ص 172.

² محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والمراجعة الشاملة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق)، مرجع سابق، ص 360-362.

- التحقق من أن مجموع سجل الأصل المعين يتساوى مع رصيد حساب الأصل بدفتر الأستاذ.
- التحقق من صحة عمليات الجرد المادي لهذه الأصول وأنها تتفق والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- التحقق من التخلص من بعض الأصول سواء بالبيع أو التجريد لتحديد الربح أو الخسارة وأن قيمة الأصل قد استبعدت من سجل الأصل وأن اهتلاكه تم تعديله.
- ✓ **التدقيق التحليلي:** يمكن استخدام مجموعة من النسب وتحليل الاتجاه والتي يتم استخدامها بشكل متكرر في تدقيق الأصول الثابتة وتعد إجابات موظفي المؤسسة لأسئلة ونتائج التدقيق التحليلي مساعد للمدقق على تفسيرها:¹
- مقارنة نسبة مصروف الاهتلاك على إجمالي تكلفة الأصول الثابتة بما يقابلها بالسنوات السابقة.
- المقارنة الشهرية أو السنوية لحسابات مصاريف الإصلاح والصيانة، مصروف التوريدات، المعدات الصغيرة وما يقابلها بالسنوات السابقة.
- مقارنة نسبة إجمالي التكلفة الصناعية على بعض مقاييس الإنتاج بما يقابلها في السنوات السابقة.
- **تدقيق دورة الإنتاج والمخزونات:** ويتم وفق الاجراءات التالية:²
- ✓ **التدقيق المستندي:** والتي تتم بتدقيق:
 - تشغيل أوامر الشراء من خلال تقييم واختيار الرقابة على الطلبات الشراء وأوامر الشراء المرتبطة بالمخزونات كجزء من المشتريات والمدفوعات.
 - تقرير الإستلام للتعرف على كمية وجودة المخزونات التي تم حيازتها.
 - طلب المواد الخام إلى الإنتاج بناء على طلب مصادق عليه من شخص مسؤول وهو يوضح الكمية ونوع المواد المطلوبة.
 - المستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون من خلال عمليات النقل وتحديد دقيق للكميات والمواصفات ومقارنة الكمية مع المعلومات في الملف الرئيسي للمخزون.
 - الملف الرئيسي لجرد المخزون حيث يتم فحص المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المواد الخام، ويتم اختبار المستندات الداعمة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة من خلال فحص المبيعات من المنتجات التامة الصنع إلى العملاء كجزء من دورة المبيعات والمقبوضات.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الاطار النظري والإجراءات العلمية، ج 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 270.

² محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والمراجعة الشاملة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق)، مرجع سابق، ص ص 463-464.

➤ سجلات تكلفة الوحدة الواحدة وتسمح بتحديد وتقييم رصيد آخر المدة بناء على التصميم والإستخدام الجيد لهذه السجلات.

➤ فحص وتدقيق تقييم المخزون وذلك بتقييم هذا المخزون عن الاطلاع على الملف الدائم ليتأكد من الأساس المستخدم في التقييم مع التركيز المدقق على مجموعة من: أسعار العناصر الهامة والكميات الكبيرة، مدي ملائمة تسعيرة الاصناف مع الأسلوب المستخدم، أسباب تغيير المؤسسة لتغيير أساس تسعير المخزون.

✓ **التدقيق الحسابي:** حي يكون هدف المدقق من هذا الإجراء ما يلي:¹

➤ التحقيق من العمليات الحسابية لعمليات المخزون للتأكد من عدم الوقوع في الاخطاء عند القيام بالجرد أو التقييم.

➤ فحص وتدقيق أهم العمليات والحسابات ذات العلاقة بالمخزون كلها أو البعض منها، من خلال المشتريات التي تمت خلال السنة، والأصناف الصادرة من المخازن بالكمية والقيمة.

➤ فحص وتدقيق عملية التسجيل الدفترية في دفتر الأستاذ المخزون للتحقق من أن الرصيد الفعلي للمخزون يطابق الرصيد الدفترية من ناحية ورصد بطاقة الصنف من ناحية أخرى.

➤ مدى التأثير التغيير في تقييم المخزون على القوائم المالية وخاصة إذا كان جوهريا ومؤثرا وعلى المدقق بحث أي فروق وأسبابها وناقش مع المسؤولين في المؤسسة ويشترك في تسويتها ومعالجتها ويضمن ذلك في تقريره بنتائج التدقيق.

✓ **التدقيق التحليلي:** تظهر إجراءات التدقيق التحليلي غالبا بين الحسابات وتكشف المخاطر غير الواضحة عند التقويم العادي للخطر؛ أن إجراءات التحليلية تبين مثلا الاتجاهات التي تساعد المدقق في تقويم الخطر وتشمل هذه الاتجاهات:²

➤ إستخدام الإنتاج وانحرافات الأسعار.

➤ العلاقة بين عناصر تكلفة الإنتاج.

➤ دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة/متوسط مخزون الإنتاج التام) يدقق هذه العلاقة بالمقارنة مع السنة السابقة ومعه توقعات الموازنة.

➤ الانتاج الفعلي ومستويات المخزون مع اتجاهات السنة السابقة وتوقعات الموازنة.

➤ شطب المخزون غير قابل للبيع والذي تقادم فنيا أو تنزيل قيمته بالمقارنة مع الموازنة والسنة السابقة.

➤ انحرافات المواد والعمل والمصروفات غير المباشرة.

¹ محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والمراجعة الشاملة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق)، مرجع سابق، ص 464.

² حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 272.

3.9 المرحلة الثالثة: إعداد تقرير التدقيق المالي والمحاسبي: يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث ان تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات.

أ- مفهوم تقرير التدقيق المالي والمحاسبي: هناك العديد من التعاريف نذكر منها:

* يعرف على أنه: "المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمؤسسة وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحاييد لمدقق الحسابات على القوائم المالية محل التدقيق، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مدقق الحسابات لأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.¹

* وعرف على أنه: "التقرير هو الوسيلة التي يعبر بها المدقق عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية."²

* كما عرف أيضا بأنه: "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق."³

انطلاقا مما سبق، يمكن تعريف تقرير التدقيق المحاسبي هو بمثابة مخرجات لعملية التدقيق لو افترضنا أنها نظام معلومات له مدخلات ومخرجات يكون في شكل وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا، يدي فيه رأيه الفني المحاييد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض إستخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية.

ب- الاعتبارات الشكلية والعامة في إعداد التقارير: لذلك تم تقسيم معايير اعداد تقرير المدقق المحاسبي إلى أربعة معايير هي كالتالي:⁴

- يجب ان ينص تقرير المدقق عند ابداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية.
- يجب ان ينص تقرير المدقق عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية التدقيق لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند اعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.
- يجب ان تكون القوائم المالية المستعملة للإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكاف.
- يجب ان يكون تقرير المدقق ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند ابداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المدقق ان يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم ابداء رأيه.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 82.

² مصطفى حسنين خضير، مرجع سابق، ص 122.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 2، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص 20.

⁴ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية -، مرجع سابق، ص 81.

- ج- عناصر تقرير التدقيق المحاسبي والمالي:** يجب على المدقق المحاسبي عند إعداد تقريره أن يراعي توفر بعض المتطلبات النمطية من حيث الشكل والمضمون، وتمثل هذه الأجزاء فيما يلي:¹
- **عنوان التقرير:** بحيث يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوانا يميزه بأنه تقرير مدقق مستقل.
 - **الجهة الموجه لها التقرير:** حيث يجب أن يوضح في تقريره الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير وهو مجلس الإدارة أو المساهمين وذلك على أساس أنه تم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة للشركاء.
 - **فقرة تمهيدية:** تحدد هذه الفقرة القوائم المالية التي يغطيها تقرير التدقيق والتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة ومسؤولية المدقق المحاسبي عن تدقيقه، وإبداء رأي مهم فيها لأن مسؤولية الإدارة تكون مباشرة أما مسؤولية المدقق تكون غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية والملائمة.
 - **فقرة النطاق:** هي التي تصف عبارات عامة ومركزة على ما قام به المدقق ودون ذكر أي تفاصيل، وتحديد ما إذا كانت عملية التدقيق قد أنجزت وفقا لمبادئ التدقيق المقبولة قبولا عاما، وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص فيجب الإشارة إليها في هذه الفقرة وذلك على أن يتم التوضيح أكثر في فقرة وسطية تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.
 - **فقرة الرأي:** في هذه الفقرة ينقل المدقق لمن يهمهم الأمر استنتاجه في القوائم المالية التي قام بفحصها والتي تقوم على أساس من أدلة التدقيق والتي جمعها.²
 - **الفقرة التوضيحية:** يقوم المدقق المحاسبي بإضافتها الى التقرير حسب الظروف وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المدقق هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأي أما في حالة الامتناع عن ابداء الرأي، فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية أما إذا كانت الظروف التي تم توضيحها لا تؤثر على ابداء الرأي النظيف من طرف المدقق المحاسبي، فالفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي.
 - **توقيع المدقق المحاسبي:** يجب أن يوقع التقرير من قبل المدقق المحاسبي وذلك حتى يتمكن التأكد على قبول المدقق لمسؤولياته.
 - **تاريخ التقرير:** يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه المدقق المحاسبي إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المدقق عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية.

¹ راجع: - عبد الفتاح الصحن، وآخرون، مرجع سابق، ص 320-328.

- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية، جامعة فرحات عباس - سطيف-، الجزائر، 2010-2011، ص 42-43.

² بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 43.

د- أنواع تقرير المدقق المحاسبي: توجد أنواع عديدة من تقارير التدقيق المحاسبي قد يقوم المدقق بإعدادها، وهذا التنوع ناتج عن اختلاف رأي المدقق في القوائم المالية التابع لاختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيام بعملية التدقيق، ويمكن تقسيمها كالتالي:

- من حيث درجة الالتزام: تنقسم هذه التقارير إلى نوعين:¹

- **تقارير التدقيق الخاصة:** يقصد بها تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون، والتي يكون المدقق ملزما قانونا بتقديمها في مناسبات خاصة وتكون وفقا لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير التدقيق عن الرقابة الداخلية وأيضا تقرير التدقيق لغرض النظام الضريبي، فهي لا تتعلق بنشاط المؤسسة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، وتقدم مستقلة كون أن المسائل التي تعد بشأنها لا تتعلق بباقي التقارير الأخرى، ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المدقق يمكن ذكر:
- ✓ الاتفاقيات التي ترم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها.
- ✓ إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المدقق.
- ✓ يعد المدقق تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة.
- ✓ يعد تقريرا خاصا يحدد فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة.
- ✓ يعد المدقق تقريرا خاصا يبين فيه زيادة أو نقصان رأس مال المؤسسة أو في حالة إندماجها مع مؤسسات أخرى.

- **تقارير التدقيق العامة:** وهي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم تدقيقها على شكل تقرير موقع من طرف مدقق خارجي مستقل ويكون هدفه إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمدقق هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بتدقيقها، وبصفة عامة فالتقارير المالية للتدقيق تتضمن قيام المدقق بالفحص والتحقق من البيانات المالية والمحاسبية، حيث يكون مسؤولا عن مدى صدق تلك البيانات والمعلومات من عدمها وليس على إجراءات الإدارة التي تعمل على إعدادها وعرضها.

- من حيث نوع إبداء الرأي: تنقسم تقارير التدقيق المحاسبي إلى:²

- **التقرير النظيف (بدون تحفظ):** يعتبر التقرير النظيف معبرا عن رأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المالية، وهو لا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، وهو من أكثر تقارير التدقيق قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية التدقيق لأنه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي،

¹ شكري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجعة وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة - بومرداس -، الجزائر، 2015، ص ص 42-43.

² شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص 43.

فهذا التقرير يعبر عن التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها وتأكده من سلامة القوائم المالية، ويصدر المدقق المحاسبي هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية:

✓ تأكد المدقق من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى.

✓ تأكد المدقق من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصداره التقرير.

✓ تأكد المدقق من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مضللة.

● **التقرير المتحفظ:** يطلق عليه إسم "التقرير المقيد" وهو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المدقق في التقرير المقيد بتقييد فقرتي المحتوى والرأي أو تقييد فقرة الرأي فقط، حيث يتم إصدار التقرير المتحفظ وفق الحالة الأولى عندما لا يتمكن المدقق من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير التدقيق المعمول بها، ويصدر تقريراً متحفظاً في الحالة الثانية عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها، حيث يجب على المدقق أن يضيف إلى تقريره فقرة توضيحية تبين فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ، فالمدقق في هذه الحالة يجب عليه استخدام مصطلح "ماعدأ أو "وبإستثناء" أي أن باقي البيانات المالية الأخرى لا تتنافى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمدقق راضي عنها، وعموماً تتمثل هذه التحفظات في:¹

✓ في حالة وجود قيد على عمل المدقق الخارجي كمنعه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو عدم السماح له بالحصول على مصادقات العملاء أو عدم تمكنه من الاطلاع على وثائق المؤسسة.

✓ في حالة وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية فهذا يدل على عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

✓ في حالة وجود الخلاف بين المدقق وإدارة المؤسسة بخصوص عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية حيث يمكن أن يكون النقص في الإفصاح يصعب استكمالها في تقرير المدقق فيجب أن يشير إليه.

● **التقرير السالب (العكسي أو المعارض):** فالتقرير السلبي يقرر بأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية وأنها لا تعبر عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويصدر المدقق رأياً سلبياً إذا كانت القوائم المالية تحتوي القصور من ناحية العدالة بحيث أن إبداء رأي متحفظ لا يعتبر تحذيراً كافياً. وإذا كان المدقق يعلم أن القوائم المالية غير عادلة فلا يجوز له الامتناع عن إبداء الرأي فيها.

¹ مصطفى حسين خيضر، مرجع سابق، ص 604.

● **الامتناع عن ابداء الرأي:** يرفض المدقق المحاسبي المصادقة على الحسابات السنوية عندما يقدر بأن عدد وخطورة الاختلالات والأخطاء المكتشفة هي كالكشوف المالية التي لا تقدم كافة ضمانات الانتظام والصدق، وفي هذه الحالة يجب أن يكون رفض المصادقة مبررا ومدعما بأكبر قدر ممكن من المعلومات لتمكين اتخاذ القرارات اللازمة عن دراية، كما ينتج رفض المصادقة أيضا من:¹

✓ وجود عوائق لا يمكن التغلب عليها لمراقبات المدقق المحاسبي.

