وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA

-دراسة مقارنة -

أطروحة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة دكتوراه العلوم في: **علوم التسيير**

تخصص: **محاسبة وتدقيق**

إعداد الباحث:

مسيف خالد

إشراف:

أ.د. مفيدة يحياوي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
خنشور جمال	أستاذ	بسكرة	رئيسا
يحياوي مفيدة	أستاذ	بسكرة	مقررة
طاهري فاطمة الزهراء	أستاذ محاضر أ	بسكرة	مناقشة
عياش زبير	أستاذ محاضر أ	أم البواقي	مناقش
بوكثير جبار	أستاذ محاضر أ	أم البواقي	مناقش
شاهد إلياس	أستاذ محاضر أ	الوادي	مناقش

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

سورة الرحمن

يَا مَعْشَرَ الْجِنِّ وَالْإِنْسِ إِنِ اسْتَطَعْتُمْ أَنْ
تَنْفُذُوا مِنْ أَقْطَارِ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ
فَانْفُذُوا ۚ لَا تَنْفُذُونَ إِلَّا بِسُلْطَانٍ< ٣٣ >

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

✍ زوجتي العزيزة "نـــوال" وابني المتميز عبد الله وابنتي الحنون خديجة، حفظهم الله لي وبارك فيهم.

شكر و تقدير

الحمد لله أولا والحمد لله آخرا، الحمد لله الموفق والمعين على إتمام هذا العمل.

أقدم شكري وتقديري للأستاذة المشرفة مفيدة يحياوي، التي أفادتني كثيرا بنصائحها وملاحظاتها، وشجعتني بصبرها علي ورقي أخلاقها.

كما أشكر أبي الذي أعانني كثيرا في نجاحي وفي عملي هذا وأمي الغالية.

كما أتقدم بالشكر الخاص إلى أعضاء لجنة المناقشة الأكارم الذين قبلوا وتحملوا عناء تمحيص ومناقشة هاته الأطروحة.

وكذلك كل زملائي الأساتذة بجامعة أم البواقي وجامعة قسنطينة الذين شجعوني على إتمام هذا العمل، وكذلك محافظي الحسابات الذين ساعدوني في مشواري على رأسهم الأستاذ مسيف رابح (أبي العزيز)، قندوز الطيب، جغلوف الطاهر وإلى روح الخبير المحاسب سمارة فيصل رحمه الله، كما لا أنسى أستاذ الأدب العربي صبان عمار الذي قام بالتدقيق اللغوي للأطروحة.

فهرس الموضوعات

فهرس الموضوعات

فهرس الجداول، الأشكال والاختصارات V
الملخص IV
مقدمة عامة 01
الفصل الأول: التأصيل العلمي للتدقيق ولتكنولوجيا المعلومات 19
تمهيـد 19
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق 19
المطلب الأول: مفهوم التدقيق وعلاقته بالمحاسبة 19
المطلب الثاني: الحاجة للمراجعة. 23
المطلب الثالث: التطور التاريخي للتدقيق في العالم والجزائر 25
المبحث الثاني: خصائص التدقيق. 30
المطلب الأول: أهداف وأهمية التدقيق 30
المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق 35
المطلب الثالث: أنواع التدقيق. 39
1- من حيث الإلزام القانوني 39
2- من حيث مجال التدقيق 40
3- من حيث توقيت التدقيق 40
4- من حيث الفحص 41
5- من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق 42
6-من حيث نوع البيانات 43
المطلب الرابع: معايير التدقيق. 43
1- المعايير الشخصية العامة 44
2-معايير العمل الميداني 45
3- معايير إعداد التقرير 47
المبحث الثالث: القواعد العامة التي تنظم المهنة. 47
المطلب الأول: آداب وسلوكيات المهنة 47
المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق 50
المطلب الثالث: الإطار القانوني للتدقيق في الجزائر 52
المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على المهنة 67
المطلب الخامس: المنظمات المهنية الدولية والعربية المؤثرة في المهنة 73
1-الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC 73
2-مجلس معايير المحاسبة .IASB 74
3-الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب AFAA. 74
4- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCPA. 74
المبحث الرابع: الإطار النظري لتكنولوجيا المعلومات ونظام المعلومات. 75

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المعلومات. 75
1- تعريف المعلومات وأهميتها. 75
2- تصنيف المعلومات وأنواعها. 81
3- مصادر المعلومات وخصائصها. 83
المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تكنولوجيا المعلومات ونضام المعلومات 87
1- تعريف تكنولوجيا المعلومات وأهميتها. 87
2- تعريف نظام المعلومات وأشكاله. 89
3- خصائص نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة. 91
المطلب الثالث: المداخل المختلفة للتدقيق الإلكتروني. 93
1- التدقيق باستخدام الحاسوب. 93
2- التدقيق خلال الحاسوب. 94
3- التدقيق حول الحاسوب. 97
4- التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات. 98
5- مخاطر التدقيق الإلكتروني ومتطلبات الحد منها. 101
خلاصة الفصل 105

الفصل الثاني: عرض المعايير الدولية للتدقيق ISA. 106
تمهيـــد 106
المبحث الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات. 106
المبحث الثاني: تقييم الأخطار والاستجابة لها. 120
المبحث الثالث: أدلة التدقيق. 138
المبحث الرابع: الاستفادة من أعمال مهنيين آخرين. 158
المبحث الخامس: نتائج وتقارير التدقيق. 166
المبحث السادس: المجالات المتخصصة. 185
خلاصة الفصل 193
الفصل الثالث: خطوات التدقيق القانوني في الجزائر بالطريقة اليدوية 194
تمهيـــد 194
المبحث الأول: التخطيط للمراجعة. 194
المطلب الأول: المعرفة العامة حول المؤسسة. 194
1- المعلومات العامة. 194
2- الخصائص القانونية للمؤسسة. 195
3- الخصائص التجارية للمؤسسة. 195
4- الخصائص التقنية للمؤسسة. 196
5- النظام المحاسبي والمالي. 196
المطلب الثاني: الملفات وأوراق العمل. 197
1- الملف الدائم. 197
2- الملف الجاري. 198

3-أوراق العمل الرئيسية في مهمة التدقيق في الجزائر. 198
المطلب الثالث: برنامج التدقيق. 199
1- اعتبارات تصميم برنامج التدقيق 199
2- تقسيم برنامج العمل 199
المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية ودوره في مهمة التدقيق القانوني 199
المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الجزائرية. 200
1- خرائط التدقيق(التتابع). 200
2- الاستبيانات أو الاستقصاء. 200
3- الأسلوب الوصفي والملخص التذكيري. 201
المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الوطنية. 202
1- فهم الهيكل. 202
2- اختبارات الالتزام والاستمرارية. 202
3- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية. 203
المبحث الثالث: الجرد المادي 205
المطلب الأول: الجرد المادي للتثبيتات المادية 205
المطلب الثاني: الجرد المادي للمخزون 205
المطلب الثالث: الجرد المادي للصندوق 206
المطلب الرابع: الجرد المادي للأوراق التجارية والمالية 206
المبحث الثالث: مراجعة القوائم المالية. 207
المطلب الأول: مراجعة حسابات الميزانية 207
1- مراجعة الأصول. 207
2- مراجعة الخصوم. 215
المطلب الثاني: مراجعة حساب النتيجة. 224
1- مراجعة الأعباء. 224
2- مراجعة النواتج. 230
المطلب الرابع: مراجعة قائمة التغيرات في الأموال الخاصة. 234
المطلب الخامس: مراجعة الملحق. 236
المبحث الرابع: إعداد التقرير. 238
المطلب الأول: معايير إعداد التقرير. 238
المطلب الثاني: فضل التقرير في تحقيق التوصيل الفعال. 240
المطلب الثالث: احتياجات وتوقعات مستخدمي التقرير. 242
المطلب الرابع: فجوة توقعات التدقيق. 243
خلاصة الفصل 246

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لمهمة تدقيق قانونية معدة عن طريق برنامج REVOR الآلي ومقارنتها بالطريقة اليدوية. 247
تمهيـد. 247
المبحث الأول: التخطيط للمهمة. 247
المطلب الأول: تمثيل الوضع المالي للشركة عن طريق أشكال بيانية. 247
المطلب الثاني: تحديد المخاطر. 248
المطلب الثالث: الاتفاق على شروط المهمة. 250
المبحث الثاني: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية. 251
المبحث الثالث: الجرد المادي. 251
المبحث الرابع: المراجعة المحاسبية. 252
المبحث الخامس: إعداد التقرير. 254
خلاصة الفصل 256
الخاتمــة 258
المراجع 263
الملاحق 277

فهرس الجداول،
الأشكال والاختصارات

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	الفرق بين عملية التأكيد المعقولة والمحدودة	35
2	تطور أهداف المراجعة والمضمون	44
3	سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق	124
4	قائمة استبيان نموذجية لدورة المبيعات	215
5	الميزانية أصول	222
6	الميزانية خصوم	229
7	حسابات النتائج "حسب الطبيعة"	240
8	جدول سيولة الخزينة "الطريقة المباشرة"	247
9	*قائمة تغير الأموال الخاصة*	250

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	العلاقة بين المحاسب والمدقق	36
2	معايير التدقيق المتعارف عليها	57
3	تصور العلاقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة.	90
4	جمع البيانات وتحويلها إلى معلومات التي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات	92
5	مصادر المعلومات في المنظمة	97
6	خطوات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية	218
7	رسم بياني للوضع المالي للشركة	263
8	رسم بياني للوضع النقدي للشركة	263
9	نافذة المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة	264
10	نافذة استعمال المعيار 240	264
11	النافذة 1 لاستعمال المعيار 700	269
12	النافذة 2 لاستعمال المعيار 700	270
13	نافذة استعمال المعيار 560	271

قائمة الاختصارات:

الاختصار	الدلالة
AAA	American Accounting Association
AFAA	The Arab Federation Of Accountants And Auditors
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
IAPC	International Auditing and Assurance Standards Board
ASCPA	Arab Society for Certified Accountants
CNC	Le Conseil National de la comptabilité
GCR	The Global Competitiveness Report
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	The International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
IT	Information technology
NAA	Normes Algérienne d'Audit
SCF	Le Système Comptable et Financier
WEF	The World Economic Forum

الملخص

الملخص:

يتمحور بحثنا حول دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في مهام التدقيق القانوني في الجزائر، حيث قمنا بالتطرق إلى أهم المحطات التاريخية التي مرت بها المهنة على الصعيد الدولي والوطني، والإطار المفاهيمي لتكنولوجيا المعلومات والتدقيق خاصة مهام المراجعة القانونية ومحافظ الحسابات في الجزائر مركزين على أهم التطورات الجديدة في هذا الإطار، مع التطرق إلى الهيئات المشرفة على المهنة على المستويين العالمي والمحلي.

كما تناولنا المعايير الدولية للتدقيق ISA الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB والتابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مستعملين النسخة الأخيرة التي تم مراجعتها سنة 2016 لتدخل حيز التطبيق لتدقيق القوائم المالية المنتهية في 15 ديسمبر2016 وما بعد.

ثم انتقلنا إلى الجانب التطبيقي أين تناونا فيه خطوات التدقيق القانوني في الجزائر في خطوة أولى بالطريقة اليدوية ثم الطريقة الآلية والتي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي شهدتها المهنة في السنوات الأخيرة، والمتمثلة في تبني النظام المحاسبي المالي SCF في سنة 2010، وصدور القانون 01/10 الخاص بالمهنة والمراسيم التنفيذية لسنة 2011 التي تلته وصولا إلى صدور 12 معيار تدقيق جزائري مستوحى من المعايير الدولية.

في الأخير توصلنا إلى الإجابة على إشكالية البحث المتمثلة في الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق مقارنة بالطريقة اليدوية والتي تحتوي على عدة نقائص، مقدمين جملة من النصائح والتوصيات للرقي بالمهنة.

Résumé:

Notre recherche se concentre sur le rôle des technologies de l'information dans l'application des normes internationales d'audit dans les missions d'audit légal en Algérie, où nous avons exposé les événements historique les plus importants de la profession que ce soit aux niveaux international ou national, et le cadre conceptuel des technologies de l'information et de l'audit en particulier les missions d'audit légal focalisant sur les importants changements en Algérie dans ce contexte, avec la présentation des organisations régissantes de la profession aux niveaux mondial et local.

Ensuite, nous avons présenté les normes internationales d'audit ISA publiées par le conseil international des normes d'audit et d'assurance l'IAASB qui est sous la fédération internationales des comptables l'IFAC, en utilisant la dernière version qui a été réexaminé en Octobre 2015 pour entrer en application pour la vérifier des états financiers du 15 Décembre 2016 et après.

Après, nous sommes passés à l'étude pratique d'une mission de commissariat aux comptes en Algérie, d'abord avec la méthode classique, ensuite avec un logiciel informatique, qui prend en compte les changements dans la profession au cours de ces dernières années : l'adoption du système comptable financier SCF en 2010, la promulgation de la loi 10/01 sur la profession libérale et les décrets exécutifs de l'année 2011 qui s'en est suivie, arrivant à promulgation des 12 premières normes algériennes d'audit.

Enfin, nous avons atteint la réponse au problématique de la recherche qui est le grand rôle qui peut être joué par les technologies de l'information dans l'application des normes internationales d'audit par rapport à la méthode manuelle, qui contiennent plusieurs lacunes, offrant une gamme de conseils et de recommandations pour l'amélioration de la profession.

المقدمة العامة

يستند نظام المعلومات المحاسبية على المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس الوثائق الثبوتية، للوصول إلى القوائم المالية "المخرجات"، حيث أخذ يتجه نحو التوحيد والتدويل لمنحه قابلية المقارنة في المكان التي كانت مفقودة (الملحق 01+02)، وهذا النظام انتقل من الطريقة اليدوية القديمة إلى الطريقة الحديثة الآلية التي تقوم على أساس النظم والبرامج التي تسهل المهمة على المحاسبين، ويقلل من احتمال الخطأ.

وفي وقت لاحق، عند الانتهاء من الأشغال المحاسبية يبدأ دور المراجع والذي زاد زخما خاصة بعد ظهور نظرية الوكالة[1]، حيث تعتبر القوائم المالية كمدخلات لنظام معلومات مراجعة الحسابات، والتي تصير موضوع معالجة، وفي النهاية؛ يعد المدقق تقريره الذي يعرب فيه عن رأيه المهني حولها.

ففي موضوع المحاسبة، خطت الجزائر خطوة كبيرة باعتمادها للنظام المحاسبي المالي SCF سنة 2010، والمستوحى من المعايير الدولية IAS/IFRS ، ومن ثم وضع دفتر الشروط الذي يضبط استخدام برامج المحاسبة الآلية، ولكن في المقابل تبقى الجزائر تعاني في مجال التدقيق، فحسب آخر تقرير للتنافسية الدولية GCR المنشور من طرف منتدى الاقتصاد الدولي WEF لسنة 2018/2017 الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي، تحتل الجزائر المرتبة 129 من بين 137 دولة في العالم وهذا فيما يخص قوة معايير التدقيق والإفصاح، وتحتل المركز 85 فيما يتعلق بحماية مصالح المساهمين الأقلية، وهو ما يعتبر واحدة من أدوار المراجعة، ولعل ما يثبت ذلك على أرض الواقع هي فضائح الفساد التي ظهرت مؤخرا لأكبر شركة وطنية سوناطراك وعقودها المشبوهة مع شريكيها الإيطالي سايبام بمباركة من الشركة الأم إيني، والشركة الكندية أس أن سي لافلان، والتي لم يتم اكتشافها إلا بعد تحرك القضاء الإيطالي بالتحقق فيها سنة 2012، حيث اكتشف في قضية سوناطراك2 أن جذور القضية تعود إلى العقود المبرمة من سنة 2007 رغم أن شركة سوناطراك لا تتعامل إلا مع أكبر المكاتب للتدقيق في الجزائر. بالإضافة إلى الفضائح الأخرى في شركة سونالغاز ومن قبلها قضية بنك الخليفة...، وحتى في التقرير السنوي الأخير لسنة 2016 لمنظمة الشفافية الدولية، احتلت الجزائر المرتبة 108 من مجموع 176 دولة شملها سبر الآراء من حيث تفشي ظاهرة الفساد والرشوة.