✓ رفض قاطع من المسيرين لإجراء تعديلات جوهرية على بعض الحسابات أو بنود الميزانية أو حذف أوجه قصور خطيرة على أداة المحاسبة وفقا لملاحظات وتوصيات المدقق المحاسبي.

✓ صعوبة تقييم المدقق لفرض استمرارية المؤسسة وصعوبة حصوله على الأدلة والبراهين المدعمة لرأيه.

وفي حالة عدم إبداء المدقق لرأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية التي قام بتدقيقها يمكن أن يؤثر ذلك سلبا على المؤسسة محل التدقيق، لذا يجب أن يكون للمدقق هنا مبرراته بشأن عدم إبدائه الرأي لأنه إذا ثبت العكس فسوف يلاحق قانونا في مجال مسؤوليات المدقق (التأديبية، المدنية، الجزائية)، وفي بعض البلدان كالجائز فإن تقرير عدم إبداء الرأي يجبر فيها القانون المدقق أن يتبع إجراءات إضافية كإخطار الجهات القضائية وإطلاعها على حالة المؤسسة.²

هـ - مراحل إعداد التقرير عن المهمة ومتابعة التوصيات: هذه المرحلة تُعتبر الأخيرة في إنجاز المهمة وتمثل في الخطوات التالية:³

- **التقرير الأولي للتدقيق:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات، وهذا التقرير يُعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

- **حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم:** يتم عقد إجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ مهمة التدقيق والأشخاص المدقق أعمالهم، وفي هذا الإجتماع يقوم الفريق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعومة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المدقق أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين، وتظهر في حالتين:

¹ محمد بوعبيدة، وآخرون، تقارير المراجعة الخارجية من منظور التشريع الجزائري، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 02، جامعة محمد بوقرة - بومرداس -، الجزائر، 2019، ص 125.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 57.

³ راجع: - عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 521.

- عمر اقسام، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 7.

- يقدم المدقق أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي النزاع.
- عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المدقق على نقطة النزاع.
- **التقرير النهائي:** لدى الإنتهاء من العمل يجب على المدقق الداخلي تقديم تقريره في صورته النهائية، سواء كان دوريا أو حسب كل عملية يقوم بها، ففي الحالة الأولى عليه أن يقدم تقريره في نهاية كل دورة معينة، أما الحالة الثانية يقدم تقريره بعد الإنتهاء من تدقيق كل فرع أو كل قسم أو وحدة إنتاجية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والإختلالات التي أكتشفت خلال عملية التدقيق ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناءً.
- ويجب أن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب، ولغرض أن يكون التقرير مفيداً يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:¹
- ✓ أن يعتني بكتابته بحيث يحوى على النقاط التي يرغب في إيصالها إلى ذهن القارئ، فعليه إبراز النقاط المهمة ووضع التوصيات اللازمة لها.
- ✓ أن يحوى التقرير على ما يجب من جداول وإحصاءات لغرض توضيح النقاط في التقرير.
- ✓ أن يوضح التقرير الغرض من القيام بكل مهمة ليتمكن القارئ من إستيعاب الأمور التي إستحدثت والتي ظهرت في التقرير.
- ✓ أن يوضح التقرير المدى الذي عمل بموجبه، فيوضح كل الخطوات التي قام بها بشكل تفصيلي كما يوضح الأمور الأخرى التي لم تدخل في نطاق العملية.
- ✓ أن يبين التقرير النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي ورأيه فيها، وما إذا كان لديه أيّ إقتراح بناءً حوله.
- من خلال كل ما سبق فإنه على العموم يجب أن تقتضي عملية التدقيق المحاسبي ما يلي:²
- التخطيط الميداني والورقي.
- توصيل النتائج إلى مجلس الإدارة.
- فحص وتقييم المعلومات التي تم التوصل إليها.
- المتابعة لتنفيذ النتائج والتوصيات.
- **متابعة تنفيذ التوصيات:** بعد إقتراح المدقق المحاسبي مجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

¹ صبيح الطحان، أصول التدقيق الحديث، ج1، ط2، مطبعة الزمان، بغداد، 1976، ص ص233-234.² صبيح الطحان، مرجع سابق، ص 234.

10. المحور الثامن: التدقيق المالي والمحاسبي في الجزائر

مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدة مراحل نتيجة للإصلاحات التي قامت بها لتنظيم المهن المحاسبية ومهنة التدقيق خاصة، وتم إصدار مجموعة من القوانين لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وضمان السير الحسن و التطبيق الجيد لهذه المهنة.

1.10 التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي والمالي في الجزائر: مر تطور مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر عبر المراحل التالية:

أ- المرحلة الأولى من 1969 إلى 1979: تعد مهنة محافظ الحسابات من المهن القديمة، نظمها القانون الفرنسي الصادر عام 1967 ولكن محافظي الحسابات في ذلك الوقت لم يتمتعوا باستقلالية ولا بسلطة حقيقية ولا بنفوذ لأن القانون كان ينظر إليهم على أنهم مجرد أتباع للجمعيات العمومية، لا يتطلب منهم امتلاك مؤهلات علمية لممارسة مهنتهم، وبصدر قانون 1969 صححت هذه الوضعية ومهدت الطريق لمحافظي الحسابات للقيام بمهامهم على أحسن وجه.¹

وتعتبر سنة 1970 نقطة تحول للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، فلقد تم تكريس أول مراقبة للمؤسسات الوطنية بموجب الأمر 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، ونصت المادة 39 من هذا القانون على: "يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مندوبي الحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو الهيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصومة."²

وفي الأمر رقم 71-81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، بموجبه نظمت مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة بموجب من خلال تنظيم مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، حيث قام هذا الأمر بتأسيس "المجلس الأعلى للمحاسبة" تحت وصاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.³

¹ أعمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2000، ص 199 .

² المادة رقم 39، أمر رقم 69-107، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 110، الصادرة في 31 ديسمبر 1969، ص 1805.

³ الأمر رقم 71-81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 107، الصادرة في 29 ديسمبر 1971، ص ص 1852-1858.

وفي المرسوم 173/70 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، تم تحديد واجبات ومهام مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد تم اعتبار محافظ الحسابات بصفة مراقب دائم للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة، المعينين من قبل وزير المالية، من بين:¹

- مراقبون عامون للمالية
- مراقبو المالية
- مفتشو المالية
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.
- وأوكلت لمحافظي الحسابات المهام التالية:²
- المراقبة البعيدة لشروط انجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية أو مالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- فحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة إقتصادية أو مالية.
- متابعة إعداد الموازنات والحسابات أو الكشوفات طبقا لمواصفات الخطة.
- تدقيق مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

ب- المرحلة الثانية من 1980 إلى 1990: أدت إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانيات، إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات، مما دعا إلى إعادة الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة، ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة الحسابات، منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت له صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة، والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 لإنشاء مجلس المحاسبة، وألغى هذا القانون صراحة المادة 39 من الأمر 107/69 وضمها المرسوم 173/70 الخاص بمحافظ الحسابات، حيث أعطى القانون 05/80 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسيير الهيئات العمومية أو تستفيد منها مهما كان وضعها القانوني، كما نصت المادة 05 من هذا القانون على: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين يتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصدقيتها"³

¹ المادة رقم 1، المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16/11/1970، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية والشبه العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 97، الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 1970، ص 1439.

² المادة رقم 2، المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16/11/1970، مرجع سابق، ص 1439.

³ المادة 5، القانون 05/80 المؤرخ في 01/03/1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 10، الصادرة بتاريخ 4 مارس 1980، ص 338.

ودخلت مهمة محافظ الحسابات في فراغ قانوني إلى غاية صدور قانون رقم 01/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث ألغى هذا القانون كل القيود الإدارية البيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل محافظ الحسابات بما يمكنه من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية.¹

ج- المرحلة الثالثة من 1991 إلى 2010: في هذه المرحلة تم تحرير مهنة محافظ الحسابات بعد إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي تأسست بموجب قانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991، أين نصت المواد من 27 إلى غاية 48 من هذا القانون على شخص محافظ الحسابات، مهامه، شروط تعيينه، وحقوقه²، ثم صدر المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992 يتعلق بإنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين ويهتم بشؤون المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق حيث يسعى إلى ضمان حقوقهم وتحقيق مطالب أخرى مختلفة³، وتناول المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مجلس النقابة الوطنية⁴، كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ بتاريخ 30-11-1996 يتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية الغير مستقلة.⁵

د- المرحلة الرابعة من 2010 إلى الوقت الحالي: تميزت هذه الفترة بإصدار التشريع الجديد الذي ينظم المهن المحاسبية، وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وأهم ما جاء فيه:⁶

¹ قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 02، الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988، ص ص 30-38.

² من المادة 27 إلى المادة 48، المرسوم 91-08 المؤرخ في 27-04-1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 1 ماي 1991، ص ص 651-658.

³ المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992، يتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات محاسبين معتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 03، الصادرة بتاريخ 14 جانفي 1992، ص ص 82-84.

⁴ المرسوم 96-136 المؤرخ في 05-04-1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17-04-1996، ص ص 04-09.

⁵ المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية...، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 01-12-1996، ص ص 13-14.

⁶ المرسوم رقم 10-01 المؤرخ في 29-06-2010، يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص ص 04-13.

- منح الاعتماد للمهن المحاسبية وتنظيمها ومتابعتها أصبح من مهام المجلس الوطني للمحاسبة بالإضافة إلى مهامه الأخرى.

- تأسيس ثلاث هيئات مهنية: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن أجل شرح محتوى هذا القانون وتدعيمه أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية من بينها:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.²

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجل إرسالها.³

وبتاريخ 24-06-2013 تم إصدار قرار رقم 30 يتعلق بمعايير اعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات، وهو قرار صادر من وزارة المالية يحدد مجموعة من معايير لإعداد تقرير من قبل محافظ الحسابات، كما يبين محتوى ومضمون كل تقرير وفقا لمختلف أنواع التقارير والتي ذكرها القرار بالتفصيل في ملحقه، من بين أهم أنواع التقارير: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، تقرير حول الاتفاقيات المنظمة، تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية، تقرير حول استمرارية الاستغلال... وغيرها.⁴

وخلال الفترة من 2016 إلى 2018 تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية:

- **المقرر رقم 02** المؤرخ في 04-02-2016 هذا المقرر صدر من المجلس الوطني للمحاسبة، يحتوي على بعض المعايير التدقيق الجزائرية والتي تتماشى مع معايير التدقيق الدولية، يحتوي هذا المقرر على : معيار 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق، معيار 505 التأكيدات الخارجية، معيار 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة، معيار 580 التصريحات الكتابية.⁵

¹ المرسوم 11-30 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02-02-2011، ص ص 20-23.

² المرسوم 11-32 المؤرخ في 27-01-2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02-02-2011، ص ص 23-25.

³ المرسوم 11-202 مؤرخ في 26-05-2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجل إرسالها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، الصادرة بتاريخ 01-07-2011، ص ص 23-25.

⁴ هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية، والاندماج في الاقتصاد العالمي المجلد 12، العدد 25، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2018، ص 197.

⁵ المقرر رقم 02، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 04-02-2016.

- **المقرر رقم 150** المؤرخ في 11-10-2016 حيث أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر آخر يحتوي على أربعة معايير تدقيق جزائرية، معيار 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، معيار 500 العناصر المقنعة، معيار 510 مهام التدقيق الأولية: الأرصاد الافتتاحية، معيار 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.¹

- **المقرر رقم 23** المؤرخ في 15-03-2017 إضافة للمعايير السابقة أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر آخر يحتوي على أربعة معايير تدقيق جزائرية، معيار 520 الاجراءات التحليلية، معيار 570 استمرارية الاستغلال، معيار 610 استعمال أعمال المدققين الداخليين، معيار 620 استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق.²

- **المقرر رقم 77** المؤرخ في 24-12-2018 من خلال هذا القرار أصدر المجلس الوطني للمحاسبة أربعة معايير تدقيق جزائرية، معيار 230 وثائق التدقيق، معيار 501 العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة-، معيار رقم 530 السبر في التدقيق، ومعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.³

2.10 الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر: تسيير مهنة التدقيق في الجزائر من مجموعة من الآليات

التي تعمل على التنظيم الجيد لهاته المهنة، وذلك من خلال هيئات مشرفة على عملية التدقيق وتتمثل في:

أ- **المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:** نصت المادة 05 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 على أنه: " تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها"، وتقوم المنظمة الوطنية باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 09، 10، 11 من نفس القانون بما يلي:⁴

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

- الدفاع على كرامة أعضائها.

¹ المقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 11-10-2016.

² المقرر رقم 23، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 15-03-2017.

³ المقرر رقم 77، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 24-12-2018.

⁴ المواد 05، 09، 10، 11، المرسوم 91-08 المؤرخ في 27-04-1991، مرجع سابق، ص 652.

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة.

- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.

- نشر مقياس الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفية تطبيقها.

ب- المجلس الوطني للمحاسبة: تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، وطبقا للمادة 02 من المرسوم: " يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بطلب منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية"، وتمثل صلاحيات المجلس طبقا للمادة 03 من نفس المرسوم فيما يلي:¹

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها.

- إنجاز أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال تنمية استخدام الأدوات والطرق المحاسبية.

- اقتراح كل التدابير التي تدخل في إطار التوحيد المحاسبي واستغلال العقلاني.

- الإفصاح إبداء الرأي والتوصيات بشأن مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

وتنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية

- لجنة مراقبة النوعية. - لجنة الاعتماد، لجنة التكوين.

- لجنة الانضباط والتحكيم.

ج- التنظيمات المهنية: حسب نص المادة 14 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 فإنه: "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين للممارسة هذه المهن، ويسير كل منها من خلال مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية"، كما نصت المادة 16 من نفس القانون " على أن هذه التنظيمات الثلاث تعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة ممثلا عنه تحدد رتبته وصلاحيته عن طريق التنظيم".²

¹ المادتين 02، 03، المرسوم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 56، الصادرة بتاريخ 29-09-1996، ص 18.

² المادتين 14، 15، المرسوم 10-11، مرجع سابق، ص 06

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

يعتبر المصنف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية مكلف في إطار القانون:¹

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها. - الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرفها. - إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إعداد الأنظمة الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.
- تساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعير الخدمات إعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.

3.10 أنواع التدقيق المحاسبي والمالي في الجزائر: يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع للتدقيق في الجزائر وهي:²

- أ- **التدقيق القانوني (audit légal):** أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات (Commissaire aux compte)
- ب- **التدقيق التعاقدية (Audit contractuel):** هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
- ج- **الخبرة القضائية (Expertise judiciaire):** هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

4.10 معايير التدقيق الجزائرية: يمكن إيجازها في الجدول الموالي:

الجدول 8: معايير التدقيق الجزائرية

البيان	إسم المعيار	رقم المعيار	تاريخ الصدور
يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق، كما يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	210	المقرر رقم 02 المؤرخ في 04-2016
عالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، حيث يكمن هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.	التأكيدات الخارجية	505	

¹ المادة 15، المرجع نفسه، ص6.

² مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، الجزائر، يومي 8 و9 مارس 2005، ص 27.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

يهدف المعيار إلى الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.	الأحداث اللاحقة	560	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11- 2016-10
يهدف المعيار إلى الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.	التصريحات الكتابية	580	
يهدف هذا المعيار إلى بيان إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية تدقيق الكشوف المالية وبمخصص التدقيقات المتكررة، حيث يتضمن هدف وبرنامجا للتخطيط ومسؤولية المدقق عنها خصوصا عند اشراك المدقق لأعضاء آخرين، العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعدادها، مع القيد بالإجراءات المنصوص عليها بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاص، والتواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق طبقا لقواعد الأخلاقية المعنية.	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	300	
يوضح هذا المعيار أهداف المحقق وهي الوصول إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية المعلومات التي تم جمعها التي تمكنه من استخلاص نتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه، حيث تضمن تفصيلا لخصائص العناصر المقنعة من حيث الكفاية، الدلالة والمصادقية.	العناصر المقنعة	500	
يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق، حيث مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية لمفترقة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق، وبالتالي على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية حول الأرصدة الافتتاحية خصوصا إذا كانت تحوي اختلالات تؤثر على الكشوف المالية للدورة الجارية، وإن الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للمفترقة الجارية مع التسجيل المحاسبي لمتغيرات الحاصلة فيها بصفة ملائمة.	مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية-	510	
يشير هذا المعيار إلى واجبات المدقق والتزامه بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، في تقرير كتابي وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وقدم هذا المعيار نموذجا لتقرير المدقق حول الكشوف المالية.	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	700	
يعالج هذا المعيار: - استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها. - إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.	الإجراءات التحليلية	520	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15- 2017-03
يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.	استمرارية الاستغلال	570	
يعالج هذا المعيار الجزائي للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.	استخدام أعمال المدققين الداخليين	610	
يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفايات الأخذ باستنتاجات الخبير.	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار، ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.	وثائق التدقيق	230	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24- 2018-12
يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية، عند حصوله على العناصر المقتنعة الكافية والمناسبة وفقا للمعايير، 300(ردود المدقق في تقييم المخاطر) و500 (العناصر المقتنعة) وكذا المعايير الأخرى، وذلك فيما يتعلق بالمخزونات كالقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية.	العناصر المقتنعة - اعتبارات خاصة -	501	
يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعة تفصيلية وتقييم نتائج السبر، والهدف من تطبيق هذا المعيار هو حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذم اختيرت منه العينة.	السبر في التدقيق	530	
يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة تحديدا، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315 و330 ومعايير أخرى، التقديرات المحاسبية.	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	540	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مقررات المصدرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية

5.10 مهنة المدقق الخارجي في الجزائر: يقوم بها شخص خبير ومستقل عن إدارة المؤسسة، يعرف بالمدقق الخارجي كما قد يطلق عليه المحاسب القانوني أو مراجع الحسابات، أو محافظ الحسابات ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية، وتتركز أعمال التدقيق الخارجي في تدقيق القوائم المالية إلى جانب إمكانية القيام بتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات.

1- ماهية محافظ الحسابات (المدقق الخارجي): هناك تعاريف ومفاهيم مختلفة لمحافظ الحسابات، وهناك تعدد في المصطلحات، فمنهم من يقول المدقق الخارجي، ومنهم من يقول المدقق، وفي الجزائر يطلق عليه اسم محافظ الحسابات. رغم تعدد المصطلحات كما هو مشار إليه لكن يبقى المفهوم واحد.

- مفهوم محافظ الحسابات (المراجع الخارجي)

➤ **تعريف المدقق الخارجي:** هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم المدقق الخارجي سنذكر البعض منها:

* حسب المادة 22 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: " هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول به".¹

¹ المادة 22، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص ص 7-9.

* عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته (715 مكرر 4) كما يلي: " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين محافظ للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظامها وصحتها".¹

* هو ذلك الشخص الذي يكون قانوني ومستقل ومحايّد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة، ويمكن الاعتماد عليه، حيث تعرض عليه كافة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وأن تحمل هذه المعلومات المحاسبية رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها، أي أن محافظ الحسابات كممثل قانوني هو شخص له اسم خاص وتحت مسؤوليته الخاصة يقوم بمهمة اختبار شرعية وصدق حسابات المؤسسة التي يقوم بتدقيق قوائمها المالية المختلفة²، تستنتج من التعريف السابق أن:

✓ محافظ الحسابات ممثل ثانوي عن الشركاء.

✓ محافظ الحسابات شخص يمارس مهنة خاصة، تسمح له بمهمة المراقبة تحت اسمه ومسؤوليته الخادمة.

✓ محافظ الحسابات مكلف بمراقبة محاسبة المؤسسات وإثبات السير الحسن لها.

➤ **خصائص مهنة محافظ الحسابات:** وتمثل فيما يلي:³

- **الاستقلالية والموضوعية:** حتى يتسنى للمدقق من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراجعة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم، وباختصار يكفي أن نشير إلى منع محافظ الحسابات حسب المادة 64 من قانون رقم 10 - 01 من المهمات التالية:

✓ كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

✓ كل عمل مأجور يقتضي القيام صلة الخضوع القانوني.

✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون.

✓ الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لدى نفس المؤسسة.

✓ كل عهدة برلمانية.

¹ المادة 715 مكرر 4، القانون المعدل بمرسوم تشريعي رقم 93 - 08، المتعلق بمراقبة شركات المساهمة، المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري، الجزائر 2007، ص 188.

² إلياس شاهد، وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 02، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي - الجزائر، 2017، ص 09.

³ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الدنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 99 - 101.

- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- **الكفاءة المهنية:** كما سبق وأشرنا في معايير التدقيق، فتدقيق الحسابات تستدعي من المدقق تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق، وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة " محافظ الحسابات " لا بد أن يقوم على:
- ✓ شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته.
- ✓ التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إضافة إلى ذلك بنص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.
- وبهذه الكفاءات يتحمل المراجع كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- **سر المهنة:** إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للتدقيق، الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها إلا إذا ألزم القانون إفشاء سر المهنة كما تنص عليه المادة 72 من القانون رقم 10-01:
- لا يتقيد محافظ الحسابات بالسري المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما:
- ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- ✓ بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- ✓ بناء على إرادة موكلهم.
- ✓ عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 3 من نفس القانون.
- ✓ كما يجب على المدققين المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم.
- ب- **أساسيات محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في الجزائر**
- **مؤهلات محافظ الحسابات (المدقق الخارجي):** حسب المادة 7 من المرسوم التنفيذي 11-30: يلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المترشحين لممارسة مهنة محافظ الحسابات للتسجيل في الجدول بإرسال الوثائق التالية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:¹
- ✓ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين: وتتمثل في:
- شهادة مصادق عليها من الاعتماد.
- شهادة الجنسية الجزائرية.

¹ المادة 7، المرسوم التنفيذي 11-30، مرجع سابق، ص 21.

- مستخرج من سجلات شهادة ميلاد 12. - مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3.
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار المقرر المهني.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقييمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين. - ستة (6) صور شمسية على خلفية بيضاء.
- تصريح شرقي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.
- ✓ بالنسبة للأشخاص المعنويين: وتتمثل في:¹
- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض إعماله.
- نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع رأس مال المؤسسة قيد التكوين.
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي بعدها الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول.
- النسخة الأصلية للمحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية للممارسة المهنية.
- نسخة مصادق عليها من عقد، أداء اليمين. - ستة (6) صور شمسية على خلفية بيضاء.
- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للمؤسسات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة من مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.

¹ المادة 7، المرسوم التنفيذي 11-30، مرجع سابق، ص 21 - 22.

ج- تنظيم مهنة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في الجزائر

➤ **كيفية تعيين محافظ الحسابات:** توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات، والسائد أنه يعين من قبل الجمعية العامة العادية وهذا الأصل الذي حددها المشرع الجزائري، ويتعين على محافظ الحسابات أو مدير المؤسسة أو تجمع محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصي عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.¹

- تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادين للمساهمين: بالنسبة لشركة المساهمة فان محافظ الحسابات يعين من طرف المستفيدين من المراقبة في المؤسسة وتقوم الجمعية العامة بذلك بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المادة (26) من القانون 10-01 " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهم كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية "، كما يمكن أيضا أن يعين أكثر من محافظ حسابات، وفي هذه الحالة فان كل واحد منهم يمارس مهنة طبقا لأحكام هذا القانون.

وبمقتضى المادة (03) من المرسوم التنفيذي 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات.²

- الاستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات

✓ **تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة:** " حيث أجازت المادة (600) من القانون التجاري هذه العملية بقولها: " يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلة المراقبة الأولون ومحافظ الحسابات في القوانين الأساسية"، وهذا التعيين تسيير تأسيس المؤسسة.³

✓ **تعيين محافظ الحميات من طرف الجمعية العامة التأسيسية:** أكدت عليه المادة (600) من القانون التجاري ومحتواها كالتالي: " تثبت هذه الجمعية أن وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات. كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلة المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم".²

¹ المادتين 30 و26، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص 8.

² المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، مرجع سابق، ص 23.

³ المادة 600 المعدلة، القانون المعدل بمرسوم تشريعي رقم 93 - 08، مرجع سابق، ص 153.

✓ **تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء:** الهدف من هذا التعيين هو ضمان السير العادي للمؤسسة، " إذا فشلت المشاورات أو لم تمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات، يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو مؤسسة، بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان " (المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 32-11).¹

لا تطبق أحكام هذا المرسوم إذا تم تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء وبالتالي عدم إعداد دفتر الشروط المشار إليه سابقا (المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 32-11).³

➤ انتهاء مهام محافظ الحسابات:

- **انتهاء المدة المحددة قانونا:** تنتهي مهامه بانتهاء المهلة التي عين لها طبقا لنص المادة 27 من القانون 01-10 التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابل للتجديد مرة واحدة، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلفا أو عن طريق القضاء، ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.²

- **إستقالة محافظ الحسابات:** نصت المادة 38 من قانون 01-10 على حق محافظ الحسابات في الاستقالة: " يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة ".
" ولا يجوز أن يكون الدافع للاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية، لذلك وضع المشرع في هذه المادة شروطا خاصة بالاستقالة وهي: ³

✓ إعطاء شرح مفصل للأسباب الموضوعية.

✓ إعطاء إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر لمنح الوقت للمؤسسة لاتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة.

✓ إعداد تقرير مفصل عن المراقبات والإثباتات التي توصل إليها.

✓ ألا تسبب هذه الاستقالة أضرارا للمؤسسة.

- **عزل محافظ الحسابات:** إذا توفر الشروط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار القضائي بناء على طلب يقدم من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، الشركاء أو المساهمين، الجمعية العامة.

¹ المادة 15، المرسوم التنفيذي رقم 32-11، مرجع سابق، ص 24.

² المادة 27، القانون رقم 10 - 01، مرجع سابق، ص 8.

³ المادة 38، المرجع نفسه، ص 8.

- وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه: لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية العلاقة المبنية على الاعتبار الشخصي كما هو الحال علاقة محافظ الحسابات بالمؤسسة الخاضعة لرقابته لأن المحافظ المعين من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في الشخص المحافظ وأمانته وكفاءته.

- اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة وإفلاسها: لأنه يمكن حل المؤسسة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية، وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف، وفي حالة قيام المؤسسة بالاندماج مع مؤسسة أخرى قصيد إنشاء مؤسسة جديدة (اندماج بالمزج) أو في حالة ابتلاعها من طرف مؤسسة أخرى أكبر منها (الاندماج بالضم). في هاتين الحالتين يؤدي حل المؤسسة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في المؤسسة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبر محافظا للحسابات في المؤسسة الناتجة عن عملية الاندماج.

د- قواعد وآداب السلوك المهني: وتتمثل في الآتي:

➤ حقوق محافظ: للمحافظ العديد من الحقوق تتمثل في الآتي:¹

- حق الاطلاع: يحق لمحافظ الحسابات الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت.
- حق طلب البيانات والإيضاحات: يحق للمراجع القانوني ان يطلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب.
- حق الحصول على صورة الإخطارات المرسلة للمساهمين: من حق محافظ الحسابات الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي ترسلها مجلس الإدارة لهم لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين : يحق لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها.
- حق مناقشة اقتراح عزله: يحق لمحافظ الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين.
- حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه : يحق لمحافظ الحسابات قانونا أن يدقق الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

¹ حياة سايجي، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي-، الجزائر، 2017-2018، ص ص 35 -36.

- **تحديد وقت الجرد:** يحق لمحافظ الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة.

➤ **واجبات محافظ:** لقد حددت التشريعات والقوانين لمختلف البلدان الواجبات الرئيسية للمدقق بالإضافة إلى وجود واجبات عرفية أو ضمنية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹

- يجب على المدقق عند القيام بمباشرة أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات أن يلتزم بالأصول المهنية، وأن يبذل العناية الكافية في تأدية مهامه، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن يشير وان يشير بوضوح الى مدى كفاية وملائمة الإفصاح فيها.

- يجب على المدقق أن يراعي الالتزام بالقوانين النافذة، وأن يتأكد من تطبيقها بصفة مستمرة من قبل عملائه.

- يجب على المدقق أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهاراته، وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة، وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه.

- يجب على المدقق أن يعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاوله المهنة، وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق.

- يجب على المدقق أن يقوم بالتخطيط للملائم لتنفيذ العمل وتقسيمه على المساعدين والإشراف عليهم، كما يجب أن يوقع بنفسه على أوراق العمل.

- يجب على المدقق عند إعداد تقارير التدقيق أن يشير إلى استخدام القواعد المحاسبية المتفق عليها، وأن يشير إلى الثبات في تطبيقها واستخدامها.