ورغم أن هذا الأمر ليس بالجديد حتى على المستوى الدولي بالنظر إلى فضائح الفساد المالي التي حدثت في بدايات القرن 21 لبعض الشركات الكبرى، مثل شركة Enron،Word com،Xerox و Merc أدى إلى إفلاس بعضها بسبب فشل أكبر مكاتب التدقيق في العالم في اكتشاف وضعيتها المالية الحقيقية مما أدى إلى انهيار Arthur Anderson بعد فضيحة Enron حيث كان من بين 5 أكبر المكاتب في العالم في ذلك

[1] Michael C. Jensen et William H. Meckling, Managerial behavior, agency costs and ownership structure, Harvard Business School, 1976, p.16.

الوقت رفقة Deloitte&Touche،Price Water house& Coopers،KPMG وErnest&Yong، وهذا بعد فشله في اكتشاف الصعوبات المالية في البيانات المالية المراجعة.

ولكن لم تبقى دول العالم مكتوفة الأيدي إزاء هذا الأمر، حيث ازدادت الضغوط التنظيمية على شركات التدقيق بشكل كبير[2]، وكان هناك العديد من التدابير الإصلاحية بما في ذلك قانون Sarbanes-Oxley 2002 في الولايات المتحدة[3]، وصولا إلى إصدار المعايير الدولية للتدقيق الصادرة من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والتي عدلت مؤخرا لمراجعة البيانات المالية 15/12/2016 وما بعد، وهذا بهدف التوصل إلى مرجع موحد لتقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في جل دول العالم.

واليوم، أصبحت تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ضرورة في ظل الثورة التكنولوجية، ولكن لا يزال المجال الاقتصادي الأكثر تضررا، سواء على المستوى الجزئي أو الاقتصاد الكلي، وساهمت بأوسع من طبيعة العلاقة(B to B) بين الشركات [4]، ولكن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات يخلق صعوبة في الرقابة من أجل تقييم جودة التدقيق[5]، خاصة أن وضيفة الجمع، المعالجة وتحديث المعلومات تتطلب جهدا كبيرا، وتدخل الإنسان وأثره على نوعية قواعد البيانات[6].

وبعيدا عن التشاؤم، اتخذت الجزائر في هذا الصدد العديد من التدابير من أجل إصلاح وتطور الوضع من جهة، ومن جهة أخرى لتجسيد تطبيق SCF ، منها إنشاء لجنة وزارية للمعايرة، صدور القانون 10/01 في 2010/06/29 لتنظيم مهنة المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسب، ثم المرسوم التنفيذي 202/11 الذي يحدد أشكال والمواعيد إرسال تقارير محافظي الحسابات، والقرارين الوزاريين اللذان نشرا في الجريدة الرسمية رقم 24 في 30 أبريل 2014 اللذان يحددان مضمون ومعايير تقديم تقارير محافظي الحسابات، وأخيرا نشر أول أربع معايير تدقيق جزائرية210، 505، 560 و 580 في:2016/02/04 ، والأربع الثانية: 300، 500، 510 و700 في 2016/10/11، ومؤخرا ثالث أربعة معايير 520، 570، 610 و 620 في:2017/03/15، والتي هي مستوحاة تماما من المعايير الدولية للمراجعة.

استنادا لكل ما سبق، فإن السؤال الذي سنحاول الإجابة عنه هو:

---

[2] William R. Kinney, Twenty-Five Years of Audit Deregulation and Re-Regulation: What Does it Mean for 2005 and Beyond?, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, The University of Texas at Austin, 2005, p. 8.

[3] Collins, L., O'Regan, N., Hughes, T. and Tucker, J., Strategic thinking in family businesses, Strategic Change, Bristol Business Schoo 2010, p. 27.

[4] د.بن بريكة عبد الوهاب - أ.بن التركي زينب، أثر تكنولوجيا الإعلام والاتصال في دفع عجلة التنمية، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والتسيير – بسكرة- العدد 07، 2010، ص. 252.

[5] Bryan K. Church and Lori B. Shefchik, PCAOB Inspections and Large Accounting Firms. Accounting Horizons: March 2012, Vol. 26, No. 1, p. 43.

[6] أ.د .مفيدة يحياوي- دور نظام المعلومات في حساب الاحتياجات المادية في المؤسسات الصناعية- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة- مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية لجامعة بسكرة-العدد الثاني – ديسمبر2007. ص. 94.

-ما هو الدور الذي يمكن أن تلعبه تكنولوجيا المعلومات (IT) في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA الخاصة بمهام المراجعة في الجزائر؟

تنجر عن هذا السؤال الرئيسي العديد من التساؤلات الأخرى:

- هل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق؟
- هل المعايير المتبعة حاليا في الجزائر من قبل المدقق تتماشى مع التغيرات الجديدة في مجال المحاسبة؟
- هل اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي يؤدي بالضرورة لتحديث معايير التدقيق هي الأخرى؟
- هل استعمال تكنولوجيا المعلومات يساعد على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ؟

فرضيات البحث:

بالتالي لمعالجة الإشكالية المطروحة انطلقنا من الفرضيات التالية:

1/ المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحسين مخرجات النظام المحاسبي، وإعطاء ثقة أكبر حول هذه القوائم وبالتالي المساعدة على إصدار قرارات رشيدة.

2/ المعايير المتبعة حاليا من قبل المدقق لا تتماشى مع التغيرات الجديدة في مجال المحاسبة.

3/ اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر يؤدي بالضرورة لتحديث معايير التدقيق وخاصة في مهام التدقيق القانونية.

4/ استعمال تكنولوجيا المعلومات يساعد على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق مقارنة بالطريقة اليدوية.

أسباب اختيار الموضوع:

لقد تم اختيار هذا الموضوع للأسباب التالية:

- كون المعايير الدولية للتدقيق ISA جديدة (قضية الساعة) حتى على المستوى العالمي، ولم يتم تبنيها بعد في الجزائر، فما يزال يشوبها الغموض وتنذر حولها المراجع.
- الترتيب المخيف للجزائر في كلتا مجالي متغيري الدراسة: تكنولوجيا المعلومات والتدقيق.
- ندرة المراجع حوله وبالتالي للمساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمرجع ملخص يجمع بين الجانب الأكاديمي للمهنة والجانب العملي.
- استكمالا لموضوع بحث مذكرة الماجستير حول المعايير الدولية للتدقيق.

حدود البحث:

تقتصر دراستنا حول دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA، من خلال دراسة تطبيقية لمهمة تدقيق قانونية أو ما يسمى بمحافظة الحسابات لشركة جزائرية ذات مسؤولية محدودة لسنة 2015، معدة عن طريق برنامج آلي ومقارنتها بالطريقة التقليدية.

أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وكذلك التأكد من صحة الفرضيات المطروحة، فإن أهداف هذا البحث تتمثل في:

- الوقوف على التغيرات التي تشهدها المهنة في الجزائر ومدى استجابتها للمتطلبات العالمية.
- إبراز أساسيات مهنة التدقيق وأهميتها داخل المؤسسة، والربط بين الجانب النظري والتطبيقي.
- التعريف بالمعايير الدولية للتدقيق ومدى انتشار تبنيها في العالم.

منهجية البحث:

تستدعي طبيعة البحث استعمال المنهج الوصفي للإحاطة بالأصول العامة للتدقيق ومعاييره، والمنهج التاريخي لإبراز أهم المراحل التي مرت بها المهنة في العالم عموما وفي الجزائر خاصة، والمزج بين المنهج الوصفي والاستنباطي عند تطبيق هاته المعايير على مهام المراجعة القانونية في الجزائر.

الدراسات السابقة:

1-دراسة Leech And Dowling 2014 بعنوان :

« A Big 4 Firm's Use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior »

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على شركات التدقيق الأربعة الكبرى حول العالم وهي KPMG،Price Water house& Coopers ،Deloitte&Touche و Ernest&Yong في استخدامها لتكنولوجيا المعلومات للسيطرة على عملية المراجعة ومساهمة نظام دعم التدقيق في تغيير سلوك المراجع . حيث إن نظام ورقة العمل الإلكتروني هو أداة تكنولوجية جديدة والذي يعتبر عنصرا هاما من عملية إدارة المخاطر في شركة التدقيق، وعلى النقيض من الأنظمة الإلكترونية الأولى التي تستخدم فيها النظم الورقية، حيث وضعت شركات التدقيق مؤخرا نظم لدعم عملية التدقيق حيث توفر هذه النظم الميزة التنافسية واستخدامها كوسيلة

لمراقبة عملية التدقيق من خلال تعزيز مبدأ كفاءة وفعالية عملية التدقيق لدى الشركة من خلال استخدامها نظام دعم التدقيق الإلكتروني كعنصر تحكم في العملية.

حيث خلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن استخدام نظم دعم التدقيق الإلكتروني كوسيلة لمراقبة العملية يؤدي إلى مواجهة الشركة إلى تحدي كبير متمثل في تصميم نظام يوازن بين الميزات التي تضمن الالتزام مع الميزات التي تمكنه من الحكم الذاتي للمراجع والحد من الاعتماد المفرط على النظام.

وأوصت الدراسة بضرورة إجراء بحوث تتعلق بنظم دعم التدقيق الإلكتروني ودورها في التأثير على عملية المراجعة لما له من أهمية في دعم كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

2-**دراسة 2013 AL–Refaee بعنوان :**

"The Effect of using Information Technology on Increasing the Efficiency of Internal Auditing Systems in Islamic Banks Operating in Jordan"

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء العاملين في الرقابة والإدارات المتعلقة بالتدقيق الداخلي مع كيفية الانسجام مع البيئة التقنية والتكنولوجية لنظم المعلومات حول مخاطر مراقبة التشغيل، وتوافر خصائص البيئة التقنية والتكنولوجية الملائمة والسليمة نظم المعلومات، وأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على استقلالية وخصوصية التدقيق الداخلي في البنوك الإسلامية العاملة في الأردن في ظل العولمة وقدرتها على مواكبة الاحتياجات التكنولوجية للسيطرة على الأنشطة المصرفية الإلكترونية.

وقد أظهرت الدراسة العديد من النتائج التي تظهر الأثر الإيجابي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات على الاستقلالية وخصوصية التدقيق الداخلي في البنوك الإسلامية العاملة في الأردن في ظل العولمة، وأنها ملتزمة باستخدام الاحتياجات التكنولوجية لمراقبة أنشطتها المصرفية الإلكترونية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات لما له من أثر في زيادة كفاءة نظم التدقيق الداخلي في البنوك الاسلامية وقدرتها على مواكبة الاحتياجات التكنولوجية للسيطرة على الأنشطة المصرفية الإلكترونية.

3-**دراسة 2013 Ahmi And Kent بعنوان:**

« **The utilization of generalized audit software (GAS) by external auditors** »

هدفت الدراسة الى التعريف ببرامج التدقيق العامة Generalized Audit Software (GAS) وهي أداة تستخدم من قبل مدققي الحسابات لأتمتة مهام التدقيق المختلفة حيث إن معظم المعاملات المحاسبية محوسبة، وتدقيق البيانات المحاسبية من المتوقع أن تكون محوسبة كذلك، إذ تعتبر برامج التدقيق العامة هي أكثر

الأدوات شيوعا بين تقنيات وأدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب، لقد أظهر البحث أن هناك القليل من الأدلة على أن برامج التدقيق العامة قد اعتمدت عالميا من قبل المدققين الخارجيين .والغرض من هذه الدراسة هو دراسة استخدام برامج التدقيق العامة من قبل المدققين الخارجيين في المملكة المتحدة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إطار العمل لتحديد مجموعة من العوامل المؤثرة والتي تعتبر مهمة عند النظر في تطبيق برامج التدقيق العامة، وقد استخدمت دراسة استقصائية على شبكة الانترنت لجمع التصورات استنادا الى ردود 205 من المدققين في جميع أنحاء المملكة المتحدة.

وخلصت نتائج البحث إلى أن استخدام برامج التدقيق العامة منخفض بشكل كبير بين مكاتب التدقيق في المملكة المتحدة. حيث أن حوالي 83% من مدققي الحسابات الخارجيين لا يستخدمون برامج التدقيق العامة، بسبب الفائدة المحدودة المتصورة من استخدام برامج التدقيق العامة. في حين أن بعض المشاركين تعرف على مزايا برامج التدقيق العامة، والبعض الآخر لا يستخدم هذه البرامج بسبب ارتفاع تكاليف تطبيقها، وعدم سهولة استخدامها ويوجد تفضيل لاستخدام أساليب التدقيق اليدوية التقليدية بدلا من ذلك.

4-دراسة لبد 2015 بعنوان :مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق .دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة الى تقييم مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في اتخاذ قراراتهم خلال مراحل التدقيق المختلفة، وكذلك تحديد ما إذا كان هناك معوقات تحد من القدرة على استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق الخارجي في قطاع غزة.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والبحوث والمجلات العلمية والتقارير الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة بهدف إنجاز الإطار النظري للدراسة، كما تم تصميم الاستبيان المناسب كمصدر أولي لتغطية الإطار التطبيقي للدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد 113 استبانة على أفراد عينة الدراسة، وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج، كان أهمها :يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين بقطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية بدرجة متوسطة بشكل عام في جميع مراحل التدقيق، وتوجد معوقات تواجه استخدام مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة لنظم دعم القرارات الإلكترونية.

وأوصت الدراسة بضرورة العمل جديا نحو تشجيع مدققي الحسابات على استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق، بالإضافة إلى إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين وتعديلها، وتعزيز التعليم التكنولوجي في مناهج التدريس الجامعي في فلسطين.

5– دراسة العلمي 2015 بعنوان: "دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي" دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في المحافظات الجنوبية – فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي، ولتحقيق هذا الهدف تم مراجعة الدراسات السابقة والأطر النظرية المتعلقة بالموضوع، وصياغة بعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة والاجابة على تساؤلاتها.

وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والمتمثل في أصحاب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى نقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، والبالغ عددها 101 مكتب، حيث تم استرداد 11 % من الاستبانات الموزعة وتم استخدام برنامج (SPSS) الإحصائي لتحليل البيانات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك دورا هاما لاستخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي، كما يعد استخدامها من الوسائل الأساسية التي تساعد على رفع مستوى كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي، وتساعد المدقق في تنفيذ برامج التدقيق وتحقيق الأداء بطريقة أفضل، كما ان لها دورا هاما وكبيرا في رفع مستوى مهنة تدقيق الحسابات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إبراز أهمية استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في مهنة تدقيق الحسابات وذلك من خلال تفعيلها بالمؤتمرات والمحاضر والندوات، وضرورة مواكبة التطور في مجالات التكنولوجيا.

6 – دراسة سمور 2014، بعنوان : دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق – دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة –

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تحسن جودة خدمات التدقيق في فلسطين، ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، وتم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات وتم توزيعها على أفراد عينة الدراسة بشكل كامل والمكونة من شركات التدقيق الدولية والإقليمية والمحلية الكبرى في قطاع غزة بعدد 9 شركات تدقيق، وتشتمل على45 مدققا، وتم استرداد 41 استبانة أي ما نسبته

حوالي 91%، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية " SPSS "

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :أن استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة تخطيط عملية التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، وكذلك يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، بالإضافة الى فهم بيئة الرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد إدراك لدى مدققي الحسابات في فلسطين لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمة التدقيق، وذلك بسبب ما يوفره استخدامها من إنجاز الأعمال بسرعة أكبر.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها :زيادة الجانب الرقابي من قبل هيئة سوق رؤوس الأموال الفلسطينية على الشركات المساهمة في مجال التعاقد مع شركات تدقيق تستخدم وسائل وأدوات التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق.

7- دراسة الخالدي 2013 بعنوان : أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية أداء مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة – دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات بقطاع غزة–

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة بفلسطين من خلال إتباع المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة البالغة 70 مدققا مزاولا للمهنة، خضع منها للتحليل الاحصائي 60 استبانة، وبعد تحليل مفردات الاستبانة باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS

حيث تم التوصل إلى إن استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية في التدقيق يؤدي إلى زيادة فاعلية مرحلة التخطيط وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية، كما يرفع من جودة أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.

وأوصت الدراسة بضرورة إدراج الموضوع في المناهج الاكاديمية للجامعات وأهمية متابعة الحكومة الجهات الإشرافية والنقابات على تطبيق الأساليب التكنولوجية في مكاتب التدقيق مع صرف مزايا خاصة لهم.

8- دراسة (Stoel ,et.al, 2012) بعنوان:

"An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners"

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات مع زيادة الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات للعمليات التجارية واللوائح الجديدة والانتشار الواسع لتكنولوجيا المعلومات في جميع المجالات، وقد اقترح

مستخدمي التدقيق المالي التقليدي العديد من الأطر العامة التي قد تؤثر على جودة تدقيق الحسابات باستخدام تكنولوجيا المعلومات، وبناء على الدراسات السابقة التي اقترحت أطر لجودة التدقيق باستخدام التكنولوجيا يتم تحديد وتقييم البنى المحتملة التي اقترحتها هذه الأطر، وكذلك أدبيات التدقيق المالي. ولقد تم تطوير أداة مسح واستفسارات لمستخدمي تكنولوجيا المعلومات والممارسين للمحاسبة المالية لتقييم تأثير هذه الخصائص على جودة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الخصائص التي تؤثر على جودة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات وأولويات تأثير كل خاصية على جودة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

9- دراسة المطيري 2012 ، بعنوان: "أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العاملة المرخصة والمسموح لها بمزاولة المهن في دولة الكويت. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، حيث تم استخدام استبانة لجمع بيانات الدراسة تم توزيعها على عينة شملت 125 مدققا يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة. وقد اعتمدت هذه الدراسة على المتغير المستقل وهو تكنولوجيا المعلومات وأهميته في المتغير التابع وهو جودة التدقيق.

وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها: أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكنولوجيا المعلومات (التقنيات الحاسوبية، الخبرة العلمية والعملية، وتطوير المهارات) في ضبط جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق الكويتية من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت.

وأوصت الدراسة بضرورة تبني نظام لتكنولوجيا المعلومات يعمل على جمع المعلومات المحاسبية ونشرها وتبادلها والإفادة منها في جميع أنشطة المكتب، وأوصت أيضا بأهمية استمرار مكاتب التدقيق في وضع الخطط والاستراتيجيات للإبقاء على عملية التجديد المستمر على ضوء ما يستجد من تطورات في تكنولوجيا المعلومات حتى تتمكن من المحافظة على وجودها واستمرارها.

10- دراسة العبيدي 2012 بعنوان: " مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة أوثرها على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، وتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات ذات

صلة بموضوع الدراسة وهم (المديرون الماليون والمدققون الداخليون والمدققون الخارجيون)، أما عينة الدراسة فيبلغ عدد مفرداتها 203 أفراد تم اختيارهم من مجتمع الدراسة، وتم استخدام عدد من الأساليب الاحصائية في تحليل البيانات ضمن برامج الرزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها ما يلي :وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمخاطر البيئية الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية، كما كشفت عن وجود أثر لمخاطر إدخال نظم لمعلومات، وتشغيل البيانات، ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

وقدمت الدراسة عدد ا من التوصيات أبرزها التأكيد على الشركات المساهمة العامة الأردنية باستخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، مع الانتباه للمخاطر البيئية الخاصة بهذه النظم لكونها تؤثر على فاعلية عملية التدقيق، والاهتمام بإدخال البيانات في نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة بشكل سليم وآمن لكون مخاطرها تؤثر على فاعلية عملية التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

11– دراسة أبو عطيوي 2012 بعنوان :" أثر مخاطر استخدام تكنلوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي– دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة–"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها .اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم وتوزيع 81 استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والمتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، والبالغ عددها 81 مكتب وتم استرداد 79 استبانة وتم استخدام برنامج SPSS الإحصائي لتحليل البيانات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مخاطر الوصول هي أكثر المخاطر التي يتعرض لها المدقق الخارجي في المنشآت الخاضعة للتدقيق، وان المهارات والكفاءة تؤثر على جودة التخطيط لعملية التدقيق الخارجي.

وقد خرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها :ضرورة إيلاء المزيد من العناية اللازمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، والنهوض بها إلى المستوى اللائق بها بين المهن، وكذلك أهمية قيام مدققي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهن وتطور تكنولوجيا المعلومات لضمان استمرارية ملاءمتها لاحتياجات المجتمع، وأيضا تطوير أداء مدققي الحسابات فيما يتعلق بمخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وطرق التعامل معها وأثرها على جودة عمل المدقق الخارجي، وذلك عبر توفير دورات تدريبية لهم في هذا المجال.

12- دراسة السعدي 2011 بعنوان: "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في قطاع الشركات الصناعية في الأردن دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في القطاع الصناعي الأردني، وقد تكونت عينة البحث من 50 مدقق حسابات في الشركات الصناعية حيث تم اختيارهم بطريقة عشوائية من مجتمع البحث.

وأظهرت النتائج أن هناك آثار لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في مجالي التنفيذ التخطيط والرقابة بدرجة متوسطة ووجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المدققين في أثر تكنولوجيا المعلومات على مجال التنفيذ والتخطيط في مهنة التدقيق تبعا لمتغير الجنس لصالح الذكور، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية طبقا لمتغير المؤهل العلمي والخبرة على مجالي التنفيذ والتخطيط والرقابة على مهنة التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها :إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة التدقيق في الأردن في قطاع الشركات الصناعية له تأثير على سرعة الإنجاز ودقته، وتوفير مجموعة من الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات لضمان سلامة التشغيل الإلكتروني، واستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية كشف الأخطاء في حالة تطبيقها بعملية التدقيق.

13- دراسة الهنيني 2011 بعنوان: "دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن"- دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في الأردن-

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدقق الخارجي .ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة البالغة 120 مدققا، خضع منها للتحليل الاحصائي 93 استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وذلك من خلال حساب حجم العينة بشكل أدق، واختيار مفردات تلك العينة، أو من خلال المساعدة في إعداد موازنة الوقت اللازم بعمليات ومراحل التدقيق بشكل أفضل .كما وأكدت الدراسة على وجود معرفة لدى مدققي الحسابات في الأردن لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي، كما أنها تساعد على تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية، كما يحسن من جودة أداء أعمال التدقيق وتوثيقها، بالإضافة إلى وجود مجموعة من المعوقات تحد من استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، واستخدام الشركات موضع التدقيق أنظمة محاسبية يدوية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المحاسبية المعنية بإجراء دورات تدريبية عملية لتمكين وتوعية المدققين بأهمية الاستخدام الفعلي لتكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق، وتدريبهم على كيفية استخدامها.

14- دراسة الشنطي 2013 بعنوان" :دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات "دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية.

هدفت هذه الدراسة إلى مواكبة التطورات المتلاحقة في مجال تكنولوجيا المعلومات على هذا الصعيد وعلى مسايرة ومواكبة مهنة تدقيق الحسابات على صعيد آخر .حيث يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب وشركات التدقيق المرخصة من قبل مجلس تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والمسجلة فعليا لدى جمعية مدققي الحسابات حيث تم اختيار عينة عشوائية من بين هذه المكاتب، حيث تم توزيع 60 استبانة وبلغت نسبة الاسترداد 51 استبانة، حيث توضح هذه الدراسة دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات من خلال تعميق المعرفة حول جوانب الاستخدام الامثل لتكنولوجيا المعلومات في علم التدقيق وذلك من أجل الارتقاء بالمهنة إلى المستوى الذي تخدم فيه كافة الأطراف المستفيدة، ولما كان لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة التدقيق من آثار وتغيرات على الصعيدين الشكلي والاجرائي.

حيث أظهرت نتائج الدراسة أن تكنولوجيا المعلومات ساهمت في تطوير مهنة تدقيق الحسابات وضرورة أن يتمتع مدقق الحسابات بالخبرة والكفاءة العملية مما يؤدي إلى زيادة ورفع كفاءة مهنة التدقيق.

وأوصت الدراسة بضرورة إبراز أهمية تكنولوجيا المعلومات في مهنة تدقيق الحسابات وذلك من خلال تفعيلها بالمؤتمرات والمحاضرات والندوات التدريبية، وضرورة مواكبة التطورات وملاحقة الأنظمة الحديثة وخاصة في مجالات تدقيق الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية وتدريب القائمين والعاملين عليها.

15- دراسة العرود واخرون 2011 بعنوان: "تأثير تطبيق مدققي الحسابات لأساليب تكنولوجيا المعلومات على اتمام عملية التدقيق الإلكتروني في الأردن"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تأثير تطبيق مدققي الحسابات لتكنولوجيا المعلومات على اتمام عملية التدقيق الالكتروني في الاردن، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعداد استبانة وزعت على عينة من المدققين الخارجيين الأردنيين وعددهم 150 مدققا، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لاختبار فرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :إن مستوى استخدام المدققين لأساليب تكنولوجيا المعلومات واتمام عملية التدقيق كانت متوسطة، ويوجد أثر لتطبيق أساليب تكنولوجيا المعلومات مجتمعة على إتمام عملية التدقيق.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير آليات ووسائل التدقيق الإلكتروني واعداد التقرير الإلكتروني والحرص على استخدام برامج حاسوبية متطورة لدى مكاتب التدقيق في الأردن لما لها من أثر إيجابي في سرعة التدقيق الإلكتروني وسلامة البيانات المالية.

16- دراسة 2011 Moorthy, et.al بعنوان:

« The impact of information Technology on internal auditing »

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الداخلي في الشركات، حيث تؤكد الدراسة على الاتجاه العالمي لاعتماد نظام تكنولوجيا المعلومات (البرمجيات/الأجهزة) في إنتاج بيئة أكثر خضوعا للرقابة في عملية التدقيق .اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال جمع بيانات الدراسة من مختلف مصادر البيانات الثانوية وتشمل المقالات العلمية المنشورة في المجلات العالمية وقواعد البيانات ومحركات البحث مثل جوجل وياهو بالإضافة إلى كتب المحاسبة والتدقيق، وهي توضح أيضا كيفية تأثير تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :تزايد الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ أنشطة التدقيق، وضرورة قيام المدققين بفهم التطورات والاتجاهات الجديدة لتكنولوجيا المعلومات، بحيث تشكل نسبة متزايدة من المعرفة والمهارات المهنية للمدققين، وضرورة قيام المدققين ومهنة التدقيق بتشجيع ودعم جهود مقدمي الأنظمة والتقنيات الجديدة لتعزيز دمج وضمان قوة وسلامة أنظمة المعلومات وحمايتها من المخاطر، وتؤكد بأن المدقق لديه أيضا مسؤولية للتأكد من أن مستوى التحكم من الإدارة(لجنة التدقيق ومجلس الإدارة) لفهم المخاطر التي قبلتها الإدارة والالتزامات المحتملة لنقلها إلى أعضاء مجلس الإدارة.

17- دراسة 2011 Wen Lin And Hung Wang بعنوان:

« A selection model for auditing Idustrial Management & Data Systems »

هدفت هذه الدراسة إلى بناء نموذج لتقييم برامج التدقيق سواء التي يتم تطويرها داخليا أو البرامج المهنية العامة لتحديد المعايير والعوامل التي تؤثر على قرار شركة في هذا الجانب واختيار القرار الأفضل بالنسبة للشركة . ومع التقدم في تكنولوجيا المعلومات أصبحت العديد من الشركات تعتمد اعتمادا كبيرا على نظم المعلومات بواسطة الحاسوب، وتنفذ مختلف أنشطتها التجارية بالاعتماد على الحاسوب، ومن بينها أدوات وتقنيات بمساعدة الحاسوب، Computer Assisted Audit Techniques CAATs وهو خيار مهم، حيث تستخدم CAATsفي مساعدة مدققي الحسابات في إجراءات الرقابة وتأكيد الاختبارات والتحليل والتحقق من بيانات القوائم المالية، والرصد والتدقيق المستمر للبيانات المالية.

حيث استخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي من خلال عقد مقابلات جماعية لتحديد المعايير والعوامل اللازمة لبناء هيكل تقييم برامج التدقيق بالإضافة الى تصميم استبانة وزعت على مجموعة من الخبراء لتحديد العلاقات المتبادلة بين المعايير والعوامل المحددة وتطبيق عملية الشبكة التحليلية للمقارنة بين أهمية المعايير والعوامل.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :تحديد المعايير التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار عند بناء برامج التدقيق وأهم هذه المعايير وظائف النظام ومعالجة البيانات والدعم التقني والخدمات المقدمة من شركة البرمجيات.

وأوصت الدراسة بضرورة إدراج معايير لاختيار برامج التدقيق من خلال تحديد العوامل المؤثرة مثل التكلفة، واستقرار النظام، ودقة معالجة البيانات.

18- دراسة Ahmad 2011 بعنوان :

"Re-Engineering Audit Profession in the Context of Information Technology – Study Pilot to Demonstrate the Views of a Sample Selection of Auditors in Iraq"

هدفت الدراسة إلى التعرف على كيفية إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات .لقد دخلت تكنولوجيا المعلومات في كافة مجالات الحياة وأنظمتها المختلفة، ومن تلك المجالات مجال العمل المالي والرقابي، حيث أدى ذلك الاستخدام إلى إحداث تغيير في تجميع ومعالجة ونشر المعلومات، خصوصا المعلومات المحاسبية، وينعكس ذلك الاستخدام والتغيير على القوائم والكشوفات المالية والحسابات المعدة من قبل المحاسبين العاملين في مختلف الوحدات الاقتصادية، بالإضافة إلى الاستفادة القصوى من التكنولوجيا بتأكيد الثقة والمصداقية في تلك القوائم والتقارير والحسابات والكشوفات المالية، فضلا عن ذلك تحديد الفرص وتشخيص التحديات المستقبلية المواجهة لمهنة مراقبة الحسابات وذلك من أجل وضع رؤيا مستقبلية شاملة للمهنة بما يمكنها من تحسين وتطوير ممارساتها وأدائها في تقديم أفضل الخدمات لمستخدميها، وبما يجعلها قادرة على مواكبة التطورات المستقبلية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مشروع الرؤيا المتعلق بمستقبل مهنة مراقبة الحسابات يعطي الفرصة الكاملة لمراقبي الحسابات لتحقيق أفضل مستقبل لمهنتهم خصوصا عند إلمامهم بالقيم والخدمات والمهارات التنافسية التي أشار إليها، وكذلك تمثل العوامل الآتية السبب الرئيس الذي يدفع مراقبي الحسابات من استخدام تكنولوجيا المعلومات في المهنة وهي :(الظروف التنافسية، الغاء التوثيق المستندي، زيادة الخدمات المهنية، وتحقيق الدقة والسرعة والخدمة الجيدة.)

التعليق على الدراسات السابقة وخصوصيات دراستنا:

تأتي هذه الدراسة مكملة لما سبقها من دراسات تناولت موضوع استخدام تكنولوجيا المعلومات والتقنيات الإلكترونية والمعالجة الآلية للبيانات في عملية التدقيق، حيث توصلت مجموعة من هاته الدراسات إلى أن استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية في التدقيق يؤدي إلى زيادة فاعلية مرحلة التخطيط وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية، كما يرفع من جودة أداء أعمال التدقيق وتوثيقها، بالإضافة إلى الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، وكشفت مجموعة أخرى عن أن هناك دور مهم لاستخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي، كما يعد استخدامها من الوسائل الأساسية التي تساعد على رفع مستوى كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي، وتساعد المدقق في تنفيذ برامج التدقيق وتحقيق الأداء بطريقة أفضل، كما أن لها دورا مهما وكبيرا في رفع مستوى مهنة تدقيق الحسابات.

حيث اتفقت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في المنهجية المستخدمة، فقد استخدمت المنهج الوصفي والمنهج التحليلي بالاعتماد على دراسة تطبيقية مقارنة عوضا عن أدوات الاستبانة، كما أكدت على أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق بالرغم من اختلاف الظروف الزمانية والمكانية ومستوى التطور التكنولوجي.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها اعتمدت على الدراسة المقارنة لنفس مهمة التدقيق (نفس الشركة محل التدقيق، نفس الفترة ولنفس مكتب التدقيق) وبهذا تظهر جليا أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وتبين مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، كذلك بينت المخاطر المتعلقة باستعمال تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، كما بينت الشروط والمتطلبات للحد من هذه المخاطر عند استخدامها، وبينت الدور المهم لتكنولوجيا المعلومات في إنجاح عملية التدقيق، وبيان العلاقة القوية بين استخدام تكنولوجيا المعلومات وفاعلية عملية التدقيق وأثرها في تحيين جودة خدمات التدقيق.