- يجب على المدقق أن يمسك السجلات والمستندات الخاصة بأعمال مكتبه، والتي تعطي صورة واضحة وكاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله، كما يجب تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات، وحفظها لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تاريخ إصدار التقرير، مع حفظ نسخة من التقارير والقوائم المالية، ويلزم حفظ الوثائق المشار إليها حتى وإن توقف عن مزاوله المهنة لأي سبب من الأسباب.

- يجب على المدقق أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابيا بما تم اكتشافه من اختلاسات من أموال الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها، وكذا بما تم اكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق. وبصفة عامة يجب إبلاغ الجهات المعنية كتابيا بكافة الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والإفصاح عنها في تقريره.

¹ عبد سعيد شريم، لطيف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط2، دار الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2011، ص ص 81-82.

- يجب على المراجع أن يفصح عما إذا كانت الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها ومراجعتها منتظمة طبقاً للأصول والنظم المحاسبية، وأن يلفت النظر كتابياً إلى أي مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها، وعليه الإفصاح عن ذلك في تقريره.

- يجب على المراجع أن يتلو تقريره في الجمعية العامة، ويكون لكل مساهم حق مناقشة التقرير وطلب إيضاحات بشأن الوقائع الواردة فيه.¹

هـ- مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

➤ **مسؤوليات محافظ الحسابات:** تنبع المسؤولية القانونية للمدقق من عدم التزامه في ممارسته لمهامه المهنية بالقوانين والأنظمة، سواء مع عملائه أو المجتمع أو قواعد ومعايير السلوك المهني. وتنقسم المسؤولية القانونية للمدقق إلى:

- **المسؤولية الانضباطية (التأديبية):** إن مهمة تدقيق الحسابات هي في الواقع وفي جميع الدول تنظمها قوانين ومراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، كما تمارس هذه المهنة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي (المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية في حالة الجزائر)، وتنشأ المسؤولية الانضباطية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها.²

- **المسؤولية المدنية:** يتوجب على المدقق أن يؤدي عمله بمستوى من العناية المهنية والمهارة المعقولة طبقاً للأصول المهنية، فإذا أهمل في القيام بواجباته المهنية مما تسبب في إلحاق الضرر بالعميل أو الغير، فإنه يكون في هذه الحالة مسؤولاً عن تعويض الضرر مالياً، إلا أنه يتوجب التفرقة بين حالة الإهمال وبين الخطأ في التقدير فالمدقق (حسب بعض الاجتهادات القانونية) يكون مسؤولاً عن تعويض الضرر الناشئ عن الإهمال، أما إذا أخطأ في تقديره ونجم عن ذلك ضرراً أصاب العميل، فإنه لا يكون مسؤولاً عن تعويض الضرر.³

- **المسؤولية الجنائية:** لقد أوضحنا في الفقرة السابقة أن المسؤولية المدنية للمدقق تتمثل في مسؤوليته تجاه عميله وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المدقق الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم الضرر، أما المسؤولية الجنائية للمدقق فيتعدى الضرر فيها

¹ عبد سعيد شرتم، لطيف حمود بركات، مرجع سابق، ص 82.

² عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011، ص 52.

³ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، مصر، 2009، ص ص 56-57.

نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم تدقيقها، ليصل إلى المجتمع ككل، والمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، يتعرض فيها من يقترب أي من المخالفات التي تنشؤها إلى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما. ومن الأعمال والتصرفات التي تترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي:¹

- تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة.

- تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجالات اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة، ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

- إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة، وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية.

- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين.

- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة، مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى المؤسسة المنافسة.

➤ مهام محافظ الحسابات: تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:²

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

- يفصح أن صحة الحسابات السنوية مطابقة للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدي رأيه في شكل خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المسيرين أو المديرين.

- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

¹ عبد السلام عيد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 63

² المواد 23، 24، 25، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص 07.

- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات اعداد:¹
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبررة.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص حول ملاحظة تهديد محتمل على استمرار المؤسسة.

¹ المادة 25، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص 07.

11- المحور التاسع: دراسة حالة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات للمخزونات للمؤسسة X
نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الإستغلال (المشتريات، الرواتب والأجور، المخزونات والتشبيكات... إلخ)، ومن أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات للمؤسسة X، لا بد من معرفة واقع تطبيق نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في المؤسسة محل الدراسة.

1.11 إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التموين بالمؤسسة X

تتم عملية الشراء مهما كان نوعها (مواد ولوازم، تموينات أخرى، مواد البناء... إلخ) بالمؤسسة X وفقاً للمرسوم الرئاسي 12-23 مؤرخ في 2012/01/18 الخاص بتنظيم الصفقات العمومية، وتتم عملية الشراء وفقاً للإجراءات التالية:

- أ- تحدد مصلحة الوسائل العامة إحتياجات كل الدوائر والمصالح سنوياً، بعد ذلك تُعدّ وتحرر إستشارة تحتوي جميع هذه الإحتياجات (ممكن تكون هذه الإستشارة مفتوحة وقد تكون محدودة).
- ب- بعد الموافقة على هذه الإحتياجات يتم إعلان إستشارة لإقتناء مواد ولوازم أو تموينات أخرى، من خلال لوحات الإعلانات بالمؤسسة X، مديرية التجارة، غرفة التجارة والصناعة، ومنظمة أرباب العمل.
- ج- تقوم إدارة المؤسسة X بمختلف إجراءات المناقصات لإختيار الموردين، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- وضع دفتر شروط للمستلزمات المراد شراؤها يحتوي على جميع الشروط الكيفية والكمية لهذه المستلزمات.
- إجراء مناقصة للموردين.
- إنشاء لجنة فتح الأظرفة: هي اللجنة التي تستقبل عروض الموردين في أظرفة مغلقة ومختومة، تحتوي على الأسعار المقترحة من طرفهم، وترتب بحسب الوصول.
- إنشاء لجنة تقييم العروض: تقوم هذه اللجنة بتقييم عروض الموردين وتحدد مدى إحترام ملفاتهم للشروط والمعايير الموجودة في دفتر الشروط، وينتج عن هذه الخطوة إعداد محضر لترتيب الموردين حسب العروض التي يقدمونها.
- بعد فتح الأظرفة ودراسة الأسعار يتم إختيار المورد بناءً على عاملين هما: + أحسن جودة. + أقل سعر.

➤ بعد إختيار المورد، تقوم مصلحة المنازعات والشؤون القانونية، بإعداد عقد بين مؤسسة X والمورد وعادة يكون عقد سنوي، يتم الإمضاء عليه من طرف الأطراف المتعاقدة.

د- إعداد وصل الطلب (Bon de Commande) يُحرّر من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة ويُمضى من طرف المدير العام للمؤسسة X، يُعدّ وصل الطلب من 4 نسخ، نسخة تُمنح للمورد ونسختين تمضى من طرف

المورد، نسخة منهما تمنع لمصلحة المحاسبة، والأخرى تعاد الى مصلحة الوسائل العامة، أما الرابعة تبقى بدفتر طلبيات الشراء.

هـ - عند إقتناء المشتريات يقدم المورد للشخص المكلف بالشراء فاتورة الشراء ممضية ومختومة من طرف المورد + المشتريات.

و - تسلم المشتريات من المواد الأولية والتموينات الأخرى لقسم الإستلام (أمين المخزن) فيقوم بالتأكد من مطابقة مواصفاتها من الناحية الكمية والنوعية المستلمة مع طلبية الشراء ومحتوى الفاتورة قبل التخزين.

ز - بعد عملية التأكد من مطابقة مواصفات المشتريات قد يُصادف حالتين هما:

- الحالة الايجابية (التطابق): يُحرّر أمين المخزن وصل إستلام المشتريات (Bon de Réception) يُمضي من طرفه ورئيس المصلحة، يُحرّر وصل الإستلام من 4 نسخ، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة والثانية لمصلحة الوسائل العامة، والثالثة تسلم لقسم تسيير المخزونات مع نسخة من الفاتورة، والرابعة تبقى في قسم الإستلام.

- الحالة السلبية (عدم التطابق): يتم مناقشة الأمر فوراً مع المورد لتغطية هذا الاختلاف.

ح - يُحرّر رئيس مصلحة الوسائل العامة إشعار بالتسوية (AVIS DE REGLEMENT) بتكلفة المشتريات يمضى من طرف رئيس دائرة الموارد البشرية، يُرسل إلى رئيس دائرة المالية والمحاسبة.

ط - يُحرّر الشيك أو أمر التحويل (ORDER DE VIREMENT) من طرف أمين الصندوق ويمضى من طرف رئيس دائرة المحاسبة والمالية والمدير العام لمؤسسة X لتسديد قيمة المشتريات.

ي - كما يتم الإمضاء من طرف رئيس دائرة المحاسبة والمالية والمدير العام لمؤسسة X على إشعار بالتسوية أيضا.

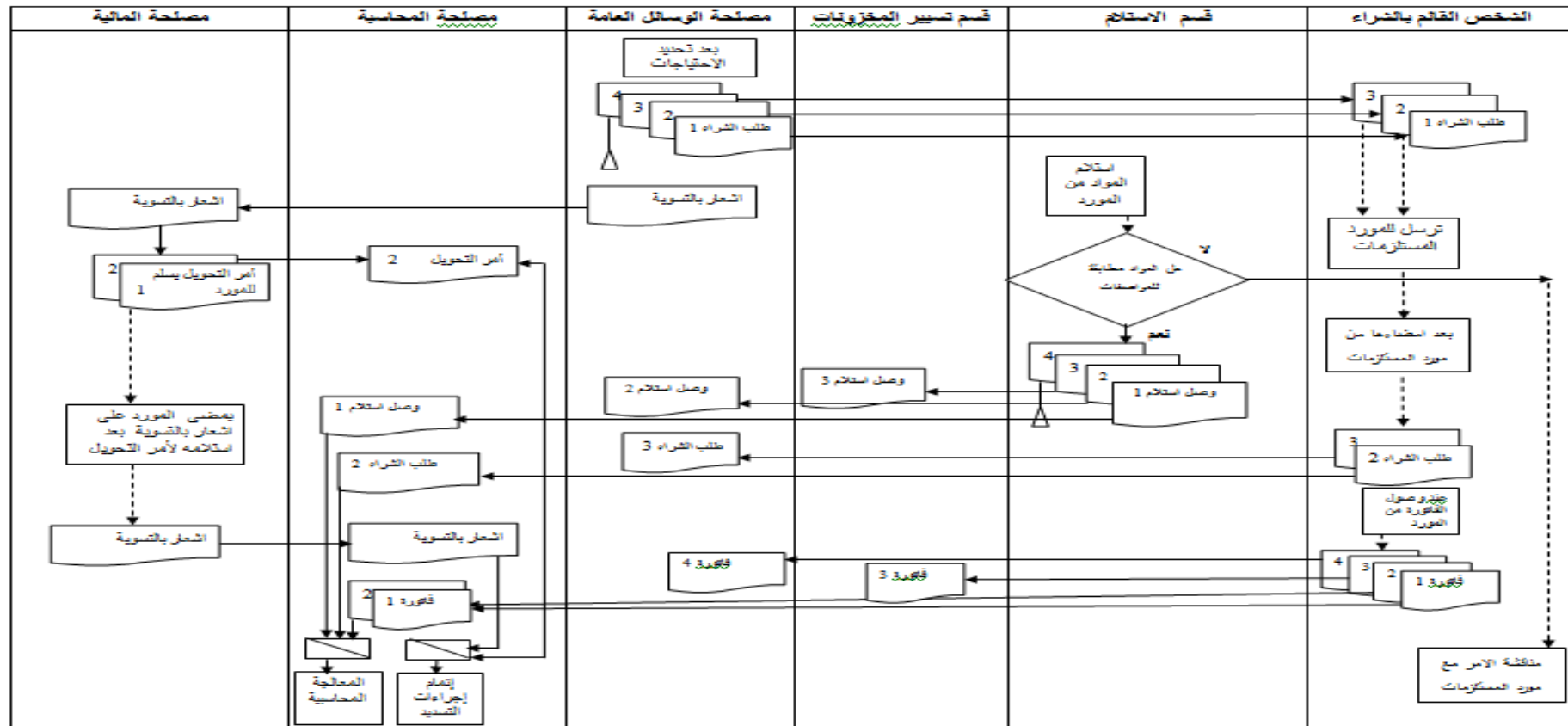
ك - يسلم الشيك للمورد (حالة الدفع بشيك) ويقوم بإمضاء على إشعار بالتسوية، ويُسلم هذا الأخير بعد الإمضاء إلى مصلحة المالية.

ل - يُقدم ملف مكون من:

وصل الطلب + نسختين من فاتورة الشراء + وصل الإستلام + نسخة من إشعار بالتسوية + صورة طبق الأصل من أمر التحويل لمصلحة المحاسبة للتسجيل المحاسبي.