وللتوصل إلى ذلك اتبعنا الخطة التالية:

الفصل الأول: التأصيل العلمي للتدقيق وتكنولوجيا المعلومات.

تمهيـد.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وعلاقته بالمحاسبة.

المطلب الثاني: الحاجة للتدقيق.

المطلب الثالث: التطور التاريخي للتدقيق في العالم وفي الجزائر.

المبحث الثاني: خصائص التدقيق.

المطلب الأول: أهداف وأهمية التدقيق.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق.

المطلب الرابع: معايير التدقيق.

المبحث الثالث: القواعد العامة التي تنظم المهنة.

المطلب الأول: أخلاقيات المهنة.

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للتدقيق في الجزائر.

المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على المهنة.

المطلب الخامس: المنظمات المهنية الدولية والعربية التي تؤثر على مهنة التدقيق.

المبحث الرابع: الإطار النظري لتكنولوجيا المعلومات ونظام المعلومات.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المعلومات.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تكنولوجيا المعلومات ونضام المعلومات.

المطلب الثالث: المداخل المختلفة للتدقيق الإلكتروني.

خلاصة الفصل.

الفصل الثاني: عرض المعايير الدولية للتدقيق ISA.

تمهيـد.

المبحث الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات: تضم المعايير من 200 إلى 299.

المبحث الثاني: تقييم الأخطار والاستجابة في تقديرها: والتي تضم المعايير من 300 إلى499.

المبحث الثالث: أدلة التدقيق: وتضم المعايير من 500 – 599.

المبحث الرابع: الاستفادة من أعمال مهنيين آخرين: تضم المعايير من 600- 699.

المبحث الخامس: نتائج وتقارير التدقيق: تضم المعايير من 700 – 799.

المبحث السادس: مجالات متخصصة: تضم المعايير من 800 - 899.

خلاصة الفصل.

الفصل الثالث: خطوات مهمة التدقيق القانونية في الجزائر بالطريقة اليدوية.

تمهيـد.

المبحث الأول: التخطيط للتدقيق.

المطلب الأول: المعرفة العامة حول المؤسسة.

المطلب الثاني: الملفات وأوراق العمل.

المطلب الثالث: برنامج التدقيق.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: الجرد المادي.

المطلب الأول: الجرد المادي للتثبيتات.

المطلب الثاني: الجرد المادي للمخزون.

المطلب الثالث: الجرد المادي للصندوق.

المطلب الرابع: الجرد المادي للأوراق التجارية والمالية.

المبحث الرابع: المراجعة المحاسبية.

المطلب الأول: تدقيق حسابات الميزانية.

المطلب الثاني: تدقيق حسابات التسيير.

المطلب الثالث: تدقيق قائمة التدفقات النقدية.

المطلب الرابع: تدقيق قائمة التغيرات في الأموال الخاصة.

المطلب الخامس: تدقيق الملحق.

المبحث الخامس: إعداد التقرير.

المطلب الأول: معايير إعداد التقرير.

المطلب الثاني: فعالية التقرير في تحقيق التوصيل الفعال.

المطلب الثالث: احتياجات وتوقعات مستخدمي التقرير ومسؤولية المدقق اتجاههم

المطلب الرابع: فجوة توقعات التدقيق.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لمهمة تدقيق قانونية معدة عن طريق برنامج REVOR الآلي ومقارنتها بالطريقة اليدوية.

تمهيـد.

المبحث الأول: التخطيط للمهمة.

المطلب الأول: تمثيل الوضع المالي للشركة عن طريق أشكال بيانية.

المطلب الثاني: تحديد المخاطر.

المطلب الثالث: الاتفاق على شروط المهمة.

المبحث الثاني: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: الجرد المادي.

المبحث الرابع: المراجعة المحاسبية.

المبحث الخامس: إعداد التقرير.

خلاصة الفصل.

الخاتمة.

الفصـــل الأول:

التأصيل العلمي للتدقيق وتكنولوجيا المعلومات

رغم أن التدقيق لم يرقى إلى ما وصلت إليه المحاسبة من تطور، حيث أنها بعدما كانت تقنية صارت فنا ثم أصبحت علما قائما بذاته، وفي المقابل لم يتم التوصل إلى نظرية للتدقيق، ولكن للارتباط الوثيق بين الاثنين يمكن وضع إطار نظري للتدقيق، ومن ثم تكنولوجيا المعلومات خاصة في المجال الاقتصادي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق.

نركز في هذا المبحث على تعريف التدقيق وربطه بالمحاسبة وهذا للعلاقة الوطيدة بينهما، ونعرض كذلك مدى الأهمية التي يتمتع بها التدقيق حتى أصبح حاجة ملحة داخل المؤسسة بالإضافة إلى تطوره التاريخي في العالم بشكل عام وفي الجزائر خاصة.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق وعلاقته بالمحاسبة

سوف نركز على أهم التعاريف المعتمدة من طرف الهيئات الرسمية الناشطة في هذا المجال، وكذلك تبيين الحدود بين التدقيق والمحاسبة.

مفهوم التدقيق (التأكيد)

**** لغة***

إن كلمة التدقيق بمعناها اللغوي « Audit » مشتقة من الكلمة اللاتينية « Audir » وتعني الاستماع، لأن الحسابات في السابق كانت تتلى على المدقق، فيشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين، الإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها[1]. وكانت هاته العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم.

أما عن ترجمة المصطلح « Audit » إلى العربية فقد تمت على أوجه عديدة، حيث يستخدم مصطلح التدقيق في بعض الدول مثل الأردن، لبنان والعراق، ومصطلح المراجعة في الجزائر وبعض الدول العربية الأخرى، أما حديثا فهناك توجه إلى مصطلح التأكيد « assurance » خاصة مع انتشار وتوسع وتبني المعايير الدولية للتأكيد . ISA_S

**** اصطلاحا***

أما اصطلاحا فقد تعددت التعاريف نذكر أهمها فقط:

[1] د.أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الكتاب1، دار صنعاء، عمان، 2002، ص24.

- المفهوم الإجرائي الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA سنة 1972 يعرف التدقيق على أنه "**عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقديمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق**"[1]

- أما عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدوليIAASB فيعرف التدقيق تعريفا جديدا، فهو يشير في الإطار الدولي لعمليات التأكيد إلى أن التدقيق هو:

" **عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة الثقة لدى المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس أو نتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس**"[2]

ومن خلال هذا الإطار يوجد هناك نوعين من عمليات التأكيد يسمح للممارس إجراءهما:

الأولى عملية التأكيد المعقولة، والثانية عملية التأكيد المحدودة، ويعرف المجلس عملية التأكيد المعقولة resonable assurance angagement بأنها:

"**عملية تهدف إلى تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل ايجابي من التعبير عن استنتاج الممارس**".

أما عملية التأكيد المحدودة assurance angagement Limited فيعرفها بأنها:

"**عملية تهدف إلى تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية، ولكن حيث تكون تلك المخاطر أكبر مما عليه في عملية التأكيد المعقولة كأساس لشكل سلبي من التعبير عن استنتاج الممارس**".

من خلال التعريف يمكن استخراج أهم أعمدة عملية التأكيد (التدقيق) كما يلي:

1- **الممارس**: وهو المصطلح الأكثر اتساعا من مصطلح المدقق الذي يقصد به الممارسين الذين يجرون عمليات تدقيق أو مراجعة متعلقة بمعلومات مالية تاريخية.

2- **الاستنتاج**: ويعتمد على الحكم المهني للمدقق في إجراء التقييم أو القياس للموضوع مقابل المقاييس ثم تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص:6.

[2] IFAC , IAASB, hand book of international auditing, assurance and ethics pronouncements part one , international federation of accountants, 2008, p55.

3- **الموضوع المناسب**: يمكن أن يكون البيانات المالية، أو تقييم الرقابة الداخلية، فالموضوع المناسب:

أ- قابل للتحديد ويمكن قياسه بناءا على مقاييس محددة.

ب- يمكن إخضاع المعلومات الخاصة به لإجراءات جمع أدلة مناسبة وكافية لدعم استنتاج معقول.

4- **المقاييس**: هي العلامات المرجعية لتقييم أو قياس الموضوع، مثلا عند إعداد القوائم المالية تكون المقاييس هي IFRSs، لذلك فإن تقييم أو قياس موضوع على أساس التوقعات وحكم الممارس وخبرته الفردية لا يعتبر مقياس مناسب.

5- **المعلومات** (**الأدلة**): والتي يبني عليها الممارس استنتاجه في تقرير التأكيد، ولذلك فعلى الممارس الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول صحة المعلومات وخلوها من الأخطاء الجوهرية.

6- **التأكيد المعقول**: أي ليس التأكيد المطلق ولكن بمستوى عال، ويتعلق بتجميع الأدلة اللازمة للممارس للتوصل إلى استنتاج بالشكل الايجابي المطلوب في عملية التأكيد المعقولة بأسلوب منهجي يتضمن:

- فهم الموضوع والظروف المحيطة به.
- تقييم المخاطر.
- الاستجابة للمخاطر المقيمة.
- تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة.

7- **هدف عملية التأكيد المعقولة**: تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول من خلال التعبير عن استنتاج الممارس بشكل ايجابي (التقرير).

8- **تقرير التدقيق والتأكيد**: تقرير كتابي يعبر فيه الممارس عن الاستنتاج بشكل ايجابي بأن البيانات تمثل بعدالة في جميع النواحي الجوهرية الوضعية المالية للمؤسسة، مستهدفا مستخدم المعلومات المالية لترشيد قراره، وبالتالي رفع درجة الثقة في المعلومات المالية.

وبالتالي فإن عملية التأكيد تشتمل على العناصر التالية:

1. العلاقة بين ثلاثة أطراف (الممارس، الجهة المسؤولة "المؤسسة عادة"، المستخدمين).
2. موضوع مناسب.
3. مقاييس مناسبة.
4. أدلة كافية ومناسبة.

5. تقرير التأكيد الكتابي لعملية التأكيد المعقولة أو المحدودة.

ويمكن تلخيص الفرق بين نوعي عملية التأكيد، المعقولة والمحدودة من خلال الجدول التالي:

الجدول 1:الفرق بين عملية التأكيد المعقولة والمحدودة

البيان	عملية التأكيد المعقولة	عملية التأكيد المحدودة
الهدف	تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى منخفض بشكل مقبول في ظروف عملية التأكيد عن طريق التقرير الايجابي.	تخفيض مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى منخفض بشكل مقبول في ظروف عملية التأكيد عن طريق التقرير السلبي.
إجراءات جمع الأدلة المناسبة والكافية	يتم الحصول على الأدلة بطريقة منهجية تشمل: 1- فهم الموضوع والظروف المحيطة به. 2- تقييم المخاطر. 3- الاستجابة للمخاطر المقيمة. 4- استخدام إجراءات أخرى مثل: - التفتيش والملاحظة. - الاستفسارات والمصادقة. - إعادة الحساب وإعادة الأداء. - الإجراءات التحليلية. *وإجراءات إضافية أخرى : - إجراءات أساسية. - الحصول على معلومات مؤيدة. - الاعتماد على طبيعة الموضوع. - اختبار فاعلية تشغيل أساليب الرقابة. 5- تقييم الأدلة المتحصل عليها.	يتم الحصول على الأدلة بطريقة منهجية تشمل: 1- فهم الموضوع. 2- الظروف الأخرى للعملية. - ولكن تكون فيها الإجراءات محدودة بشكل مقصود مقارنة بعملية التأكيد المعقولة.
التقرير	بيان ظروف العملية وشكل ايجابي للتقرير.	بيان ظروف العملية وشكل سلبي للتقرير.

المصدر: د.أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ص 29.

2- علاقة التدقيق بالمحاسبة

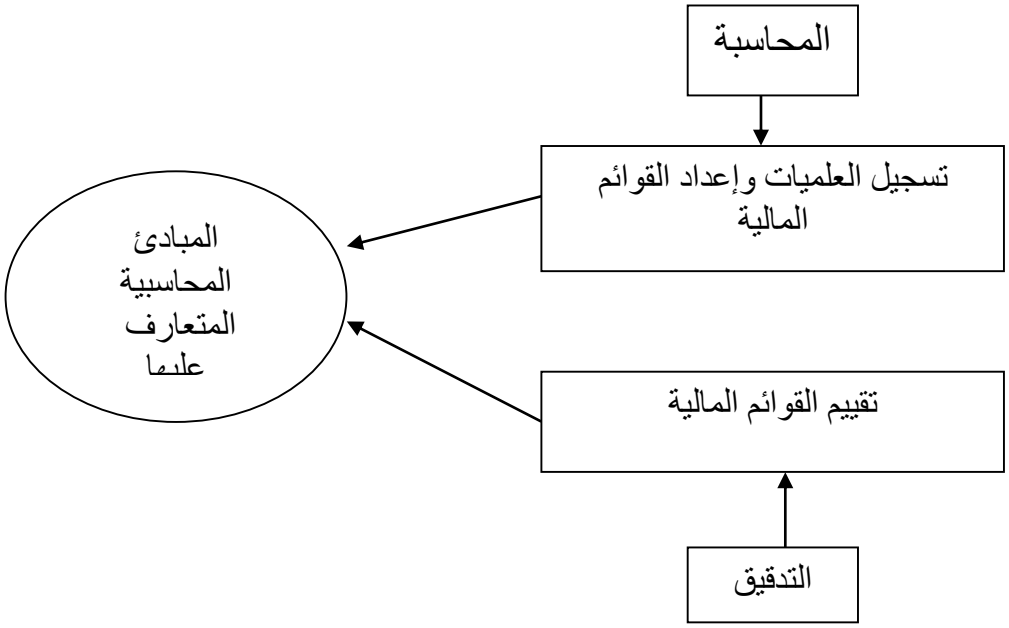
- إن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب، أي أن مخرجات النظام المحاسبي تعتبر كمدخلات لنظام معلومات للتدقيق.

– فتعتبر المحاسبة عمل إنشائي يقوم به شخص داخلي أو خارجي عن المؤسسة بموجب عقد، حيث يقوم المحاسب بتحويل العمليات المالية للمؤسسة المستندة إلى وثائق ثبوتية (فواتير وعقود...إلخ) إلى لغة محاسبية في اليومية بهدف الوصول إلى القوائم المالية النهائية (مخرجات النظام).

– بينما يعتبر التدقيق عمل تحليلي انتقادي يقوم به شخص يجب أن تتوفر فيه صفة الاستقلالية والحياد لفحص القوائم المالية وللحكم على مدى عدالتها وصدقاها واحترام المبادئ المحاسبية لإضفاء الثقة عليها.

– ويمكن تشبيه العلاقة بين المحاسب والمدقق بتلك القائمة بين المحامي والقاضي[1]، ونلخصها في الشكل التالي:

الشكل 1: العلاقة بين المحاسب والمدقق



المصدر: طارق عبد العال حامد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص:74

– وتجدر الإشارة إلى أنه هناك محاولات بحثية معاصرة لوضع نظرية للتدقيق من خلال المدخلين: الكمي والسلوكي، لكن يبقى الإلمام بالمفاهيم الأساسية للتدقيق لا يتم التوصل إليه إلا عن طريق نظرية المحاسبة.[2]

المطلب الثاني: الحاجة للمراجعة

ورد في بيان جمعية المحاسبة الأمريكية AAA أربع حالات تخلق طلبا على خدمات المراجعة:[3]

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000، ص18.
[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص61.
[3] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص:21.

1- التعارض بين المعدين للقوائم المالية (إدارة المؤسسة) ومستخدميها (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث بمنأى عن الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى إنتاج معلومات متحيزة.

2- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات المالية بالنسبة لمتخذي القرار.

3- الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.

4- عدم مقدرة المستخدمين الحصول على المعلومات المالية بشكل مباشر، وعدم مقدرتهم على تقييم جودتها بأنفسهم.

كما يمكن حصر أسباب الحاجة إلى تدقيق القوائم المالية في ثلاث نقاط تفسر ما سبق ذكره:

1- احتياجات الدائنين والمستثمرين:

- فيتحمل المدققون مسؤولية تقديم آراء غير متحيزة بخصوص مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وهذا لتمتعهم بصفة الاستقلالية والكفاءة، والحق القانوني.

- فيعتبر المدققون هم الأفراد الملائمون لهاته المهمة، فلا تربطهم أية رابطة بإدارة المؤسسة، كما أن الخبرة والمعرفة الواسعة التي يتمتعون بها تكسبهم صفة الحياد والموضوعية من دون تحيز ويساهم في العلم على مدى عكس القوائم المالية بصدق للوضعية المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى صلاحياتهم القانونية للاطلاع على وثائق المؤسسة وطلب التفسيرات والتبريرات والتأكد منها.

- وبهذا فالمدققون هم همزة الوصل بين الإدارة والدائنين وكذا المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين، فهم الحراس على ملاءة وعدل القوائم المالية .

2- نظرية الوكالة:

- توضح نظرية الوكالة تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون فيها فائدة طرف على حساب جميع الأطراف[1]، فمفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل أو تفويض بين طرفين على الأقل:

الطرف الأول: الموكل.

الطرف الثاني: الموكل إليه، الذي لديه توكيل باسم الطرف الأول في إدارة شؤونه بما فيها التفويض لاتخاذ القرار.

- فالطرف الأول هم ملاك المؤسسة الذين يوكلون أمور التسيير واتخاذ القرار إلى المديرين، ولكن المشكل يكمن في تعارض المصالح بين الطرفين، فالطرف الأول وهم الملاك يهتمون بالربحية طويلة الأجل وبالنمو المستمر وزيادة حصة المؤسسة في السوق، في المقابل يهتم الطرف الثاني وهم المديرين (المسيرين) بتعظيم ربح السنة الحالية الذي يعتبر

[1] Pierre Vernimmen : finance d'entreprisa, 5éme édition, dalloz pons, 2002, p 128.

أساس احتساب مكافآتهم، فقد يدفعهم هذا لاتخاذ سياسات من شأنها أن ترفع ربحية السنة الحالية على حساب الربحية طويلة الأجل، كتسجيل إجراءات لم تحقق بعد أو إغفال مصاريف تخص الدورة (المؤونات).

وبالتالي فإن إخضاع القوائم المالية للتدقيق من قبل طرف محايد (مستقل) يضفي الثقة بين الطرفين، الملاك والمسيرين، فيطمئن الملاك بأن المسيرين يقومون بعملهم على أحسن وجه.

3- النظرية التحفيزية:

حسب هذه النظرية فإن القائمين بإعداد القوائم المالية يكون لديهم الحافز للقيام بعملهم على أكمل وجه لمعرفتهم المسبقة بأن هاته القوائم سوف تخضع للمراجعة.

فالتدقيق إذا يضيف قيمة للقوائم المالية لما تشتمل عليه هاته القوائم من معلومات نتيجة للاعتبارات التحفيزية.

وعلى الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق منها بشكل قاطع، إلا أنه يمنع أو على الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية غير سليمة.

المطلب الثالث: التطور التاريخي للتدقيق في العالم وفي الجزائر.

أجمع الباحثون أن التدقيق قديم قدم الإنسان، فقد نشأ نتيجة حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات الحسابية التي يعتمد عليها لاتخاذ القرار، وبالتالي نشأت هاته المهنة بظهور المحاسبة وتطورت بتطورها، وبالرجوع إلى نظرية المحاسبة نجد أن المحاسبة ظهرت مع ظهور المعاملات التجارية منذ فجر التاريخ، والدليل على ذلك ما تم اكتشافه من حفريات وآثار قديمة ترجع إلى أكثر من 3500 سنة قبل الميلاد مثل الحضارة الآشورية (والتي تظهر أقدم عمليات التسجيل المالي لما يدفعه الملوك إلى جنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو مزروعات)، كما أظهرت الحفريات الآشورية والبابلية.

ويمكن تقسيم مراحل تطور التدقيق إلى أربع مراحل:

1- الفترة من العصر القديم إلى سنة 1500 ميلادية:

في هاته الفترة كان التدقيق يقتصر على سلطات الدولة وكهنة المعابد وملاك الأراضي حيث يهتمون خاصة بجرد المخزون السلعي، بهدف الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش.

كما تميزت بالقيام بالتدقيق عن طريق استماع المدقق للحسابات التي كانت تتلى عليه، وتقييمها لمعرفة مدى صحتها مستخدما تجربته في ذلك.

أظهرت الحفريات القديمة في الحضارة الآشورية أقدم عمليات التسجيل المالي لما يدفعه الملوك إلى جنودهم في شكل حيوانات ومزروعات حيث ساهم الكهنة السومريون أيضا في تطوير المحاسبة والتدقيق.

كما أظهرت الحفريات البابلية آثارا لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب، إضافة إلى شرائع الحمورابي التي ظهرت على برج بابل فقد استخدمت ضمن موادها بنود تتعلق بالمعاملات التجارية والمالية خاصة فيما يتعلق بإظهار الأرباح والخسائر[1].

كما تشير بعض الكتب[2] تحت عنوان "جذور التدقيق" إلى أن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقلا عن المحاسبة الضريبية وانتهج ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا مدققين لمراجعة الحسابات والتقرير عنها بواسطة الحزم.

وتحسنت عملية التدقيق مع تحسن عملية التسجيل واكتشاف القيد المزدوج من طرف العالم الإيطالي luca pacioli ونشره في كتابه "نظره عامه في الحساب والهندسة والنسب" سنة 1490 في مدينة البندقية.

2- الفترة من 1500 إلى 1850:

أهم ما ميز هذه الفترة هو التمهيد للثورة الصناعية وظهور الشركات الضخمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة حجم الاستثمار والمضاربة في الأسهم مما أدى إلى خلق طلب على مزيد من الإفصاح.[3]

ونظرا لأهمية التدقيق كعلم ومهنة فقد زادت العناية بتدريس علمي المحاسبة والتدقيق والفروع العلمية المرتبطة بينهما في الجامعات والمعاهد العليا، فظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينيسيا بإيطاليا سنة 1581 وتأسست كلية ROXONATI لتكوين خبراء المحاسبة، وأصبح على مزاول المهنة أن يكون عضوا في هذه الكلية.[4]

كذلك مع تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن متطورة كما هو مستعمل حاليا، ظهر نوع من الرقابة الداخلية للمشاريع.[5]

3- الفترة من 1850 إلى 1900:

تميزت هذه الفترة بالنمو الاقتصادي الكبير كنتيجة لانطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وظهور حاجة مالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

---

[1] Lionel- collin, gerard valin : « audit et controle interne, principes, objectifs et pratique », 3éme édition dalloz, paris, 1986,P 4.
[2] Mants, RK. and Sharaf,HA.1961, the philosophy of auditing, Evanston, II, AAA , P 241.
[3] دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999، ص 29.
[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ، ص 21.
[5] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 82.

هذا القانون أعطى دفع كبير لمهنة التدقيق، حيث ساعد على انتشاره في أرجاء عديدة في العالم، حيث وصل إلى فرنسا سنة 1881، ثم إلى الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، أين وجد التدقيق المحضن الملائم، أين تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1912م، أما استراليا فقد عرفت التدقيق سنة 1896، كندا سنة 1902، وفنلندا سنة 1911.

4- الفترة من 1900 إلى يومنا:

أهم ما ميز بدايات هذه الفترة هو انتشار واستعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم، والاتجاه نحو استعمال المراجعة الاختيارية أي أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق، وأصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

وتجدر الإشارة إلى أنه على الصعيد العربي، كان لمصر فضل السبق حيث بدأت مزاولة المهنة فيها مبكرا دون تنظيم، حتى صدور القانون الأول سنة 1909 المنظم للمهنة، وقد أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد [1].

كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في العراق سنة 1919 مستمدة من قانون الشركات البريطاني، بينت حق المراجع في الاطلاع على سجلات المؤسسة محل التدقيق، حتى سنة 1958 تم استبداله بقانون الشركات العراقي.

وفي بداية النصف الثاني من القرن العشرين، تطورت مهنة التدقيق الخارجي في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وتتضح أبرز ملامح هذا التطور في مفهوم التدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية AAA السابق الذكر.

كما نشر مجلس معايير التدقيق ASB التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA[2] منشورة بحث تضمنت مقترحات لتطوير معايير أداء التدقيق وإيصال نتائجه إلى المهتمين.

وبهذا فخلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف التدقيق إلى تقرير ما إذا كانت البيانات (القوائم) المالية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها أو عن المركز المالي في نهاية الفترة بعدما كان هذا الهدف وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أو الاختلاس[3].

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 19.

[2] Auditing standards board, the auditor's standard report, exposure draft of a proposed statement on auditing standards AICPA, Feb, 1987, P 87.

[3] د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 31.

وقد عملت المنظمات المهنية، هيئات الأوراق المالية، الأكاديميين والمهنيين في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق لتحقيق التوازن بين مسؤولية المدقق الخارجي القانوني واحتياجات مستخدمي البيانات المالية، وقد تم التوصل إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي[1].

ولقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي سنة 1917 لم يكن له صيغة موحدة، وكان بمثابة شهادة بأن البيانات المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال.

وفي سنة 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير المدقق ليكون "رأي" بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP بدلا من "شهادة".

وأصدر أول تقرير نمطي سنة 1939 من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتضمن مسؤولية المدقق عن رأيه في أن البيانات المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال، وقد توالت التعديلات إلى سنة 2007 أين صدر معيار التدقيق الدولي المعدل 700: "تقرير المدقق المستقل" وهذا من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB، حيث تم تطوير نموذج التدقيق النمطي من حيث المحتوى لتضمين ما يعرف بفجوة الاتصال، والملحق 03 يبين النموذج المعدل وفقا لمعيار التدقيق الدولي 700 المعدل. وتم مراجعة المعايير الدولية للتدقيق ISA وإصدار النسخة الأخيرة التي تم مراجعتها سنة 2016 لتدخل حيز التطبيق لتدقيق القوائم المالية المنتهية في 15 ديسمبر2016 وما بعد.وسوف نتطرق إليه بشكل مفصل في الفصل الثاني.

التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر:

يمكن إيجاز أهم محطات تطور المهنة في الوطن في مرحلتين أساسيتين:

1- المرحلة ما بين 1969-1988:

تجسدت أول المساعي لتنظيم المهنة من خلال الأمر التنفيذي 69/107 والمؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث جاء في المادة 39 منه ما يلي[2]:

"يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصومية".

[1] Holews, A.W & quermyer, w.s. 1975, auditing standards procedures, Richard D , Irwin Inc., P 104.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 110 المؤرخة في 31/12/1969، ص 02.

كما تناول المرسوم رقم 70/173 المؤرخ في 16/11/1970 تحديد مهام وواجبات محافظ الحسابات في المؤسسة العمومية وشبه العمومية، وقد أسندت مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة، الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

- المراقبين العامين للمالية.
- مراقبي المالية.
- مفتشو المالية.
- الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

أوكلت للمدققين المهام التالية:

1- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

2- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.

3- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى سلامتها.

وأهم ما يميز الفترة ما يلي:

1- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هاته المهنة، بسبب تزايد عدد الشركات الوطنية من جهة، ونمو حجمها من جهة ثانية.

2- تحكم الإدارة في معايير الدخول إلى المهنة.

3- إنشاء مجلس المحاسبة بمقتضى القانون رقم 80/05 المؤرخ في 01/03/1980[1]، حيث أوكلت إليه مهمة الرقابة على المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة، فألغى هذا القانون صراحة المادة (39) من الأمر 69/107، وضمنيا المرسوم رقم 70/173 الخاص بمهنة محافظ الحسابات.

وجاء القانون 80/05 على إثر إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات، الشيء الذي أدى إلى زيادة عددها مما دعى إلى استعمال تعددية في وظيفة الرقابة، من خلال إنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات، منها مجلس المحاسبة الذي أعطي الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على المؤسسات والهيئات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 01/03/1980 ص 1507.

والجماعات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما كان وضعها القانوني، وقد جاء في المادة رقم (05) أن:

"مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".

2- المرحلة ما بعد 1988:

تعتبر هاته السنة مهمة بالنسبة لتطور المهنة لأنها تمثل تاريخ صدور القانون 88/01 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية « EPE »، فحرر هذا القانون المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، وهذا ما دعا إلى ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير ومزاولة الرقابة على المؤسسات.

ويعد نمط المؤسسات قبل هذا التاريخ هو سبب تأخر مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وهذا لعدم الحاجة لها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج، واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية.

نتيجة لهذا القانون تتالت النصوص لتغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني للمهنة، فصدر القانون 91/08 في 27/04/1991 في الجريدة الرسمية رقم 20 والذي يعتبر أهم قانون حول شخص محافظ الحسابات، مهامه، شروط تعيينه، حالات التنافي، حقوقه ومسؤولياته، كما تناول المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المؤرخ في 15/04/96 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

وتجدر الإشارة أنه حديثا، صدر القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وهذا في الجريدة الرسمية رقم: 42، حيث ألغى هذا القانون جميع الأحكام المخالفة له لاسيما القانون 91-08، وإلغاءه بالكامل بعد صدور النصوص التطبيقية لهذا القانون.الملحق05 يبين الاختلاف بين القانون 91-08 و10-01.

كما صدرت المراسيم التنفيذية 11/24 إلى غاية 11/32 في 02 فيفري 2011 في الجريدة الرسمية رقم 07، حيث تحدد فيها تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة، للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المبحث الثاني: خصائص التدقيق

سيتم التطرق إلى أهم ما يميز التدقيق من حيث الأهمية، الأهداف، الفروض والمبادئ كي تكون المنطلق في هذا البحث.

المطلب الأول: أهداف وأهمية التدقيق.

ونتناول في هذا المطلب أهداف التدقيق وتطور هاته الأهداف في القرنين الماضيين، بالإضافة إلى أهميته بالنسبة لمختلف المستخدمين.

أولا: أهداف التدقيق

لقد صاحب تطور المهنة تطورا كبيرا في أهدافها، ومدى التحقق والفحص والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن تلخيص هاته التطورات في الجدول التالي:

الجدول 2: تطور أهداف المراجعة والمضمون

الفترة	*الهدف من المراجعة*	*مدى الفحص*	*أهمية الرقابة الداخلية*
قبل 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1850-1905	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - الأخطاء الكتابية	مفصل	عدم الاعتراف بها
1905-1933	- تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية - اكتشاف التلاعب والأخطاء	مفصل(بعض الاختبارات)	اعتراف مبدئي وسطحي
1933-1940	- تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختبارية	بداية الاهتمام بها
منذ 1940	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز قوي « Primordiale »

المصدر: بتصرف Lionel collins, gerard valin, op-cit, p 19

كما أضيفت أهداف عامة للتدقيق أهمها:[1]

1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

2- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

3- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

ويعتبر للقضاء الانجليزي الدور الكبير في تطور أهداف مهنة التدقيق، فالعبارة المشهورة للقاضيLopase في قضية خليج الأقطان في عام 1896 والتي تصنف المدقق بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين"[2]

[1] د. متولي محمد الجمل، د. عبد المنعم محمود، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973،ص 19.
[2] د. أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 36.

وتعني هاته العبارة أن الهدف الأساسي ليس اكتشاف الغش والخطأ وإنما يظهر الخطأ والغش تلقائيا عند قيام المدقق بمهنته، ولقد أكد هذا مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (200) على أن هدف التدقيق للبيانات المالية أن يتمكن المدقق من التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة ومن جميع جوانبها المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية (المعايير المالية لإعداد التقارير المالية IFRS)[1]

ثانيا: أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تعود على مستخدمي البيانات المحاسبية والمالية، الذين يستخدمونها لاتخاذ القرار، فالتدقيق يزيد من قيمة هاته البيانات لترشيد القرار من خلال ما يعرف بخطر المعلومات الناتج عن:

1- صعوبة الوصول المباشر للمعلومات.
2- التحيز من قبل معد المعلومات.
3- الحجم الكبير للمعلومات.
4- تعقد المعلومات.