والشكل الموالي يبيّن خريطة تدفق إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بنشاط الشراء بمؤسسة X

الشكل رقم (01): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط شراء المستلزمات بالمؤسسة X



المصدر: من إعداد المؤلف

2.11 إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بالمؤسسة X

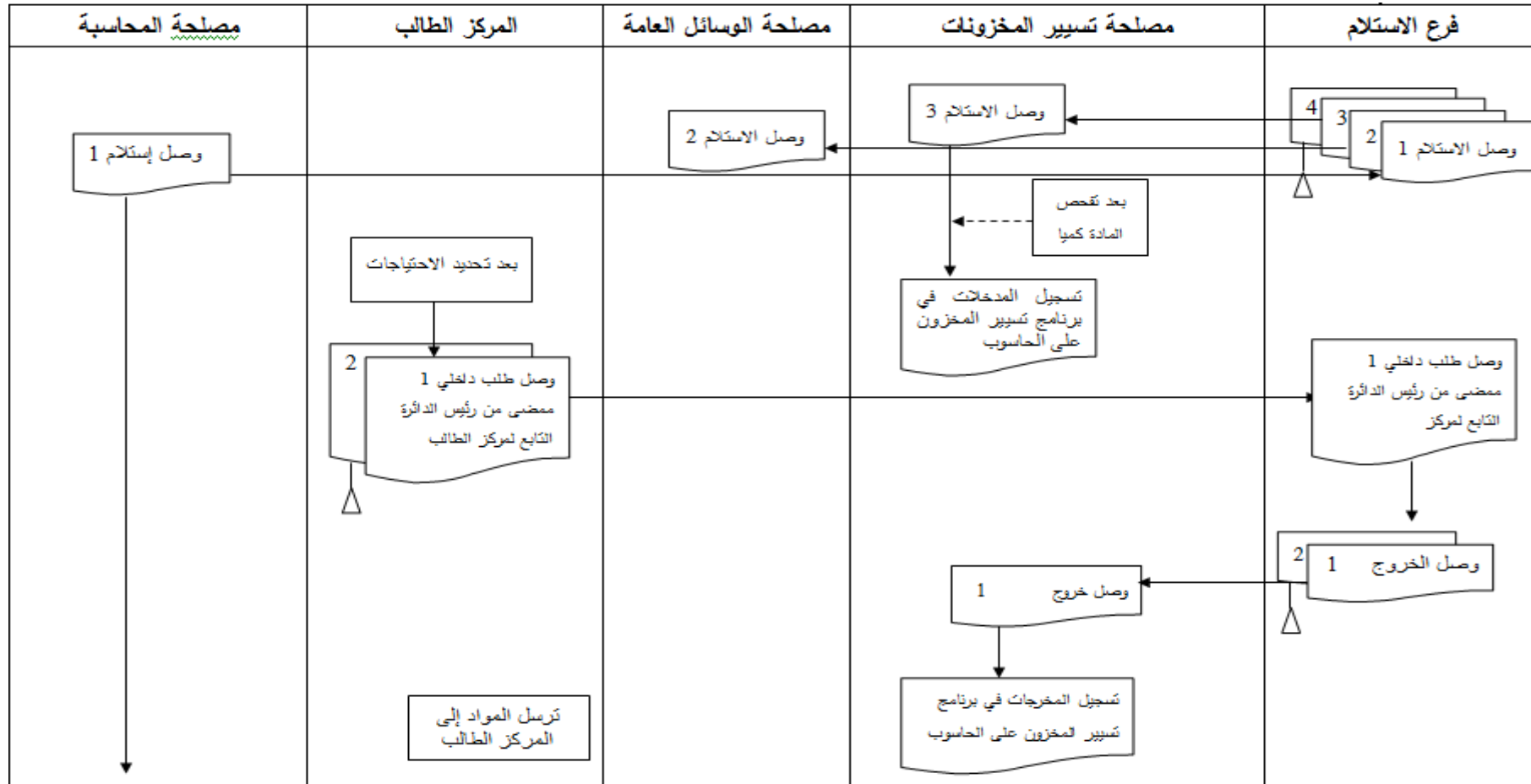
أ- عملية دخول المواد واللوازم من المخازن: تسلم المشتريات من المواد الأولية والتموينات الأخرى لمصلحة الوسائل العامة، قسم المخزون فيقوم أمين المخزن بمقارنة المواد من الناحية الكمية مع ما هو مسجل في الفاتورة ووصل الطلب، بعد التأكد يُحرَّر وصل إستلام المشتريات (Bon de réception) من 4 نسخ يُمضي من طرفه ورئيس المصلحة، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة والثانية لرئيس مصلحة الوسائل العامة مع صورة طبق الأصل من الفاتورة، النسخة الثالثة تُسلم لقسم تسيير المخزونات مع نسخة من الفاتورة، والنسخة الرابعة تبقى في دفتر وصولات الإستلام (لدى أمين المخزن).

ب- عملية خروج المواد واللوازم من المخازن: تتم هذه العملية وفقا للإجراءات التالية:

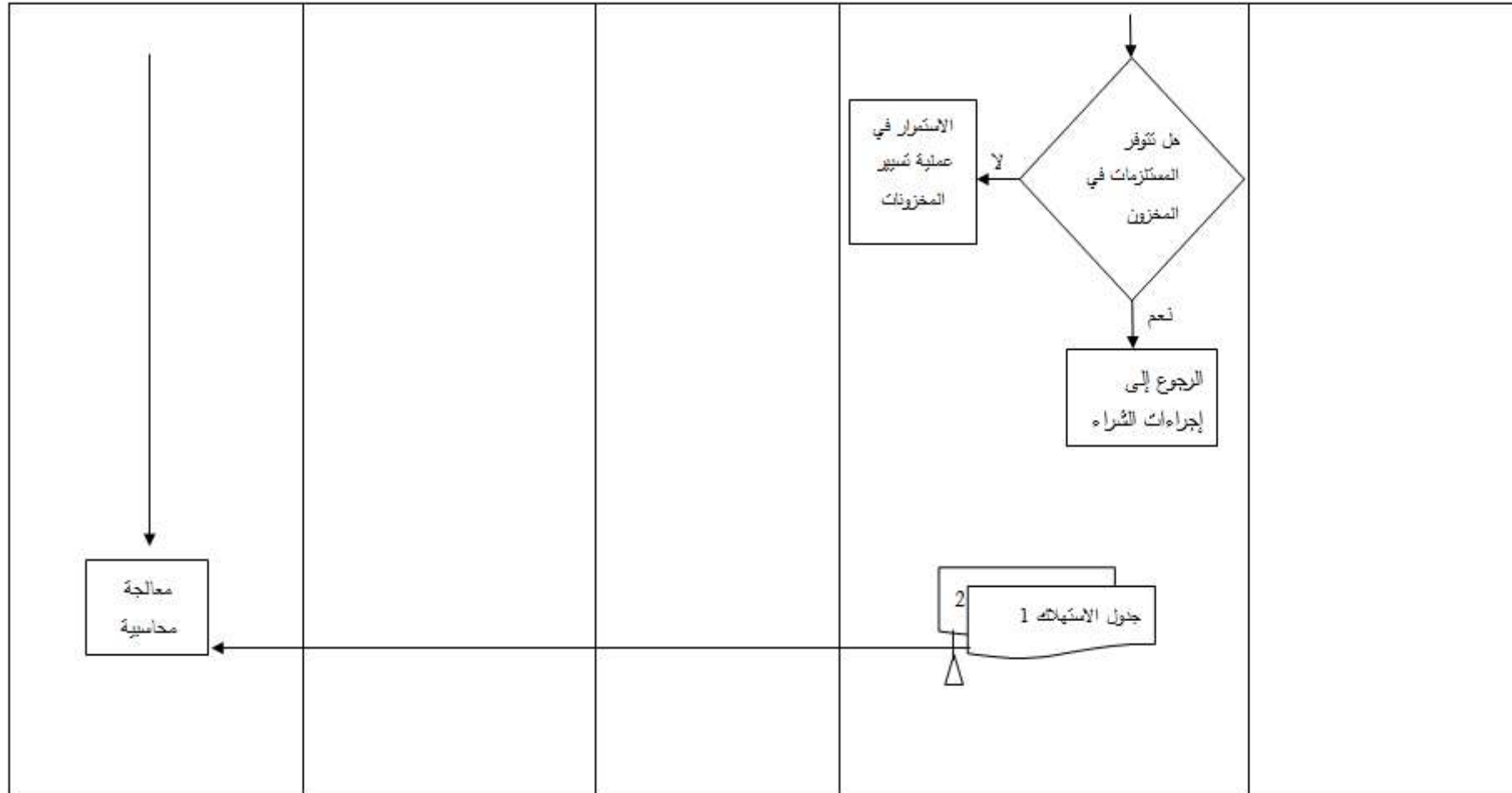
- يُحرَّر ويمضي كل رئيس دائرة من دوائر ديوان الترقية وصل طلب داخلي بكمية الإحتياجات اللازمة من المواد واللوازم والتموينات الأخرى تُرسل إلى مصلحة الوسائل العامة.
- يُحرَّر ويمضي وصل خروج (3 نسخ) من طرف أمين المخزن، كما يمضي على نفس الوصل رئيس مصلحة الوسائل العامة وبمجرد وصول المواد واللوازم للدائرة المعنية بالطلب، يمضي أيضا رئيسها على وصل الخروج (Bon de Sortie)، كدليل لإستلامه للمواد واللوازم المطلوبة.
- في آخر كل شهر يُعد قسم تسيير المخزونات جدول الإستهلاك من نسختين بمجموع المواد واللوازم المستهلكة من طرف كل دوائر المؤسسة X ومصالحها وأقسامها المختلفة، يمضي عليه رئيس مصلحة الوسائل العامة وترسل نسخة منه إلى مصلحة المحاسبة.

والشكل الموالي يبيّن خريطة تدفق إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بتسيير المخزونات بالمؤسسة X.

الشكل رقم (02): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بمؤسسة X



محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي



المصدر: من إعداد المؤلف

3.11 إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بمؤسسة X:

لدى مؤسسة X سياسة مكتوبة فيما يخص عملية الجرد، إجراءات الجرد الفعلي تتطلب استخدام وثائق معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة وتتمثل وثائق الجرد المستعملة في مؤسسة X في ما يلي:

أ- وثيقة تحديد أنواع المواد واللوازم. ب- أوراق الجرد.

ج- قائمة مراقبة أوراق الجرد. د- بيان موجز للحالة المخزونات.

هـ- جداول مفصلة لتوضيح الفروقات المسجلة في عملية الجرد.

وتتبع مؤسسة X نظام الجرد الدوري مرة كل سنة، أي في نهاية الدورة المالية، ويتم تعيين لجان الجرد في اجتماع بحضور مدير مؤسسة X وكل المعنيين بعملية الجرد وبناءً على مقررته تتضمن إنشاء لجنة الجرد تُمضي من طرف المدير العام، ويتم في هذا الاجتماع تعيين لجنة الجرد بقيادة أحد مراكز القرار بمؤسسة X وعضوين آخرين على الأقل، وثلاث فرق التي تقوم بالجرد الفعلي، فرقتين للعد، فرقة ثالثة للمراقبة والتدقيق، وكل فريق يتكون من عنصرين على الأقل، وتتم عملية الجرد حسب المراحل التالية:

➤ من خلال برنامج تسيير المخزونات، يتم إخراج أوراق العدّ (Feuilles de Comptage)، التي تحتوي على العناصر الموجودة بالمخازن.

➤ تبدأ الفرقة الأولى بحساب الكميات الموجودة بالمخازن، أي تبدأ بعملية الجرد الفعلي، وتدوّن الكميات والملاحظات في أوراق الحساب، ويتم المصادقة عليها من كل أعضاء الفريق.

➤ بعد انتهاء فريق العمل الأول، يبدأ الفريق الثاني بأعمال الجرد الفعلي وتقوم بنفس المهمة التي قامت بها الفرقة الأولى.

➤ عند وجود إنحرافات بين نتائج الجرد الأول والجرد الثاني، يأتي دور فريق الجرد الثالث (فرقة المراقبة والتدقيق) للقيام بالجرد الفعلي للتأكد من هذه الفروقات.

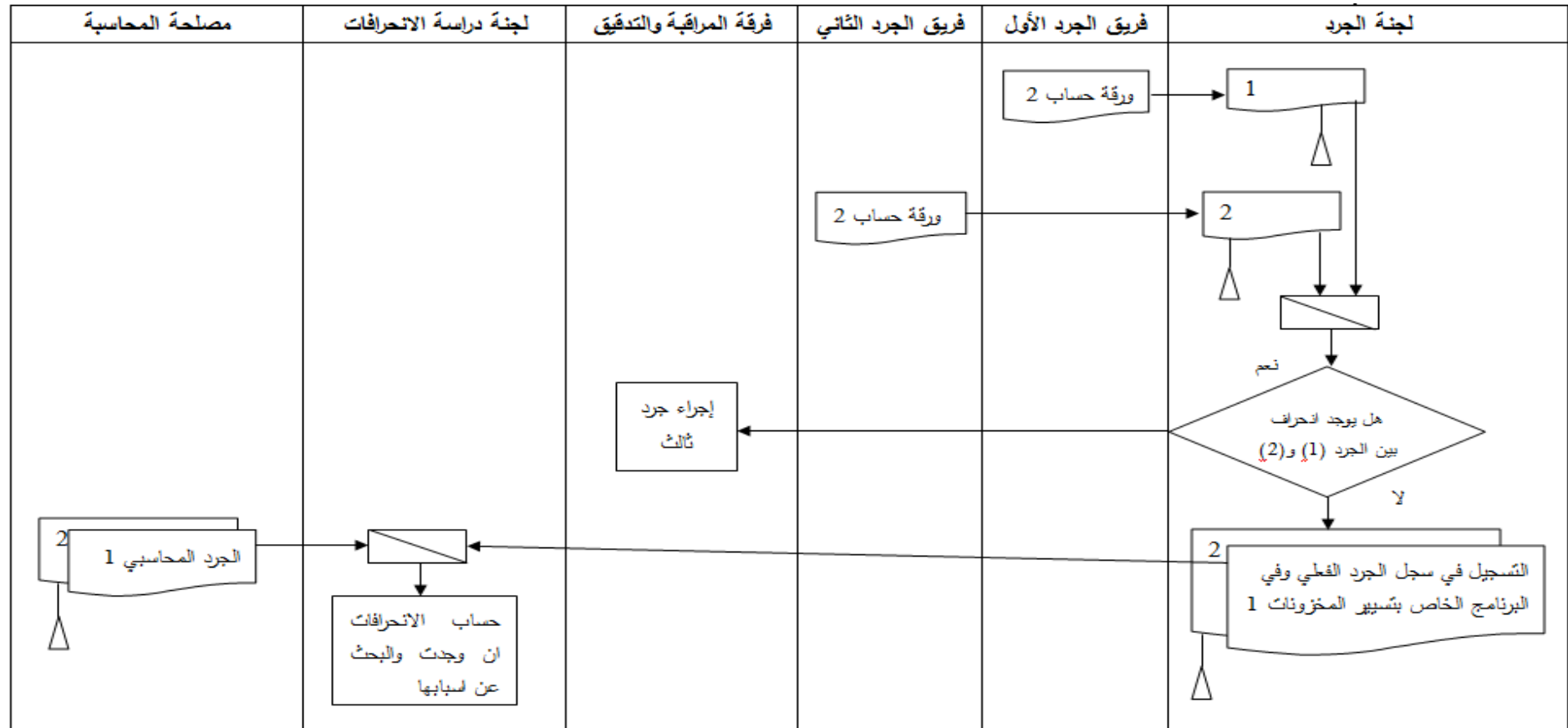
➤ بعد انتهاء فرق الحساب من عملية الجرد، يأتي دور فريق جمع المعلومات ودراسة الإنحرافات، وذلك بتفريغ البيانات الواردة في أوراق العدّ إلى برنامج تسيير المخزونات في الجزء الخاص بعملية الجرد.

➤ من ثم تأتي خطوة المقارنة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي، وإستخراج الإنحرافات، والبحث عن أسبابها، ومن ثم التسوية المحاسبية لها.