ويمكن حصر عملية التدقيق لكل جهة تهتم بهاته العملية فيما يلي:

1- أصحاب رأس المال : "المساهمين أو الملاك":

فهم يعتمدون بشكل كبير على تقرير المدقق الذي يعتبر حلقة الوصل بينهم وبين المؤسسة ليطمئنهم على مدى دقة وصدق القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي، وعلى دقة ما جاء في تقرير مجلس الإدارة من معلومات.

على عكس ما كان سائدا في السنوات الأخيرة حتى النصف الأول من القرن العشرين أين كان الملاك يعرفون جيدا المديرين بل وفي أغلب الأحيان هم أنفسهم المديرون فإنه في الوقت الحاضر ظهر ما يعرف بالملكية الغائبة، وهذا لتشتت ملكية المؤسسة على عدد كبير من الملاك.

2- المسيرون:

يعتمد المسيرون في رسم خططهم سواء التنفيذية أو الاستراتيجية ومتابعة تنفيذها وتقييم أداء العاملين عليها واكتشاف الأخطاء اعتمادا كبيرا على المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها القوائم المالية.

وبالتالي فإن عملية التدقيق تزيد من نفعية القوائم المالية وفي مصداقية المعلومات الواردة فيها[2].

[1] IFAC , IAABS, Handbook, op.cit. P 91.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 52.

3- المستثمرون والبنوك:

تظهر أهمية القوائم المالية المدققة من طرف مهني محايد ومستقل بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمحتملين في معدلات ربحيتها واحتمال تحققها ومدى ازدهار المركز المالي[1] وذلك لتتمكن من اتخاذ القرار السليم باقتناء الأسهم والتنازل عليها أو الاحتفاظ بها.

أما بالنسبة للبنوك فهي تستند إلى القوائم المالية المدققة في منح القروض للمؤسسات، ويهمها أن تكون الوضعية المالية للمؤسسة جيدة، بحيث تمثل قيمة الموجودات القرض المكتسب، وتكون الأرباح كافية لتغطية الفوائد المستحقة.

4- إدارة الضرائب:

إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية والقانونية والمبادئ المحاسبية تعطي ثقة في حسابات المؤسسة أمام إدارة الضرائب ومن ثم تعطي مصداقية للتصريحات الضريبية والتأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي.

كما توجد جهات أخرى مثل المديرين والموظفين تهتم بنتائج المراجعة حتى يتأكدوا من سلامة المركز المالي للمؤسسة والسيولة المتاحة، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استمرارية التعامل الاقتصادي معها واسترجاع حقوقهم في المواعيد والتوسع في التعامل معها.

كذلك تعتمد بعض أجهزت الدولة على البيانات التي تصدرها عملية التدقيق لمراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية والتخطيط والإحصاء ففي الجزائر نجد مثلا: المركز الوطني للسجل التجاري CNRC، الديوان الوطني للإحصاء ONS.

ولقد أشار الإطار الدولي لعملية التدقيق إلى مفهومين مهمين ويعتبران ذا تأثير في قرار المدققين والمستخدمين المقصودين على حد سواء وهما: الأهمية النسبية، ومخاطر عملية التدقيق[2].

أولا: الأهمية النسبية

فعلى الممارس إدراك وتقدير ما هي العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرارات المستخدمين المقصودين، أي أن لها أهمية نسبية.

فهو يحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة، ومن ثم تقييم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من الأخطاء الجوهرية التي من شأنها أن تؤثر على قرار المستخدمين.

ويبقى تقدير الأهمية النسبية بالنسبة للعوامل الكمية والنوعية أمر يعود لحكم الممارس.

[1] يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق، الطبعة الأولى، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 2001، ص 13.
[2] د. أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 38.

ثانيا: مخاطر عملية التأكيد

ويقصد به مخاطر قيام الممارس بالتعبير عن استنتاج غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مبنية بشكل غير صحيح، ويشمل ذلك:

1- المخاطر في عمليات تقديم التقارير المباشرة حيث تعرض معلومات الموضوع في استنتاج الممارس فقط مثلا "الحكم على فعالية الرقابة الداخلية في جميع النواحي الجوهرية بناءا على مقاييس لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO)".

2- يتعرض كذلك الممارس إلى أخطار أخرى ليست كجزء من مخاطر التدقيق وتتمثل في مخاطر التعبير عن استنتاج غير مناسب عندما لا تحتوي معلومات الموضوع عن أخطاء جوهرية ومخاطر من الخسارة الناتجة عن المقاضاة أو الدعاية العكسية أو الأحداث الأخرى الناجمة عن موضوع صدرت حوله تقارير.

لذلك فإن مستوى مخاطر عملية التأكيد (التدقيق) المحدودة مما هو في عملية التدقيق المعقولة بسبب الاختلاف في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات جمع الأدلة، بالإضافة إلى أنه في عملية تدقيق محدودة فإن الجمع بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كاف على الأقل ليصل الممارس إلى مستوى تأكيد ذو معنى كأساس لشكل سلبي من التعبير.

ويمكن حصر مخاطر عملية التدقيق بالعناصر التالية:

1- مخاطر وجود أخطاء جوهرية:

تتكون من:

أ- المخاطر الذاتية: وتعني حساسية معلومات الموضوع لخطأ جوهري، بافتراض عدم وجود أساليب رقابة خاصة بذلك.

ب- مخاطر الرقابة: وتعني أن خطأ جوهريا يمكن أن يحدث ولا يمكن منعه أو اكتشافه وتصحيحه في حينه من خلال أساليب الرقابة الداخلية، ويبقى هناك دوما بعض مخاطر الرقابة بسبب التحديد الذاتي لنظام الرقابة الداخلية.

2- مخاطر الاكتشاف

أي أن الممارس لا يكتشف خطأ جوهريا موجودا، ويأخذ كل هاته العناصر في الاعتبار حسب ظروف المهمة، وطبيعتها إذا كانت عملية تأكيد معقولة أو محدودة.

بالإضافة لذلك يوجد دور اجتماعي لمهنة التدقيق ويتمثل في تحقيق الرفاهية للمجتمع من خلال تدقيق البيانات المالية الأمر الذي يساعد المؤسسات على الحصول على التمويل من خلال الأسهم أو السندات أو القروض (تخفيض تكلفة رأس المال).

المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق

يمكن القول بأن أهم الفروض والمبادئ تدور حول ما يلي:

أولا: فروض التدقيق

يعرف kohler [1] الفرض بأنه "**قاعدة تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العلمي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك**".

ويمكن تلخيص أهم فروض التدقيق فيما يلي:[2]

1- قابلية البيانات المالية للفحص:

ويعتبر فرض أساسي لأن عملية التدقيق ترتكز أساسا على فحص الوثائق والسجلات للتأكد من البيانات والمعلومات الموجودة فيها، فمن دون فحص من البديهي أن لا يكون هناك معنى للتدقيق.

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم جودة المعلومات المحاسبية المتمثلة في:

1-1- الملاءمة:

ويقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار محل الدراسة فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار[3].

كما تمكن المعلومات المحاسبية الملائمة مستخدميها من:[4]

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية، الحاضرة، أو المستقبلية.

- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها، أي أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

- تقييم نتائج هذه القرارات التي بنيت على هذه المعلومات.

[1] د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 50.
[2] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص09.
[3] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مكتبة دار السلاسل، الكويت، 1990، ص 199.
[4] طاهر شارف يوسف القشي، مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003، ص 48.

2-1- قابلية الفحص:

وتنبع أهمية هذا المعيار من الهوة بين مستخدمي المعلومات ومصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات وبين مصدر إعدادها ازدادت أهمية هذا المعيار وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما.

3-1- البعد عن التمييز:

ويعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

4-1- القابلية للقياس:

فالقياس الكمي يضيف المنفعة من خلال تحويل المعلومات الأقل فائدة إلى معلومات أخرى أكثر فائدة نتيجة للعمليات الحسابية.

2- ***عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدققين ومصلحة إدارة المشروع:***

بل هناك تبادل منفعة بينهما فالإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام المدقق بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ القرار، فتستفيد من المعلومات التي تتم مراجعتها أكثر من تلك التي يتم مراجعتها، وهذا يدعوا إلى وجود تكامل وتعاون بين الإدارة والمدقق الخارجي حتى يساعد ويسرع عملية التدقيق [1].

3- ***خلو القوائم المالية أو أية معلومات أخرى تتقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:***

إن المدقق غير مسؤول عن عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها [2] .

هذا لا ينفي عنه مسؤولية اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وليس له أي عذر في حالة عدم الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافه[3] .

4- ***وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:***

فوجود نظام متين للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ويجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص واستعمال المراجعة الاختيارية بدلا عن المراجعة الشاملة.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 26.
[2] صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص 46.
[3] عبد الفاتح محمد صحن وآخرون، الرجع السابق، ص 29.

5- ***تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها*** :

ويؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة ونتائج العمليات المنجزة من قبلها، وتعتبر المبادئ المحاسبية هي المرجع للمدقق في حكمه على سلامة القوائم المالية أو لا.

6- ***العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:***

وتستمد هاته الفرضية من أحد المبادئ المحاسبية الذي هو "استمرارية النشاط"، وإذا اتضح لمراجع الحسابات أن مسيرو المؤسسة يديرونها بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية سليم فيفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

7- ***يزاول مراجع الحسابات عمله كمدقق فقط:***

يقوم هذا الفرض على أن مراجع الحسابات عليه التصرف في حدود نطاق عمله، وذلك وفقا لما تمليه الاتفاقية المبرمة بينه وبين زبونه، على أن لا تمس تلك الاتفاقية بمعايير وقواعد المهنة وعلى رأسها الاستقلالية والموضوعية.

8- ***استقلالية المدقق:***

لأن المدقق يعتبر حكما، فعند الاطلاع على الدفاتر والسجلات وطلب البيانات من الإدارة، له الحق في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

ويمثل هذا الفرض الحجر الأساسي في عملية التدقيق، ويعتمد على نوعين من المقومات هما:

8-1- **المقومات الذاتية:** وتتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي وكفائته وخبرته العلمية.

8-2- **المقومات الموضوعية:** وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد.

ثانيا: مبادئ التدقيق

إن المبدأ هو عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات بحيث تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة حقيقة في التطبيق العلمي.

يمكن تقسيم المبادئ العلمية للتدقيق إلى قسمين مبادئ الفحص، ومبادئ التقرير، حيث يعتبران الركيزتين الأساسيتين في عملية التدقيق:[1]

[1] د. أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 52.

1- مبادئ الفحص(التحقق): يمكن إيجارها فيما يلي:

1-1- مبدأ تكامل المعرفة الرقابية:

ويعني الإدراك التام بطبيعة نشاطات المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى، هذا من جهة، ومن جهة أخرى معرفة احتياجات مستخدمي المعلومات المالية.

1-2- مبدأ الشمول في الفحص الاختباري:

رغم أن الفحص الاختباري عكس الشامل، ولكن يجب أن يكون اختبار العينة مناسب، ويشمل جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية مع مراعاة الأهمية النسبية.

1-3- مبدأ الموضوعية في الفحص:

أي الابتعاد ما أمكن عن التقدير الشخصي، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه، خاصة في العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية نسبية كبيرة، والتي يكون فيها احتمال الخطأ كبيرا.

1-4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

أي فحص المناخ السلوكي للمنشأة، من نظام التسيير، المسؤولية، الحوافز، والمشاركة والاتصال.

2- مبادئ التقرير: يمكن إيجارها فيما يلي:

2-1- مبدأ كفاية الاتصال:

ويشير هذا المبدأ إلى أن تقرير المدقق يجب أن يكون أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة إلى جميع المستخدمين بصورة حقيقية.

2-2- مبدأ الإفصاح:

ويعني أنه على المدقق الإفصاح عن كل معلومة من شأنها أن تؤثر على دلالة التقارير المالية، من تطبيق المبادئ المحاسبية، تغيير الطرق ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية إن وجدت.

2-3- مبدأ الإنصاف:

أي أن يكون محتوى التقرير مراعيا لكل المرتبطين أو المهتمين بالمؤسسة سواء الداخليين أو الخارجيين.

4-2- مبدأ السببية:

أي أن كل التحفظات والمقترحات الموجودة في التقرير يجب أن تكون مبنية على أسباب موضوعية وحقيقية ومفسرة بوضوح.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يمكن تقسيم التدقيق إلى عدة أنواع وهذا حسب الزاوية التي ينظر منها للتدقيق، ومن كل زاوية يمكن استخراج العديد من الأنواع نذكر فيما يلي أهمها:

أولا: من حيث الإلزام القانوني

ينقسم التدقيق من هاته الزاوية إلى: تدقيق إجباري وتدقيق اختياري.

1- التدقيق الإجباري:

وهو التدقيق التي يلزم القانون القيام به، ويعاقب المؤسسات التي لا تمتثل له، ويؤخذ هذا النوع في أغلب دول العالم حيث تلتزم شركات الأموال بها، كما هو الحال في الجزائر، حيث ينص القانون التجاري في مادته 715 مكرر 4 في المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 على ما يلي: [1]

"تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الصف الوطني للخبراء المحاسبيين..."

فتلتزم شركات الأموال في نص هاته المادة بتعيين محافظ للحسابات لعهدة تدوم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

كما نصت المادة 609 من نفس القانون على "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية".[2]

ويجدر الذكر بأنه تم استثناء الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL والمؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة EURL التي لا يتعدى رقم أعمالها السنوي 10.000.000دج من إجبارية تعيين محافظ للحسابات، بنص المادة 44 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- التدقيق الاختياري:

وهو تدقيق يتم دون إلزام قانوني، فهو يتم برغبة من إدارة المؤسسة أو أصحابها بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المالية، وأنها تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال.

[1] القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العمل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003، ص 198.
[2] المرجع السابق، ص169.

ثانيا: من حيث مجال التدقيق

من هذا المنظور هناك نوعين للتدقيق: تدقيق كامل وتدقيق جزئي.

1-التدقيق الكامل:

وهو الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ضمن العقد المبرم بينه وبين زبونه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق مجال عمله [1].

ونظرا للحجم الكبير للمؤسسات والعدد الكبير للعمليات بات من الضروري على المدقق أن يستعمل أسلوب العينة لصعوبة التأكد عملية بعملية على أن يبدي رأيه الفني حول مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن العينة التي شملها فحصه، حيث تقع كليا على مسؤوليته.

2- التدقيق الجزئي:

يقتصر عمل المدقق في هذا النوع على بعض العمليات أو البنود دون غيرها، كتدقيق: المخزون أو التثبيتات أو النقدية...إلخ.

ويستعمل هذا النوع من التدقيق في حالة وجود مؤشر لمشكل محصور مسبقا من قبل المؤسسة تريد اكتشافه، ويحصل المدقق على عقد كتابي يوضح بالتفصيل حدود مهمته، وبالتالي حدود مسؤوليته.

ثالثا: من حيث توقيت التدقيق

نفرق فيه بين نوعين من التدقيق: التدقيق المستمر والتدقيق النهائي.

1- التدقيق المستمر:

وفي هذا النوع تستوجب زيارة المدقق عدة مرات خلال السنة بشكل منتظم أو مفاجئ، ويستعمل خاصة في المؤسسات الكبيرة.

ومن مزايا هذا النوع:[2]

- إمكانية التوسع في نطاق الفحص نظرا لكفاية المدة الزمنية.
- اكتشاف الأخطاء والتلاعبات مبكرا الشيء الذي يساعد على اتخاذ الإجراءات العلاجية والوقائية.
- زيارات المدقق المتكررة والمفاجئة تخلق لدى الموظفين شعورا بوجوب اليقظة والحيطة والانتباه.

رغم الأهمية الكبيرة لهذا النوع إلا أنه لا يخلوا أيضا من السلبيات ولعل أهمها:[3]

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 43.
[2] حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2009، ص.9 بتصرف.
3 نفس المرجع السابق، ص 9 بتصرف.