➤ وفي نهاية المهمة يتم كتابة محضر حول عملية الجرد يظم كافة النتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات الواجب إتباعها.

والشكل التالي يبين خريطة تدفق إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بنشاط الجرد بمؤسسة X.

الشكل رقم (3): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بمؤسسة X



المصدر: من إعداد المؤلف

4.11 تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بمؤسسة X

بجانب الوصف الكتابي وخرائط التدفق المنجزة لإجراءات نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بمؤسسة X، ومن أجل تقييمه بصورة أفضل وأصدق سوف يتم تحليل شبكة مهام لهذا النظام، وإجراء بعض الاختبارات لسيّر بعض العمليات من بدايتها إلى نهايتها في هذا النظام، للتأكد من مدى تطبيق هذه الإجراءات المتعلقة بتنفيذ العمليات والمصممة من طرف المؤسسة X، ومن أجل الوصول إلى التقييم الحقيقي للنظام الرقابة الداخلية للمخزونات تم وضع قائمة إستقصاء تحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة فيها "نعم" أو "لا" من طرف المسؤولين، وللإجابة على هذه القوائم تم إستعمال الأدوات التالية:

- المقابلة والمحاورة مع المسؤولين وموظفي الدوائر والمصالح والأقسام.

- الملاحظات. - الوثائق الخاصة بالمؤسسة X.

1- تقييم نظام الشراء بمؤسسة X:

من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة X، تُعتبر مصلحة الوسائل العامة التابعة لدائرة الموارد البشرية والوسائل العامة، الجهة المكلفة بالقيام بكل عمليات الشراء سواء كانت شراء مستلزمات وتسيير المخزونات.

➤ قائمة الإستقصاء لنظام المشتريات: تتمحور أسئلة هذه القائمة حول ما يلي:

- التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة الشراء.

- التأكد من الشروط النوعية والكمية للمشتريات من خلال فواتير الشراء.

- التأكد من كفاءة تمام عملية الدفع ومتابعة التسجيل المحاسبي للمشتريات.

- التأكد من التوثيق الكامل لكل إجراءات عمليات الشراء.

وتمثلت الأسئلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 9: قائمة الإستقصاء - نظام المشتريات-

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
01	هل هناك مصلحة (قسم) مشتريات مستقلة تتولى تلبية الشراء لمختلف الدوائر والمصالح الأخرى؟		X	
02	هل يوجد سجل خاص بالمشتريات المستلمة؟	X		لكن غير مستخدم
03	هل يتم إعداد طلبات شراء بناءً على مُصادقة شخص مسؤول؟	X		يُعَدّ من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة، ويُصادق من طرف المدير العام لمؤسسة X.
04	هل الطلبات مرقمة ترقيمًا مسبقًا ويراقب إستعمالها ماديًا ورقميًا؟	X		
05	هل تخضع عملية الشراء التي تتعدى مبالغها حدًا معيّنًا إلى مقارنة عروض مختلف الموردين لإختيار أحسنهم؟		X	دائمًا عند بداية السنة عن طريق إعلان إستشارة تتم إجراءات الشراء وفقًا للمرسوم الرئاسي 12-23 مؤرخ في 2012/01/18 الخاص بتنظيم الصفقات العمومية.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

06	هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة عن المواد واللوازم المشتراة والتأكد من أن تلك الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق؟	X	
07	هل يتم تدعيم المشتريات المسجلة بواسطة وثائق ويتم الموافقة والمصادقة عليها من طرف جهات معنية؟	X	طلب شراء، فواتير شراء، وصولات إستلام... الخ
08	هل يتم متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الإستلام؟	X	تحدد فترة السماح بالتأخير في دفتر الشروط وتقدر عادة في مؤسسة X 72 ساعة (3 أيام)
09	هل هناك مصلحة (قسم) للإستلام مستقلة؟	X	قسم التخزين هو الذي يقوم بالإستلام.
10	هل يُعدّ وصل الإستلام لكل إدخال، وهل هي ممضاة ومؤرخة ومرقمة ترقياً مسبقاً؟	X	ومضى من طرف أمين المخزن ورئيس مصلحة الوسائل العامة
11	هل يحتفظ قسم التخزين بنسخة من وصل الإستلام؟	X	
12	هل يظهر على وصل الإستلام معلومات تدل على الإستقبال الجزئي للطلبية؟	X	
13	هل ترسل كل نسخ وصولات الإستلام اللازمة من طرف أمين المخزن إلى الاقسام والمصالح المعنية؟	X	
14	هل يتم تدقيق شكل الفاتورة من الناحيتين الشكلية ومطابقتها للموصفات المتعارف عليها قانوناً؟	X	- مصلحة الوسائل العامة - مصلحة المحاسبة ويجب أن تكون وفقاً للشروط المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10-12-2005 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفية ذلك.
15	هل تتضمن الفواتير مرجع عملية الدفع؟	X	ليس كل الفواتير
16	هل تُسلم الفواتير بمجرد وصولها الى قسم التخزين والى الأشخاص المكلفين بدفعها؟	X	من قبل الشخص القائم بالشراء
17	هل هناك متابعة مستمرة لدورة الموردين من خلال التسجيل في اليوميات المساعدة، التسديد، التسوية... الخ؟	X	
18	هل تقارن كشوف الحسابات المرسلة من قبل الموردين بالمستندات المبررة أو الحسابات الفردية لهم؟	X	
19	هل كل العمليات المتعلقة بالمشتريات على علم بما مصلحة المحاسبة فور حدوثها ليتمكن من عملية التسجيل المحاسبي؟	X	يتم تسجيلها شهرياً
20	هل يقدم طلب مصادقة فجائي على فترات من طرف المدقق أو مسؤولين آخرين؟	X	
21	هل يتم إعداد كل المستندات المحاسبية وقت حدوث العملية المالية؟	X	
22	هل يتم التسجيل المحاسبي مباشرة بعد حدوث عملية الشراء ودخول المستلزمات إلى المخزن؟	X	يتم التسجيل المحاسبي بوصول الوثائق إلى مصلحة المحاسبة احر كل شهر.
23	هل يتم إعداد يومية المشتريات بشكل محايد وتتبع العمليات بدفتر الأستاذ وبطاقات المخزون والقوائم المالية النهائية.	X	

المصدر: من إعداد المؤلف بالإعتماد على معلومات من المؤسسة X.

تمت الإجابة على قائمة الأسئلة الخاصة بسير نظام المشتريات من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة وموظفي أقسامها، مصلحة المالية (أمين الصندوق) ومصلحة المحاسبة.

➤ **التقييم:** بناءً على إجابات الأسئلة التي تضمنتها قائمة الإستقصاء المتعلقة بنظام المشتريات، وإعتماداً على المعلومات المتحصل عليها من خلال الوصف الكتابي لمختلف إجراءات المشتريات وخريطة تدفق المعلومات لهذا النظام بمؤسسة X، تمكّن المؤلف من تقييم هذا النظام من خلال النقاط التالية:

- نقاط القوة: تتمثل فيما يلي:

* الكميات المشتراة من المستلزمات تكون محددة مسبقاً من خلال (تحديد الإحتياجات السنوية) لكل الدوائر، المصالح والأقسام المصادق عليها.

* وجود إجراءات فعّالة لإختيار الموردين، تمر بعدة مراحل للتأكد أن إختيارهم كان سليماً ودقيقاً من أجل توفير الكميات المطلوبة بالسعر المناسب وبأحسن جودة.

* أوامر طلبيات الشراء تحترم مبدأ التقييم المتتابعي، وكل وثيقة ملغاة يتم الإشارة إلى هذا الإلغاء.

* يُتم تدعيم المشتريات المسجلة بواسطة وثائق (أوامر شراء، فواتير شراء، وصولات إستلام... الخ) مع الموافقة والمصادقة عليها من طرف جهات معنية

* وجود فصل ملائم بين من يقوم بإعداد طلبات الشراء ووظيفة من يقوم بإتمامها (المصادقة).

* يتم تدقيق شكل الفاتورة من الناحيتين الشكلية ومطابقتها للموصفات المتعارف عليها قانوناً، حيث يجب أن تكون مُعدّة وفقاً للشروط المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10-12-2005 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكييفيات ذلك.

* يُعدّ وصل الإستلام لكل إدخال ممضي ومؤرخ ومرقم ترقيماً مسبقاً، بعد التأكد من أن الكميات المدخلة هي نفسها الظاهرة على الفاتورة.

* إعداد الوثائق يكون في وقت حدوث العملية أو بعد وقوعها بزمان قليل.

- نقاط الضعف: تتمثل في الآتي:

* عدم وجود قسم مستقل للشراء، فأيّ موظف من مصلحة الوسائل العامة يُمكنه القيام بعملية الشراء.

* سبقت الإشارة إلى أن عملية الشراء تتم وفقاً لإستشارة (مفتوحة أو محدودة) يتم الإعلان عليها في لوحات الإعلانات بمؤسسة X، مديرية التجارة، غرفة التجارة والصناعة، ومنظمة أرباب العمل، ولإتمام إجراءات إختيار الموردين لا بدّ من توفر 03 عروض على الأقل، لكن في بعض الحالات لا يتوفر هذا الشرط فيلجأ مؤسسة X إلى إعلان إستشارة ثانية أو تحديد 03 موردين والتوجه لهم لتقديم عروضهم، وتتم عملية

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

الإختيار وفقاً للمرسوم الرئاسي 12-23 المذكور آنفاً، فهذا الأمر قد يؤخر من عملية الشراء وبالتالي تعطيل مهام الدوائر، المصالح والأقسام.

* قسم التخزين هو المسؤول عن الإستلام وهذا يدل على تداخل وعدم الفصل الجيد للمهام في هذا النظام.

* وجود سجل خاص بالمشتريات المستلمة مختوم من المحكمة لكنه غير مستخدم (فارغ).

* أغلبية الفواتير لا تتضمن مرجع (طريقة) عملية الدفع، فهذا المرجع إجباري لأنه عنصر من البيانات التي تتعلق بالموارد حسب ما نصت المادة رقم 03 من المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المشار إليه سابقاً.

* إن عملية التسجيل المحاسبي تتم من خلال وجود كل الوثائق المتعلقة بالعملية وذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها، إلا أن هذا التسجيل لا يتم فور حدوث العملية المالية، بل في نهاية كل شهر عندما تتحصل مصلحة المحاسبة على هذه الوثائق من طرف المصلحة المالية.

* لا يُقدم طلب مُصادقة فجائي على فترات من طرف المدقق الداخلي أو مسؤولين آخرين، وهذا دليل على ضعف الرقابة والتدقيق بهذا النظام.

ب- تقييم نظام المخزونات:

➤ قائمة الإستقصاء لنظام المخزونات: تتمحور أسئلة هذه القائمة حول:

- التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة تسيير المخزونات.
 - التأكد من عمليات دخول وخروج المستلزمات والتشبيكات وعمليات جردها.
 - التأكد من التسجيل المحاسبي لكل عمليات الخاصة بمهام تسيير المخزونات.
 - التأكد من التوثيق الكامل لكل الإجراءات المتعلقة بمهام تسيير المخزونات.
- وتمثلت الأسئلة في ما يلي:

الجدول رقم 10: قائمة إستقصاء - نظام المخزونات-

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
01	التخزين			
1-1	هل يوجد أمين مخزن؟	X		
2-1	هل إختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي لمؤسسة X ؟	X		
3-1	هل يقوم قسم التخزين بقبول وإستلام المواد واللوازم بناءً على طلب شراء؟	X		
4-1	هل يتم مطابقة مواصفات المواد واللوازم الكمية والنوعية المستلمة مع طلبيه الشراء ومحتوى الفاتورة قبل التخزين وعملية الدفع؟	X		- أمين المخزن - مسير المخزن
5-1	هل يتم إعداد تقارير الإستلام فوراً لجميع المواد واللوازم المستلمة؟		X	

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

6-1	هل يتم تسجيل دخول المشتريات المستلمة حسب التاريخ المسجل في وصولات الإستلام؟	X	
7-1	هل يتم خروج المستلزمات من المخزن بناءً على طلب مُصادق عليه؟	X	وصل طلب داخلي مُصادق عليه من طرف رئيس الدائرة الطالبة
8-1	هل يقوم شخص آخر غير أمين المخزن من مراقبة الكميات الخارجة من المواد واللوازم؟	X	- مسير المخزن - رئيس مصلحة الوسائل العامة.
9-1	هل يتم إعداد وصل خروج لكل للمستلزمات ومُصادق عليه؟	X	
10-1	هل يتم التسجيل المحاسبي لتحويل وصرف المستلزمات المستلمة حسب التاريخ المسجل في مذكرات الخروج؟	X	يتم إعداد جدول إستهلاك شهري رقم يسلم للمصلحة المحاسبة
11-1	هل تستعمل بطاقة الصنف على البيانات التالية: أ. نوع الصنف؟ ب. كمية الصادرات، الواردات والرصيد؟ ج. رقم البطاقة؟ د. الحد الأدنى (stocks de sécurité) والحد الأعلى؟	X X X X X	هذه البطاقات إلكترونياً
12-1	هل يعاد ترتيب الأصناف المختلفة على فترات دورية وخاصة عند ورود كميات جديدة؟	X	
13-1	هل يُعدّ تقرير عن الوحدات التابعة أو الناقصة؟	X	
14-1	في حالة وجود إستلامات جزئية هل يتم توضيح ذلك في محضر الإستلام من أجل تفادي الدفع المزدوج عند إستلام كل مواد ولوازم؟	X	
15-1	هل يتم متابعة دوران المخزون وأقدميته.	X	
16-1	هل يتم التأكد من أن المخزونات محفوظة بطريقة جيدة فيما يخص: أ. وضع المخزونات في أماكن مناسبة؟ ب. تزويد المخزونات بوسائل الإطفاء؟ ج. توفير قدر مناسب من الحراسة؟ د. تأمين المخزون؟	X X X X	
17-1	هل يتم تقديم طلب مُصادقة مفاجئ للمخزونات من قبل المدقق الداخلي أو من قبل أشخاص آخرين معيّنين؟	X	
02	الجرد الفعلي		
1-2	هل هناك جرد منظم بالكميات والقيم يخص عناصر المخزون؟	X	جرد سنوي