- إمكانية تشكل علاقة خاصة وصداقات بين موظفي المؤسسة والمدقق (ومساعديه) نتيجة للزيارات المتكررة للمؤسسة، مما يؤثر على حياد واستقلالية المراجع عند إبداء رأيه.
- احتمال وقوع المراجع في الروتين والتعب والملل نتيجة للوقت لطويل الذي يحتاجه هذا النوع من التدقيق.

2-التدقيق النهائي:

وهو الذي يبدأ بعد انتهاء الدورة المحاسبية وكل عمليات الجرد وإقفال الدفاتر.

ويناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ومن مزاياه أنه يتميز بانخفاض التكاليف نسبيا وقصر وقته، إلا أنه يعاب عليه أنه لا يمكن من إصدار حكم سليم، حيث أن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية معالجته في وقته.

رابعا: من حيث الفحص

ينقسم التدقيق من حيث الفحص وحجم الاختبارات إلى نوعين:

1-التدقيق الشامل:

في هذا النوع يتم تدقيق جميع الوثائق، المستندات، الدفاتر والحسابات للتأكد من صحتها، وكان هذا النوع سائدا في القديم أين كانت المؤسسات تتميز بصغر حجمها وحجم معاملاتها.

وللإشارة فإن هذا النوع يتطلب وقت وتكلفة كبيرتين الذي يحرص المدقق على مراعاتهما[1].

2- التدقيق الاختباري:

يقوم فيها المدقق بتدقيق جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عينة من المجتمع (الذي قد يكون مجموعة من القيود أو العمليات أو الوثائق) ويخضعها لعملية الفحص ليصل إلى النتائج النهائية، ثم يعممها على كل المجتمع.

ويسود هذا النوع من المراجعة في المؤسسات الكبيرة التي يكون فيها عدد العمليات كبير إلى درجة استحالة فحصها ككل.

وتجدر الشارة إلى أن الحكم الصادر عن فحص العينة لا يناسب المجتمع ككل، وهذا راجع إلى الأسباب التالية:[2]

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل.
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة.
- الأخطاء الواردة في عملية معالم المجتمع.

[1] عبد الفتاح صحن وآخرون، المرجع السابق، ص 44.
[2] طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص 30.

خامسا: من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق: ونقسمها إلى نوعين:

1- التدقيق الداخلي:

وهو عبارة عن عملية فحص لعمليات المؤسسة ووثائقها بواسطة موظف من داخل المؤسسة تابع للإدارة العامة، يتمثل دوره في:

- التأكد من التطبيق الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية.
- التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية لعمليات المؤسسة.
- احترام القوانين والتشريعات.
- التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

2-التدقيق الخارجي:

وتتم من طرف جهة خارجية مستقلة عن إدارة المؤسسة ككل، ويقوم المدقق فيها بفحص البيانات والوثائق للوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية.

وينقسم إلى ثلاث أنواع من الخدمات المهنية:

2-1- الخدمات التصديقية

في هذا النوع يكون هناك ثلاثة أطراف:

الطرف الأول: الجهة المصدرة للبيانات المالية.

الطرف الثاني: المدقق.

الطرف الثالث: الجهة المستقبلة للبيانات المالية أو صاحب المصلحة.

فيقوم المدقق بإبداء رأيه حول مدى إمكانية اعتماد الطرف الثالث على مزاعم الطرف الأول.

2-2- الخدمات غير التصديقية:

تتميز بأنها خدمات ثنائية الأطراف، فهي بين المدقق وعميله مباشرة مثل الاستشارات الجبائية والإدارية.

2-3- خدمات التأكيد المهني:

هدفها تحسين جودة المعلومات وذلك لصالح طالب الخدمة متخذ القرار، فهي بالتالي خدمة ثنائية الأطراف وتعتبر أحدث خدمة مهنية انظمت لتشكيلة خدمات المدقق.

ويجري العمل حديثا على تطوير هاته الخدمة لتصبح ثلاثية الأطراف مثل الخدمات التصديقية وهذا حتى تتغلب على عيوبها خاصة في تناول مجال قاصر من المعلومات المحتوات في القوائم المالية، لتشمل حينئذ حتى البيانات غير المالية المتوفرة في مصادر أخرى غير القوائم المالية.

سادسا: من حيث نوع البيانات.

يعتبر تقسيما حديثا رغم وجوده عمليا منذ مدة. ويمكن تقسيم التدقيق حسب هذا المنظور إلى ثلاث أنواع:

1- تدقيق البيانات المالية:

ويركز هذا النوع من التدقيق على مدى موضوعية البيانات المالية، استنادا إلى المعايير المحلية أو الدولية لإعداد التقارير المالية.

2- تدقيق الالتزام:

يقوم المدقق في هذا النوع بفحص مدى الالتزام بالسياسات الإدارية للمؤسسة، والقوانين والأنظمة.

3- التدقيق التشغيلي:

ويتم فيه تدقيق مدى كفاية وفعالية الموارد البشرية في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

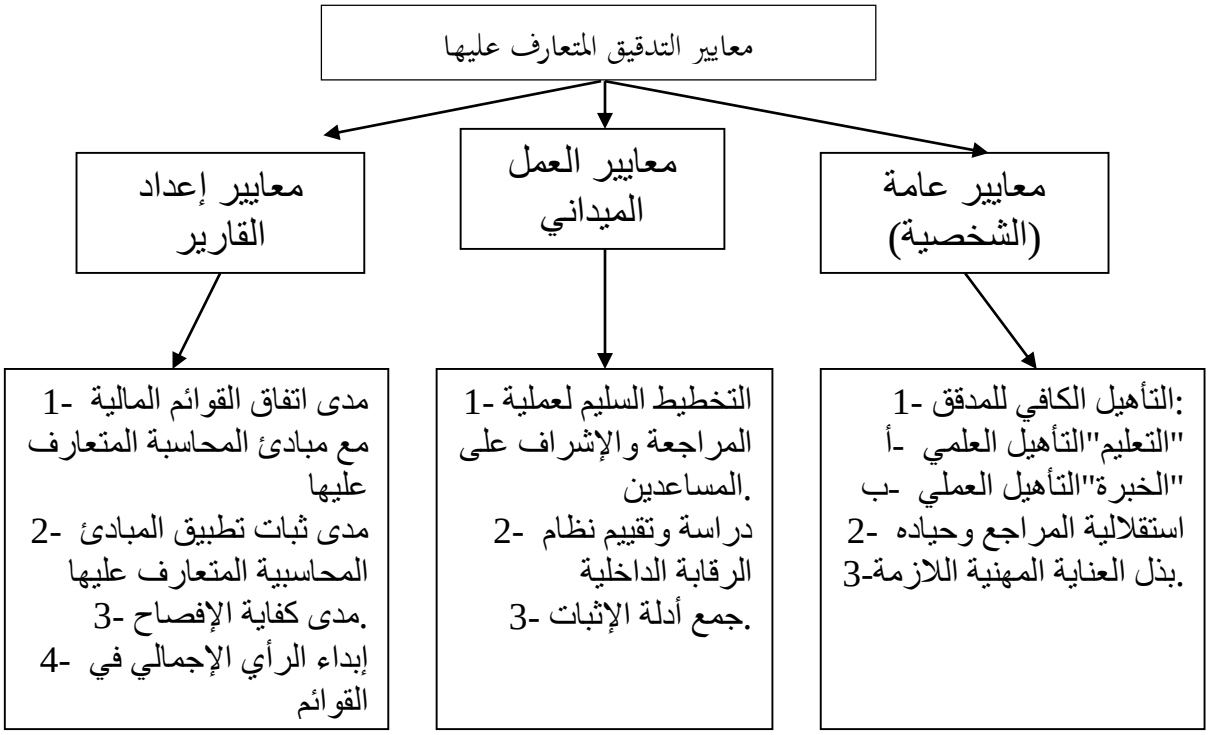
المطلب الرابع: معايير التدقيق

ظهرت الحاجة إلى وضع معايير للمهنة بسبب اختلاف الممارسات بين المدققين، حيث أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA[1] بواسطة مجلس معايير التدقيق ASB سنة 1947 قائمة بتسع معايير للتدقيق، وفي سنة 1954 أضاف المعيار العاشر[2]، وهي نفس المعايير التي تتبعها الجزائر، حيث تم تقسيمها إلى ثلاثة أبواب يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

[1] AICPA , 1972, Statement of auditing standards « SAS » N 01 codification of auditing standard and procedures, AICPA, NY, sec 150-202.

[2] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 41.

الشكل 2: معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر:

Ray whittington, kurt pany : principles of auditing, 12th edition, mc graw- hill, new york . usa, 1998, p :37

1– المعايير الشخصية "العامة"

وتسمى بشخصية لأنها تتعلق أساسا بشخص المدقق، وعامة أحيانا أخرى لأنها تمثل مطالب أساسية للمهنة قبل معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، وهي ثلاثة معايير:

1–1– التأهيل العلمي والعملي:

إن لرأي المدقق أهمية وموثوقية كبيرتين عند المعتمدين عليه في اتخاذ القرار، وبالتالي فمن المستوجب أن يصدر عن شخص ذو كفاءة عالية من العلم والخبرة المهنية.

فهي تخص التأهيل العلمي، فيجب أن يكون المدقق قد تلقى تكوين عال ملما فيه بالجانب المحاسبي، الإداري، القانوني، وفنون الاتصال والتعامل واللباقة كما عليه تحيين معلوماته من وقت لآخر عن طريق المشاركة في الملتقيات والدورات العلمية المتخصصة.

أما عن الجانب العملي فيجب على المدقق أن يضع تكوينه العلمي على الميدان حتى يرسخ مكتسباته الأكاديمية ويتعلم كيفية توظيفها على أرض الواقع وبتيسير في المعاني المهنية.

2-1- الاستقلالية والحياد:

فعلى المدقق أن يكون أمينا، نزيها، صادقا، ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن، ولا يجادل، ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومة، وإنما يبدي رأيه الفني، العلمي، الموضوعي عن اقتناع لما توصل إليه، ولا يكتم أو يحرف أو يزيف ما يكتشفه من وقائع أو مخالفات[1].

3-1- العناية المهنية اللازمة:

ويقصد بها التزام المدقق بمستوى أداء معين وهذا حسب التشريعات والقوانين التي تحدد مسؤوليته القانونية، والتي تمثل الحد الأدنى من الاهتمام بالعناية المطلوبة.

2- معايير العمل الميداني

وهي تلك المعايير التي يجب أن تتوفر عند الشروع في مهمة التدقيق والقيام بتنفيذها، وتتمثل في ثلاثة معايير:

1-2- التخطيط والإشراف:

فمن الواجب على المدقق قبل الخروج من مكتبه والبدء في عملية التدقيق داخل المؤسسة وضع خطة تترجم في شكل برنامج التدقيق، ويتضمن هذا البرنامج الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي تتبع من أجل الوصول إلى تلك الأهداف، وكذلك متابعة وتقييم التقدم الذي تم في الخطة، ويمكن تلخيص العناصر التي تساعد في نجاح تخطيط عملية المدقق فيما يلي:

- ✓ جمع المعلومات الأولية حول المؤسسة موضوع الفحص في الزيارة الأولية.
- ✓ التخطيط للمدة التي تستغرقها المهمة والإمكانيات المادية والبشرية المطلوبة.
- ✓ تخطيط المهمة بإشراك إدارة المؤسسة لمعرفة ما تنتظره من عملية التدقيق.
- ✓ إشراك المدققين المساعدين في وضع برنامج العمل.
- ✓ تقسيم المهام عليهم وتنظيمهم (Auditeurs seniors & Auditeurs juniors).
- ✓ المتابعة وتقييم الأداء والتقدم في عملية التدقيق.

[1] صادق الحسني، استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهن، مجلة دراسة العلوم الإدارية، عمان، المجلد 26، العدد11، ص25.

2-2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذلك النظام الداخلي الذي تضعه المؤسسة ليفصل في خطوات وإجراءات أي عملية، وتقسيم المهام بين الموظفين بحيث يراقب كل واحد منهم عمل الآخر، وهو ما يقلل من احتمال الخطأ والنسيان أو الاختلاس.

وكلما كان هذا النظام جيدا في هيكله ومحترما في تطبيقه من قبل الموظفين، كلما نقص العبء على المدقق الخارجي، ومكنه من استعمال أسلوب العينات في مهمته.

ويقوم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية[1] :

1- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.

2- استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية.

3- إعداد قوائم الاستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

و بعدها، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

1- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

2- نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية.

3- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

ويترتب على دراسته النتائج التالية:

1- توسيع إجراءات التدقيق.

2- اختصار إجراءات التدقيق.

3- الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين.

3-2- جمع الأدلة الكافية والملائمة:

إن الدليل أو القرينة هو كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع غير مؤكد، فهو يقدم البرهان ويساهم في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم لمطلوب والقائم على أسباب موضوعية[2].

وبالتالي فإن هذا المعيار ينص على ضرورة الحصول على أدلة كافية وملائمة تكون أساس يعتمد عليه المدقق في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية للمؤسسة وفي نفس الوقت لمواجهة أي اهتمام ينسب إليه بالإهمال أو التواطؤ في إعداد تقرير مظلل.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، ص 65.
[2] حسين القاضي، حسن دحدوح، مرجع سابق، ص 88.

ويكون الدليل كافيا وملائما إذا كان مقنعا، ملموسا، قابل للقياس وموضوعيا خاليا من التحيز الشخصي.

ويمكن للمراجع الحصول على هاته الأدلة من خلال العناية، الملاحظة، الاستفسار والمصادقات.

3- معايير إعداد التقرير

يعتبر التقرير آخر حلقة من حلقات مهمة التدقيق، حيث يمثل المنتج المادي والأساسي والمتضمن خلاصة رأي المدقق إلى كافة المستخدمين.

وتضم معايير إعداد التقرير أربع معايير[1]، سنكتفي بذكرها في هذا الموضع وسنتناولها بالتفصيل في خطوات مهمة التدقيق في الفصل الثالث.

1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما « GAAP ».

2- يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة لأخرى أو الإشارة إلى عكس ذلك.

3- يجب أن يبين التقرير ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية قد تم بطريقة كاملة.

4- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

المبحث الثالث: القواعد العامة التي تنظم المهنة

نظرا للدور الحساس الذي يلعبه التدقيق في عالم الأعمال، وحتى يؤدي الدور المنتظر منه، وجب ضبطه بقوانين.

المطلب الأول: أخلاقيات المهنة

نظرا للأهمية الكبيرة للتدقيق بالنسبة لكل المستعملين، ومع تعارض مصالح بعضهم البعض، أضحى من الضروري وجود إطار ينظم المهنة ويضع نوع من الرقابة على ممارسيها حتى لا يترك المجال لهم لتوجيهها حسب آرائهم، ولكي يضبط قواعد السلوك المهني والأخلاقي لعملية التدقيق، وقد أكدت فضائح سنة2000 (قضية إنرون Enron وورد كومWorld Com) ضرورة ذلك، وجاءت هذه القواعد في البنود التالية:[2]

- كل ممارسة للمهنة بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف، وبدون مسؤولية من شأنه أن يصبح تواطؤ أو تقصير في ممارسة هذه المهنة.

- هي دراسة لحجم الأخلاق عند اتخاذ القرار.

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 08.
[2] جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، مجلة التواصل، منشورات جامعة باجي مختار عنابة، ديسمبر 2007، العدد 20، ص 69.

– هي فن إنجاز صبور بين المثالية والعالم الحقيقي.

– آداب وسلوك المهنة في نفس الوقت المثالية في الحياة الشخصية والمثالية في الحياة الاجتماعية المترجمة في العمل الذي يقوم به، والتي تسمح له بتحديد قواعد العمل.

فآداب وسلوكيات المهنة هي حجر الأساس في كبح رغبات الأنانية لدى المدقق، وهي كما أشار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تتضمن خمسة مفاهيم أو مبادئ أخلاقية يجب على الأعضاء الممارسين الالتزام بها من أجل الرفع من شأن المهنة وتعزيز وجودها ومصداقيتها ووحدتها على المستوى العالمي وهي:[1]

- ✓ الاستقلال والموضوعية.
- ✓ القدرة والمعايير الفنية.
- ✓ المسؤوليات اتجاه العملاء.
- ✓ المسؤوليات اتجاه الزملاء مزاولي المهنة.
- ✓ المسؤوليات والأعمال الأخرى.