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

2-2	هل يتم إستعمال بطاقات الجرد؟	X	
3-2	هل إجراءات التخطيط لعملية الجرد تتطلب: أ. إختيار أفضل تاريخ الجرد؟ ب. طبع تعليمات للأشخاص الذين يشتركون في هذه العملية؟	X X	من N-10-20 إلى N+1-01-02
4-2	من يجري عملية الجرد الفعلي: أ. أمين المخزن؟ ب. لجنة؟	X	
5-2	هل إجراءات الجرد الفعلي تضمن تعليمات مكتوبة كافية، وتتطلب إستخدام وثائق معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة؟	X	- إجراءات الجرد مكتوبة. - كشوف الجرد.
6-2	عملية الجرد الفعلي تتطلب:		
	أ. الفريق الأول ب. الفريق الثاني ج. الفريق الثالث	X X X	3 لجان بناءً على مقررة مُصادق عليها من طرف المدير العام لمؤسسة X.
7-2	هل يتواجد المدقق الداخلي في حالة الجرد المادي؟	X	
8-2	هل يشارك موظفي قسم التخزين في الجرد؟	X	
9-2	هل يتم التقصي عن أسباب الفروق بين نتائج الجرد؟	X	
10-2	هل يتم الحصول على موافقة من أحد المسؤولين فيما يتعلق بأية تسوية أو تعديل سجلات المخزون بناء على الجرد الفعلي؟	X	إمضاء أعضاء اللجنة والمدير العام.
03	الجانِب المحاسبي		
1-3	هل كل العمليات الأخرى المتعلقة بالمخزونات على علم بما قسم الحسابات ليتمكن من عملية التسجيل المحاسبي؟	X	عمليات خروج المستلزمات تسجل آخر الشهر
2-3	هل يوجد بمؤسسة X دليل ملائم يتم الإعتماد للفرقة بين عناصر المخزون وللحسابات الخاصة بالتسجيل المحاسبي؟	X	- دليل عناصر المخزون - الدليل المحاسبي
3-3	هل يتبع المؤسسة X طريقة معينة في تقييم مخزونها عند عرض وإظهار القيمة المحاسبية لعناصر المخزون في نهاية السنة؟	X	طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة.
4-3	هل يتم تطبيق هذه الطريقة في التقييم بثبات واتساق؟	X	
5-3	هل يتم معالجة الفروق في الجرد محاسبيًا؟	X	
04	نظام المعلومات لتسيير المخزون		
1-4	هل يتضمن هذا البرنامج وسائل مساعدة للمستخدم عن طريق إرشادات لطرق العمل على البرنامج؟	X	

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

2-4	هل البرنامج يقوم بتحديد صلاحيات كل مستخدم في إدخال المعلومات والإطلاع على التقارير أو المعلومات؟	X	
3-4	هل يحتوي هذا البرنامج على عدة لغات؟	X	
4-4	هل يعمل هذا البرنامج على جميع بيئات التشغيل windows2000, xp, (vista,...exc.)؟	X	
5-4	هل هناك إمكانية لحماية البرنامج من الفيروسات أو الاختراقات؟	X	
6-4	هل يسمح بإدخال وإخراج المواد مع البيان؟	X	
7-4	في إمكانية لطباعة التقارير الخاصة بحركة المستودعات؟	X	
8-4	في إمكانية تحديد مستوى لإعادة الطلب لكل مادة على حدًا عند تجاوزها الحد الأدنى؟	X	
9-4	هل يسمح البرنامج بتعديل المعلومات؟	X	
10-4	في إمكانية إسترجاع المعلومات المحذوفة عن طريق الخطأ؟	X	
11-4	في إمكانية ترجمة المعلومات أو الإحصائيات إلى رسومات بيانية؟	X	
12-4	هل في إمكانية إدخال الجرد الفعلي ومقارنته مع جرد الحاسب ومعالجة الفروق لضبط جرد المخزونات؟	X	
12-4	هل يتم تحديث البرنامج في حالة تطلب الأمر ومراقبته على الدوام؟	X	لم يتم تحديثه من 2004

المصدر: من إعداد المؤلف بالإعتماد على معلومات من مؤسسة X.

تمت الإجابة على قائمة الأسئلة الخاصة بنظام المخزونات من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة وموظفي أقسامها ومصلحة المحاسبة.

➤ **التقييم:** من خلال قائمة الإستقصاء التي أُعدت حول الإجراءات المعمول بها داخل مؤسسة X فيما يخص نظام المخزون، وإعتمادًا على المعلومات المحصل عليها من مختلف الإجراءات التي يمر بها نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مؤسسة X، تمكّن المؤلف من تقييم هذا النظام من خلال النقاط التالية:

- نقاط القوة: تتمثل في:

* وجود مصلحة لتسيير المخزون في مؤسسة X من شأنه أن يساعد على:

- تصنيف وتنويع المخزون.

- الرقابة على حركة المخزون.

- سهولة الإستلام، وصرف المخزون والإحتفاظ بسجلات المخزون عن طريق الإعلام الآلي.

* قيام مؤسسة X بعملية الجرد الفعلي للمخزونات وفقًا لسياسة تضمن تعليمات مكتوبة كافية، وتتطلب إستخدام وثائق معيّنة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة.

- * عملية التسجيل تتم عن طريق الوثائق اللازمة وذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها.
- * وجود مؤسسة X دليل ملائم يتم الإعتماد عليه للفرقة بين عناصر المخزون والحسابات الخاصة بالتسجيل المحاسبي.
- * استخدام نظام الإعلام الآلي في مراقبة وتسيير المخزونات وهذا الأسلوب يساعد مؤسسة X في معرفة كمية وقيمة المخزونات الداخلة والخارجة في أسرع وقت ممكن عن طريق وضع ملفات وقوائم خاصة بالمخزونات.
- * إمكانية حماية البرنامج من الاختراقات والفيروسات، ولحماية أكثر لجهاز الإعلام الآلي المثبت عليه برنامج تسيير المخزون غير متصل بأي شبكة خارجية.
- * يحتوي هذا البرنامج على دليل مساعد للمستخدم عن طريق إرشادات لطرق العمل على البرنامج، وبالتالي إمكانية استخدام هذا البرنامج تكون سهلة نوعا ما بالنسبة للمستخدم.
- * يسمح هذا البرنامج بتعديل المعلومات.
- * القيام بعملية الجرد يكون في نهاية كل سنة وفقاً لسياسة مكتوبة ومختومة من طرف المدير والخاصة بعملية الجرد، ولا يتم الجرد المادي إلا بناءً على مقررته تتضمن إنشاء لجنة الجرد ممضاة ومختومة من طرف المدير العام لمؤسسة X، كما تتطلب إجراءات الجرد الفعلي استخدام وثائق معينة وكشف جرد مرقمة مع المحاسبة - سبقت الإشارة إليها في وصف إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بمؤسسة X، وفي نهاية المهمة يتم إعداد تقرير (محضر) يمضي من طرف كل الأشخاص المشاركين في عملية الجرد، مع توضيح النتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات الواجب إتباعها.
- * تعتمد مؤسسة X في مراقبة نتائج الجرد الفعلي على ثلاث (03) فرق حيث كل فريق يراقب عمل الفريق الذي سبقه، وهذا ما يسمح بمعرفة نتائج الفرق والأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الفروق.
- نقاط الضعف: وتمثلت فيما يلي:
- * لا تقوم مؤسسة X بحساب معدل دوران المخزون وأقدميته وهذا يؤثر سلباً عليه من خلال وقوعه في التكديس أو العجز في المخزون.
- * لا يُعدّ تقرير عن الوحدات الناقصة حتى تتم عملية الجرد السنوية.
- * لا يتم التسجيل المحاسبي لتحويل وصرف المستلزمات المستلمة حسب التاريخ المسجل في مذكرات الخروج، بل يتم إعداد جدول إستهلاك شهرياً من قبل مصلحة الوسائل العامة، يُسلم للمصلحة المحاسبة في بداية كل شهر.
- * عند الإطلاع على محضر التعيين لعملية الجرد لوحظ مشاركة موظفي التخزين ورئيس مصلحة الوسائل العامة في عملية الجرد بمعنى أدق أعضاء في لجان الجرد وهذا الأمر مستبعداً تماماً في إجراءات الجرد عموماً.

- * عدم تواجد المدقق الداخلي في حالة الجرد المادي، في الحقيقة هذا الإجراء ليس إجباريًا لكن مُحبذًا لأن تواجده يساعد في تسهيل عملية الجرد وتوجيهها.
- * عند الإطلاع على الجداول الموضحة لفروقات الجرد أغلبها فروقات تتعلق بضياح وإتلاف مستلزمات وتثبيتات وكتابة ملاحظة "سيتم تحويلها إلى حسابها الحقيقي حسب النظام الجديد" وهذا دليل لعدم وجود رقابة فعّالة.
- * لا يتم تقديم طلب مُصادقة فجائي على فترات من طرف المدقق الداخلي أو مسؤولين آخرين، وهذا دليل ضعف الرقابة بهذا النظام.
- * البرنامج المطبق لتسيير المخزون لا يعمل على تنبيه المستخدم عند وصول المخزون إلى الحد الأدنى أو الأعلى وبالتالي لا يستطيع مؤسسة X تفادي الوقوع في حالة نفاذ المخزون أو تكديسه.
- * لا يسمح هذا البرنامج باسترجاع المعلومات إذا حذفت بالخطأ، فقد يضطر المستخدم في حالة وقوع هذا الخطأ إلى إدخال المعلومات مرة أخرى.
- * لا يسمح البرنامج المستعمل بإعداد التقارير الخاصة بحركة مخزون المواد واللوازم، وبالتالي عدم متابعتها الدقيقة.
- * عدم إمكانية ترجمة المعلومات أو الإحصائيات إلى رسومات بيانية، وبالتالي عدم إمكانية المساعدة على تحليل التغيرات التي قد تطرأ على المخزونات وإتخاذ القرارات الإدارية الصائبة.
- * لم يتم صرف المخزون غير المستعمل، وحسب المعلومات المعطاة فإن المواد واللوازم لم تُصرف منذ أكثر من 10 سنوات لحد الآن متواجدة في المخزون، وهي عبارة عن سجلات ودفاتر أوامر خروج ودخول البضاعة لم تُستعمل بالرغم وجود إمكانية لإعادة بيعها للمصانع التي تكرر مثل هذه النفايات، بالإضافة إلى أجهزة الإعلام الآلي قديمة لم تُعد تستعمل.

5.11 تدقيق حسابات المخزونات لمؤسسة X

ومن أجل القيام بتدقيق حسابات المخزونات تم الإعتماد على أدوات التدقيق المتمثلة في الفحص الفعلي (المادي)، التحليلي المستندي والحسابي، والإستفسارات حول بعض المعلومات المحاسبية والمالية والمقدمة من طرف مصلحة المحاسبة

أ- حسابات المخزون (ح/3): قُدّر رصيد هذا الحساب في السنة N بـ 541.192.060.44 دج، وتمثلت هذه المخزونات فيما يلي:

الجدول رقم (11): حساب / المخزونات في نهاية السنتين N و N-1

Cpte	Intitulé	Solde au début de l'exercice		Mouvement débit		Solde à la fin de l'exercice
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	
30	Stock de Marchandises	436.022.036.43	41.250.76	235.162.874.25	293.463.649.38	377.680.010.54
32	Autres approvisionnements	2.151.532.53		3.342.573.35	3.925.559.59	1.568.546.21
35	Stocks de Produits	24.923.971.94		109817.897.75		134.741.869.69
37	Stock à l'extérieur			201.633.92		201.633.92
38	Achats Stockés			234.595.574.25	234.595.574.25	
3	Total	463.097.540.90	41.250.76	586.463.119.938	535.327.349.63	514.192.060.44

المصدر: وثائق مؤسسة X.

من خلال الجدول أعلاه لوحظ وجود رصيد حساب البضائع دائن في بداية المدة، وهذا مستحيل لأن طبيعة هذا الحساب أصلاً مدينًا.

- حساب البضائع (ح/30): طبيعة مخزون البضائع بمؤسسة X تتمثل في "وضعيات الإنجاز" أي مجموع الفواتير المتعلقة بإنجاز المشاريع الخاصة بالسكنات التساهمية الإجتماعية والترقوية الموجهة للبيع، وكانت حركة هذا الحساب خلال سنة N كالآتي:

الجدول رقم (12): حساب / البضائع في نهاية السنتين N و N-1

N° Cpte	Intitulé des comptes	Solde 01/01/2013		Mouvements		solde 31/12/2013	
		Débit	Crédit	débit	crédit	Débit	Crédit
300034	34 VILLAS PROMOT	1 268 822.18				1 268 822.18	
300038	IMMEUBLE MULTIFON	2 670 416.76		140 568.75		2 810 985.51	
300042	42 LOGTS LSP O,DJ	37 470 128.07		20 824 068.53		58 294 196.60	
300048	48 LOGTS PARTIC.O,DJ	49 159 790.91		6 118 113.20	55 277 904.11	-	
300058	58 LOGTS PROMMOT		41 250.76				41 250.76
300060	60 LOGTS LPA	33 075.00		144 243.73		177 318.73	
300072	72 LOGS PARTICIPAIF	117 636 552.94		2 372 658.61	120 009 211.55	-	
300080	80 LOGTS PROMT,IND,C			99 111 110.98	99 111 110.98		
300084	84 LOGTS LSP O,DJELL	6 278 037.44				6 278 037.44	
300100	100/350 LOGTS LSP	198 075.00			198 075.00		
300106				197 546.88		197 546.88	
300101	100 LOGTS LSP GEND	118 075.00			118 075.00		
300144	144 LOGTS LSP ELHA			1 066 986.90	1 066 986.90		
300184	184 LSP TOLGA	220 768 395.13		68 206 821.34		288 975 216.47	
300200	200 LSP DGSN BISKRA			17 431 135.84	17 431 135.84		
300206				6 340 856.25		6 340 856.25	
300201	200 LOGTS LSP DGSN	123 075.00			123 075.00		
300220	100 LSP TOLGA+O,DJ	169 518.00				169 518.00	
300250	250/350 LOGTS LSP	128 075.00			128 075.00		
300350	350 LOGTS PARTIC			13 208 763.24		13 208 763.24	
	TOTAL	436 022 036.43	41 250.76	235 162 874.25	293 463 649.38	377 721 261.30	41 250.76

المصدر: وثائق مؤسسة X.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

الجدول السابق يوضح أن حساب (ح/ 300058) دائن وهذا الخطأ تم ملاحظته في الوثائق لسنة المالية N-1، إلا أن هذا الخطأ لم يتم تعديله، بالإضافة إلى وجود حسابين غير مفهومين (بدون تسمية) وهما (ح/ 3001006) و(ح/ 3002006)، وحسابين آخرين (ح/ 300034) (ح/ 300220) ثابتين لمدة سنتين لم يتحركا لا بالسلب ولا بالإيجاب.

ب- تموينات أخرى (ح/ 32): قُدر رصيد هذا الحساب في السنة N بمبلغ 1.558.546.29 دج، ويمكن توضيح عناصر هذا الحساب في الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): حساب/ تموينات أخرى في نهاية السنة N

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
321100	Carburant	276.952.00	555.476.96	868.571.96	credit36.143.00
321200	Mat. Fres. D'entretien	96.479.25	318.550.05	213.395.38	201.633.92
321300	Mat. Fourn. Bureau	1.748.848.44	1.828.026.71	2.178.629.78	1.398.245.37
321400	Mat.de Construction	1.410.00	15.525.00	15.525.00	1.410.00
321500	Pièce de Rechange		264.041.63	264.041.63	
321600	Mat.Fourn. Quincaillerie	27.842.84	360.953.00	385.395.84	3.400.00
32	Total	2.151.532.53	3.342.573.35	3.925.559.59	1.558.546.29

المصدر: وثائق مؤسسة X.

من خلال الجدول أعلاه لوحظ أن حساب 321100 الوقود دائن بمبلغ 36.143.00 دج، وهذا مستحيل لأن أصلاً طبيعة هذا الحساب مدينة، كما تمت عملية الجرد (الفيزيائي) للمخزونات في مؤسسة X في نهاية السنة N واسطة لجنة تم إنشاءها بواسطة مقرر ممضاة من طرف المدير العام وتحمل رقم 268/ن، وكانت نتائج الجرد المادي والمحاسبي كما يلي:

الجدول رقم (14): نتائج عملية جرد المخزونات في نهاية السنة N

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Inventaire Physique	Inventaire Comptable	Ecart (+)	Ecart (-)
321100	Carburant	165.490.92	165.489.96	0.96	
321200	Mat.Fres. D'entretien	201.633.92	201.633.87	0.05	/
321300	Mat.Fourn. Bureau	1.398.245.37	1.398.239.44	5.93	/
321400	Mat.de Construction	1.410.00	1.410.00	/	/
321500	Pièce de Rechange	/	/	/	/
321600	Mat.Fourn. Quincaillerie	3.400.00	3.400.24	/	0.24
32	Total	1.770.180.21	1.770.173.51	6.94	0.24

المصدر: وثائق مؤسسة X.

يبين الجدول أعلاه أن الفروقات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزونات كانت جد صغيرة، حيث أرجعته لجنة الجرد إلى طريقة حساب المخرجات المطبقة بمؤسسة X والمتمثلة في التكلفة المتوسطة المرجحة،

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

بالإضافة إلى ذلك لوحظ أنّ الفرق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي المتعلق بالوقود يُقدّر بـ 0.96 دج، على العكس ما أظهره الجدول رقم (13) أنّ رصيد هذا الحساب دائن بمقدار 36.143.00 دج في نهاية السنة محل الدراسة.

ج- منتجات تامة (ح/35): قُدّر رصيد هذا الحساب في نهاية السنة N بمبلغ 134.741.869.69 دج، وتمثلت هذه المنتجات التامة فيما يلي:

الجدول رقم (15): حساب/ منتجات تامة في نهاية السنة N

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
355042	Produits Finis 42 LSP O.JELLAL		109.817.897.75		109.817.897.75
355144	Produits Finis 144 LSP ELHADJEB	24.923.971.94			24.923.971.94
35	Total	24.923.971.94	109.817.897.75	00.00	134.741.869.69

المصدر: وثائق مؤسسة X.

الجدول رقم (16): حساب/ منتجات تامة خلال السنة N-1

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
355144	Produits Finis 144 LSP ELHADJEB	24.923.971.94	00.00	00.00	24.923.971.94
35	Total	24.923.971.94	00.00	00.00	24.923.971.94

المصدر: وثائق مؤسسة X.

لوحظ من خلال الجدولين السابقين أنّ حساب 355144 ثابت لمدة سنتين لم يتحرك لا بالسلب ولا بالإيجاب، وبعد الإستفسار تبين أنّ الأشغال موقفة على مستوى مواقع العمل.

12 . خاتمة:

مما سبق التدقيق المحاسبي والمالي عملية منظمة معقدة وتتطلب جهدا كبيرا وصرامة في العمل فهدفها الرئيسي التحقق من صحة وصدق البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات السليمة والمتجانسة من سنة لأخرى، والغرض من القيام بهذه المهمة هو اعداد تقرير يتضمن رأي في محايد حول تلك القوائم ومدى عدالتها وصدقها في تمثيل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، ليقوم المدقق بمهامه على أكمل وجه وبمصادقية تامة، يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحيادا وذو كفاءة وخبرة مع ضرورة احترام المعايير المتعارف عليها في التدقيق، مما يسهل عليه القيام بمهامه والوصول الى اقناع الأطراف ذات المصلحة بوضعية المؤسسة كذلك يترتب على المدقق أثناء أدائه لمهامه العديد من الالتزامات التي يؤدي انتهاكها إلى مسؤوليات تقع على عاتقه وقد تكلفه حرته وسمعته.

وتعتبر مهنة التدقيق المحاسبي والمالي من المهن العريقة في الدول المتقدمة، وهذا لما تؤديه من خدمات لجهات عديدة، فهي تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وكشف حالات الاسراف أو التلاعب والغش.

13. قائمة المراجع:

1.13 المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000).
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، (الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009).
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، (الأردن: دار الدنان للنشر والتوزيع، 2015).
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، (الأردن: دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع، 2017).
- أحمد نور، عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة ومراجعة الحسابات، (الإسكندرية: دار المستقبل، 1999).
- أحمد نور، مراجعة الحسابات - من الناحيتين النظرية والعملية -، (الإسكندرية: مؤسسة الشباب الجامعي، 1992).
- احمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، (الإسكندرية: مؤسسة الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1996).
- إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، (بيروت: دار النهضة العربية، 1996).
- ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة-مدخل متكامل-، (السعودية: دار المريخ للنشر، 2002).
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006).
- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008).
- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005).
- أمين السيد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009).
- بشير عباس العلاق، الإدارة (مبادئ، وظائف، تطبيقات)، (ليبيا: الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، 2004).
- توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي إسحاق المصري، (الأردن: تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، 1991).
- ثناء علي قباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006).
- جلال الشافعي، مبادئ المراجعة، (الزقازيق: مكتبة المدينة، 1984).
- حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، (الأردن: دار زمزم، 2011).
- حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الاطار النظري والإجراءات العلمية، ج 2، (الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009).
- حسين القاضي، حسين دردوح، اساسيات المراجعة في ظل المعايير الامريكية والدولية، (عمان: مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، 1999).
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، (الأردن: دار وائل للنشر، 1998).
- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية -، ط4، (الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2012).
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية-، ط4، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2007).
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، (الأردن: دار النشر، 2001).

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، (الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009).
- دونالد كيسو، جييري وبجانت، تعريب: أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2005).
- رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، (الأردن: دار المسيرة للنشر، 2011).
- رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011).
- زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والمراجعة، (الأردن: دار الراية للنشر، 2009).
- زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، (الوادي: مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، 2010-2011).
- سمير كامل محمد، شحاتة السيد شحاتة، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات - مدخل تحليل وتصميم النظم، (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، 2013).
- صبيح الطحان، أصول التدقيق الحديث، ج 1، ط 2، (بغداد: مطبعة الزمان، 1976).
- عبد الرزاق سالم الرحاحلة، وآخرون، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، (الأردن: دار الإعصار العلمي، 2012).
- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي الناحية النظرية، (بيروت: دار النهضة العربية، 2004).
- عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، (بيروت: دار النهضة العربية، 1996).
- عبد الفتاح الصحن، المراجعة "علما وعملا"، (الإسكندرية: مؤسسة الشباب الجامعة، 1998).
- عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2000).
- عبد الفتاح محمد الصحن، عبد الوهاب نصر، رقابة ومراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعة، بدون سنة نشر).
- عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2007).
- عبد الكريم الرمحي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، (عمان: مطابع الدستور التجارية، 1978).
- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005).
- عبد الوهاب نصر، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، (مصر: الدار الجامعية، 2006).
- عبد الوهاب نصر، القياس والافصاح المحاسبي، ج 1، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007).
- عبد سعيد شريم، لطيف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط 2، (اليمن: دار الأمين للنشر والتوزيع، 2011).
- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، (مصر: دار الكتاب الجامعي، 2009).
- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، (عمان: دار الراية للنشر والتوزيع، 2009).
- عمار عمورة، الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري، (الجزائر: دار المعرفة، 2000).
- عمر اقسام، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، (الجزائر: دار الكتاب العربي، 2016).
- عمر سعيد، وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، (عمان: مكتبة دار الثقافة، 2003).
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006).
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2009).

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- فتحي رزق السوافري، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية (الاتجاهات الحديثة)، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002).
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2006).
- متولي محمد الجمل، محمد السيد الجزار، أصول المراجعة مع دراسة حالات تطبيقية متنوعة، ج1، (القاهرة: مطابع سجل العرب، 1969).
- محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، (الإسكندرية: دار الجامعات المصرية، 1983).
- محمد إسماعيل بلال، مبادئ الإدارة: بين النظرية والتطبيق، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2004).
- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005).
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2002-2003).
- محمد السرايا السيد، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، (الإسكندرية: الدار الجامعة، 2006).
- محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والمراجعة الشاملة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق)، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007).
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق - الإطار النظري - معايير وقواعد، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2002).
- محمد الفيومي، عوض ليب، أصول المراجعة، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 1998).
- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1999).
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003).
- محمد رسلان الجيوسي، جميلة جاد الله، الإدارة: علم وتطبيق، ط3، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2008).
- محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات، ج2، ط3، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2011).
- محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1997).
- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998).
- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002).
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004-2005).
- محمد قاسم القيروتي، مبادئ الإدارة: النظريات والعمليات والوظائف، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2001).
- محمد لمين علون، نظام المعلومات والتدقيق الداخلي، (الأردن: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2019).
- مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير الإجراءات، (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود، 1997).
- مصطفى عيسى خضير، المراجعة - المفاهيم والمعايير والإجراءات -، ط2، (السعودية: جامعة الملك سعود، 1996).
- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، (ليبيا: الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2011).
- نواف محمد عباس الروماحي، مراجعة المعاملات المالية، (الأردن: دار صفاء للنشر، 2009).
- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط2، (الأردن: دار وائل للنشر، 2003).

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- وليام توماس، أمرسون هنكي، ترجمة وتعريب احمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، سلطان محمد علي السلطان، المراجعة بين النظرية والتطبيق، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2010).
- يحيى حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، (مصر: بدون دار نشر، 1997).
- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر، 2000).
- ب- قوانين، مراسيم، أوامر ومقررات:
- الأمر رقم 69-107، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 110، الصادرة في 31 ديسمبر 1969.
- الأمر رقم 71-81 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، يتضمن تنظيم نهضة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 107، الصادرة في 29 ديسمبر 1971.
- القانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/01، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 10، الصادرة بتاريخ 4 مارس 1980.
- القانون المعدل بمرسوم تشريعي رقم 93 - 08، المتعلق بمراقبة شركات المساهمة، المؤرخ في 25 أبريل 1993، القانون التجاري، الجزائر 2007.
- المرسوم 11-202 مؤرخ في 26-05-2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، الصادرة بتاريخ 01-07-2011.
- المرسوم 11-30 المؤرخ في 27-01-2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02-02-2011.
- المرسوم 11-32 المؤرخ في 27-01-2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02-02-2011.
- المرسوم 91-08 المؤرخ في 27-04-1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 1 ماي 1991.
- المرسوم 96-136 المؤرخ في 05-04-1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17-04-1996.
- المرسوم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 56، الصادرة بتاريخ 29-09-1996.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992، يتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات محاسبين معتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 03، الصادرة بتاريخ 14 جانفي 1992.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية...، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 01-12-1996.
- المرسوم رقم 10-01 المؤرخ في 29-06-2010، يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.

- المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية والشبه العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 97، الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 1970.
- المقرر رقم 02، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 04-02-2016.
- المقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 11-10-2016.
- المقرر رقم 23، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 15-03-2017.
- المقرر رقم 77، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، 24-12-2018.
- قانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 02، الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988.

ج- أطروحات ورسائل:

- أحمد نقاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي - الاغواط -، الجزائر، 2006-2007.
- بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية، جامعة فرحات عباس - سطيف -، الجزائر، 2010-2011.
- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة -، الجزائر، 2008-2009.
- حياة ساجي، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -، الجزائر، 2017-2018.
- سعاد شكري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة - بومرداس -، الجزائر، 2008-2009.
- سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة -، الجزائر، 2010-2011.
- شكري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجعة وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة - بومرداس -، الجزائر، 2015.
- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- عبد السلام عيد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010.
- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011.
- فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2006-2007.
- لخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -، الجزائر، 2009-2010.

محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

- ماجدولين زهير مهروسة، دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2017.
- محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3-الجزائر، 2007-2008.
- ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-، الجزائر، 2010-2011.
- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة-، فلسطين 2007.

د- مقالات ومدخلات علمية:

- إلياس شاهد، وآخرون، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 10، العدد 02، 2017.
- محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، المجلد 12، العدد 12، 2013.
- محمد بوعبيدة، وآخرون، تقارير المراجعة الخارجية من منظور التشريع الجزائري، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 02، 2019.
- مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، الجزائر، يومي 8 و9 مارس 2005.
- هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية، والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 12، العدد 25، 2018.

2.13 المراجع باللغة الأجنبية

- Jean Charles Becour, Henri Bouquin. **Audit Opérationnel**, (Paris: Economica, 2^{ème} Edition, 1996).
- Alain Mikol, **L'Audit Financier**, (Paris: Edition D'Organisation, 1999).
- Geard Vallin, Lionel Collins, **Audit et Control Interne, Aspects Financiers, Opération et Stratégiques**, (Paris: Dalloz, 4^{ème} Edition, 1992).
- Hamini Allal, **Le Contrôle Interne et L'élaboration Du Bilan Comptable**, (Alger: O.P.U, 2003).
- Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, (Paris: Edition Economica, 1996).
- Jacques Renard, **Théorie et Pratique de L'audit Interne**, 7eme Edition, (Paris: Editions D'organisation, 2010).
- Monique Lacroix, **Comptabilité Approfondie**, (Paris: Librairie Vuibert, 1994).
- Robert Obert, **Synthèse Droit et comptabilité**, (Paris: Dunois, 2006).
- Brien Robert, Jean Senécal, **contrôle interne et verification**, (Québec: Edition Preportaine, 1998).