1- ***الاستقلال والموضوعية***:

1-1- الاستقلال:

كما سبق وأن أشرنا فإن الاستقلال مبدأ من مبادئ التدقيق، وغياب استقلالية المدقق يؤدي إلى مخاطر قد تهدد المهنة ككل ومنها:[2]

– مخاطر المراقبة الذاتية: أي أن يقوم المدقق بتقييم عمله بنفسه.

– مخاطر المصالح الشخصية: أين يعمل المدقق بالخصوص على تعظيم ربحه في تعامله مع زبونه.

– مخاطر التمثيل: تكون عندما يدافع المدقق على مصالح زبون معين.

– مخاطر عائلية: لما تكون للمدقق علاقات عائلية مع الزبون.

– مخاطر التحرش: عندما تكون استقلالية المهنة مستهدفة من خلال التهديدات والإغراءات.

2-1- الموضوعية:

فعلى المدقق أن لا يكون متحيزا لأي جهة خلال قيامه بمهمته متجاهلا لضغوط الآخرين وأن لا يقوم بتغيير أو كتم الحقائق.[3]

[1] عبد الله هلال، سمير الصبان، مرجع سابق، ص 145.
[2] جاوحدو رضا، المرجع السابق، ص 75.
[3] José Bouaniche, éthique de l'auditeur, revue de l'institut français d'audit interne IFAI, mars 2006, p 16.

2- ***القدرة والمعايير الفنية***:

وتعني القدرة أن لا يقوم المدقق بقبول مهمة التدقيق، في حين يشعر بأنه لا يستطيع إكمالها وإبداء رأيه بالكفاءة المهنية المطلوبة، وهذا سواء بسبب نقص الكفاءة، والوقت أو تدهور الحالة الصحية للمهني، وأن لا يتحمل المصادقة على قوائم مالية غير متماشية مع المبادئ المحاسبية.

3- ***المسؤوليات اتجاه العملاء***:

فعلى المدقق الالتزام بمعايير السلوك المهني في تعامله مع طالبي خدماته، وتشمل:

1-3- الأمانة:

وتعني المصداقية في عرض الحقائق، والصدق في طرح القضايا، والاستقامة في الحياة المهنية والخاصة وعدم الغش.

2-3- النزاهة:

وتعني أن رغبة المهني في تقديم خدمات مثالية تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية[1].

فمزاول المهنة يجب عليه أن يكون ملتزما بتقديم خدمة تؤثر مصلحة العميل على مصلحته الخاصة، وأن يكون مستعدا لتقديم الخدمة عندما يطلب منه ذلك حتى إذا اقتضى الأمر التضحية ببعض الامتيازات الشخصية.

3-3- المحافظة على سرية البيانات:

فعلى المدقق عدم الإفصاح عن أية معلومة سرية قام باكتشافها نتيجة لممارسته أعمال الفحص، مثل صفقات وعقود المؤسسة، ولكن يستثني من السرية الجهات المستفيدة من المعلومات داخل المؤسسة مثل: الجمعية العامة، إدارة المؤسسة، أو خارجها أمام مصلحة الضرائب أو وكيل الجمهورية....الخ.

4-3- الأتعاب المشروطة:

فهذا النوع من الأتعاب يمنع منعا باتا على المدقق لأنه يؤدي به إلى الخروج على الموضوعية، ويقصد بالأتعاب المشروطة الأتعاب التي يربحها المراجع بعد انجاز مهمة معينة على شروط عدم استلامها إلا بعد الوصول إلى نتائج معينة (تكون كشرط).

ويمكن الإشارة إلى أن الأتعاب التي يمكن تحديدها عن طريق المحكمة لا تعتبر شرطية.

4- *المسؤولية اتجاه الزملاء*: وتتضمن العناصر التالية:

[1] محد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 60.

4-1- التعاون:

وتعني تبادل أعضاء المهنة المعارف الفنية فيما بينهم، فالخصوصية والسرية حول التطورات العلمية لا تصح بين زملاء المهنة.

ويتجسد ذلك بتنظيم الملتقيات والدورات التكوينية وهذا تحت إشراف الهيئات المهنية.

4-2- التأييد:

يجب على مزاولي المهنة تأييد ومؤازرة بعضهم البعض في حالة نشوب نزاع بين أحد الأعضاء وطرف خارجي، كما على المهني أن يتحاشى أي تصرف من شأنه الإضرار بسلطة زميله أو إضعافها.

4-3- عدم المزاحمة:

فعلى المدقق عدم عرض خدماته على عملاء زملائه، وأن لا يقبل حتى بطلب العملاء لخدماته على حساب زملائه.

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق

اختلفت وجهات النظر حول الأساس القانوني لمسؤولية المدقق وهذا باختلاف المراحل التي مر بها التدقيق، ويمكن التمييز بين مرحلتين أساسيتين:[1]

المرحلة الأولى: المدقق موظف في المؤسسة

وقد سادت هاته النظرة عندما كان التدقيق مدمج مع المحاسبة، فكان المدقق يقدم خدماته حسب طلب العملاء فيقدم أحيانا خدمات محاسبية، وخدمات تدقيق أحيانا أخرى، حيث كان ينظر إليه على أنه موظف يتلقى تعليمات من الإدارة وتنتهي مسؤوليته في حدود العقد المبرم مع المؤسسة، وما لبث أن سقطت هاته الفكرة وذلك مع ظهور شركات المساهمة.

المرحلة الثانية: المدقق وكيل عن المساهمين

بدأت هذه المرحلة مع ظهور نظرية الوكالة، والتطور الذي شهدته مسؤولية المدقق، فأصبح وكيل عن الجمعية العامة للمساهمين حيث يتم تعيينه بقرار منها.

وعند ذكر مسؤولية المدقق فإنه يفترض بالضرورة أن يكن هناك خطأ ضرر للعلاقة السببية بينهما، أي لولا الخطأ لما كان الضرر[2] .

وتنقسم أساسا مسؤولية المدقق إلى قسمين: مسؤولية قانونية (مدنية وجزائية) ومسؤولية مهنية:

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 108.

[2] Benmansour med el bachir : commissariat aux comptes, séminaire par le conseil de l'ordre national. Hôtel l'Aurassi. Avril 2006, P 7.

1- المسؤولية القانونية:

نظرا للدور الحساس الذي يلعبه المدقق، بات من الضروري تقنين مسؤوليته، وتنقسم المسؤولية القانونية "القضائية" بدورها إلى مسؤولية مدنية وجزائية.

1-1- المسؤولية المدنية:

تنص المادة 715 مكرر 14 من القانون الجاري، والمادة 45 من القانون رقم08/91 :

"محافظو الحسابات يعدون مسؤولون مسؤولية مدنية اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة، عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأديتهم مهامهم، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام المادة، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة حسب الحالة، إلى أن يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها"[1].

وبالتالي فنص المادة يشير أن المدقق مسؤول اتجاه طرفين، الطرف الأول هو المؤسسة فهو مسؤول عن أي تقصير في أداء مهمته، تقديم معلومات غير كافية في التقرير أو عدم الكشف عن المخالفات للجمعية العامة.

أما الطرف الثاني فهم الغير (مساهمين، بنوك...الخ) وكل المتضررين.

2-1- المسؤولية الجزائية:

ويقصد بالجزائية "العقابية"، حيث تنص المادة 52 من القانون 91-08 على ما يلي:

"يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظوا الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية اتجاه كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني" [2] .

فالمدقق يمكن أن يكون هو المسؤول الأول عن الخطأ أو متواطئ، ففي الحالة الأولى يكون المدقق مسؤول مسؤولية جزائية عند قيامه بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري وهي:[3]

- الممارسة غير القانونية وعدم احترام شفافية المهنة: وهو ما نصت عليه المادة 54 من القانون 91-08.

- القبول عمدا أو الممارسة أو الاحتفاظ بوظائف المدقق بالرغم من عدم الملائمات القانونية حسب المادة 829 من القانون التجاري.

- عدم احترام مبدأ الاستقلالية وممارسة مهنة التدقيق في الحالات التي لا تجوز (المادة 715 مكرر 6 من القانون الجاري).

[1] القانون التجاري، مرجع سابق، ص 202.

[2] Alain Mikol, les auditeurs financiers, édition d'organisation paris, 1999 ;p 105.

[3] القانون 91-08 الجريدة الرسمية رقم 20 لسنة 1991 ، ص 656.

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة المادة 830 من القانون التجاري.
- إخفاء السر المهني حسب المادة 830 من القانون التجاري.
- عدم الكشف إلى وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها، حسب المادة 830 من القانون التجاري.

2- المسؤولية المهنية

إن المسؤولية المهنية أيضا لا تقل أهمية، فإن كانت المسؤولية القانونية (القضائية) تهدد المراجع في حال ارتكابه خطأ فادحا بالسجن والغرامات المالية فان المسؤولية المهنية تتوعده بالتوقيف المؤقت أو الشطب الكلي من جدول قائمة المهنيين.

- وتنص المادة 53 من القانون 91-08 على المسؤولية التأديبية للمراجع اتجاه المنظمة الوطنية التي يمكن أن تترتب عن مخالفته أو تقصيره في القواعد المهنية والتي يمكن حصرها في:

- ✓ مخالفة والتنظيمات المهنية.
- ✓ الإهمال المهني.
- ✓ السلوك المخالف لشرف المهنة.

المطلب الثالث :الإطار القانوني للتدقيق في الجزائر

لم يظهر الإطار القانوني للمراقبة في الجزائر إلا بعد صدور القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وصدر مؤخرا القانون 01/10 المؤرخ في 29/06/2010 فألغى كل الأحكام المخالفة له، لاسيما القانون 91/08 [1] في انتظار إلغائه بالكامل بعد إصدار النصوص التطبيقية في أجل لا يتعدى (06) أشهر[2].

وكما كان مسطرا، تم إصدار (09) تسعة مراسيم تشريعية في 27/01/2011 في الجريدة الرسمية رقم 07 المؤرخة في 02/02/2011.

وسوف نركز على نقاط مهنة محافظ الحسابات، لأن موضوع بحثنا يعتبر من أحد وظائفه.

أولا : تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

استنادا إلى القانون 01/10 الذي ألغى القانون 91/08 سوف نتطرق إلى تعريف شخص محافظ الحسابات، الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظ الحسابات وشروط الالتحاق بالمهنة.

[1] القانون 01/10 الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 11/07/2010 المادة 83 ص 13.
[2] نفس القانون المادة :81 ص 13 .

1- تعريف محافظ الحسابات

1-1- حسب القانون التجاري

تم تعريف محافظ الحسابات في المادة 715 مكرر 4 في القانون التجاري المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم 93/08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 كما يلي:[1]

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني (الذي تم حله في مارس 2011 وناب عنه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التابعة لوزارة المالية) وتتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها "

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ويجوز لهم أن يقوموا طيلة السنة بالتحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

وإذا لم تقم الجمعية العامة بتعين مندوبي الحسابات إلا في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنياً للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

2-1- حسب القانون 10/01 المؤرخ في 29 جوان 2010

نصت المادة 22 على ما يلي: " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريعية المعمول بها".

كما نصت المادة 23 على ما يلي: يطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

[1] القانون التجاري – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – 1993 – ص 184 .

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركات أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقيد شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- وتخص منه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

2- الخصائص المهنية والمعنوية لمهنة محافظ الحسابات

2-1 المؤهلات

ويقصد بالمؤهلات التكوين النظري والتطبيقي، والذي يشمل المعرفة في ثلاثة مجالات أساسية:

أ-المعرفة في مجال المحاسبة وتقنياتها وآليات التنظيم المحاسبي وكذلك التحكم في مجال المراجعة.

ب-المعرفة في المجال القانوني، حيث يعرف محافظ الحسابات مسؤوليته وحدود مهنته، وكذلك مختلف أنواع المؤسسات والقوانين التي تنظم كل نوع منها.

ولهذا فعلى المراجع الإحاطة بالقانون التجاري والقانون الجبائي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الإجراءات الجبائية، قانون التسجيل والطابع وكذلك قانون الضرائب على رقم الأعمال)، الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

ج-المعرفة في مجال التسيير والإدارة، وهذا حتى يتمكن من فهم هياكل وتنظيمات المؤسسات ومراكز المسؤولية والقرار.

2-2 الاستقلالية (التنافي)

ويمكن تفسير المسؤولية أو فهمها من عدة زوايا، نذكر منها ثلاثة زوايا :

أ/ الزوايا الأخلاقية

وتشمل ضرورة تحلي المراجع بالتالي[1]:

- الحياد.
- الإخلاص.
- الشرعية المطلوبة.

ب/ الزاوية المهنية

وشرعت فيها حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة :[2]

1- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات التي تملك عشر (1/10) من رأس مال الشركة وإذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) من رأس مال هذه الشركات.

3- أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتب إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

4- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة وأعضاء في مجلس المراقبة في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما حدد القانون 10/01 حالات التفاني والموانع لنفس الهدف وهو تحقيق ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، واعتبرت المادة 64 من هذا القانون ما يلي متنافيا مع المهنة:

- ✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمساهمات التجارية والمهنية.
- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- ✓ كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون 01/10 لذلك تنص على ما يلي: " يمكن لمحافظي

[1] المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 15/04/1996 – قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات – المادة الرابعة – الجريدة الرسمية رقم24.
[2] المادة 715 مكرر 6 القانون التجاري – ديوان المطبوعات الجامعية –الجزائر 1999- ص 185.

الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنهم كل على حدى، شريطة أن يحمل الشركاء الجنسية الجزائرية".

- ✓ الجمع بين مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- ✓ كل عهدة برلمانية.
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

كما أشار القانون إلى أنه لا يتنافى مع مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ونصت المادة 65 أيضا أنه يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

كما نصت المادة 66 على ما يلي:

" زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين كمحافظي حسابات لدى الشركات أو الهيئات الذين تحصلوا منها خلال الثلاث سنوات على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات".

وتوسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و65 إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

وكذلك نصت المادة 67 على أنه " يمنع محافظ الحسابات من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة ".

أما المادة 68 فنصت على ما يلي:

" إذا استخدمت شركة أو هيئة محافظيْن (2) للحسابات أو أكثر فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين لنفس شركة محافظة الحسابات".

أما المادة "69" فقد نصت على أنه:

" إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاط منافيا من الأنشطة السالفة الذكر بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر(1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة".

كما أشارت المادة 70 على ما يلي: " يمنع محافظ الحسابات من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية".

كما يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو اختيارات أخرى، وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات أو التجمعات الممارسة للمهنة.

أما المادة 71 جاء في نصها ما يلي:

* يتعين على محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.

* ويخضع لنفس الالتزامات محافظ الحسابات المتربص وكذلك مستخدمو "عمال" محافظ الحسابات وكذلك الشركاء في شركات أو تجمعات محافظة الحسابات.

وجاءت الاستثناءات للسر المهني في المادة 72 كما يلي:

" لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون لاسيما:

* بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.

* بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

* بناءا على إرادة موكليهم.

* عندما يتم استدعاؤه للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة (وزارة المالية).

كما جاءت العقوبات في المادة 73 حيث نصت على ما يلي :

✓ " يعاقب كل من يمارس مهنة محافظ حسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000دج إلى2.000.000 دج.

- وفي حالة العودة يعاقب مرتكب المخالفة بالحبس لمدة تتراوح بين (6) أشهر وسنة وبضعف الغرامة.

- حيث اعتبرت المادة 74 ممارسا غير شرعي للمهنة كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيفه مؤقتا أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

- كما يعد ممارسا غير شرعي أيضا للمهنة كل من ينتحل صفة محافظ للحسابات أو تسميات شركات محافظة الحسابات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

ج- الزاوية المادية (الأتعاب)

إن أتعاب محافظ الحسابات كانت دائما محددة عن طريق القانون، وهذا عن طريق سلم يلتزم به كل المهنيون.

فبعد سلم 07 نوفمبر 1994، ظهر سلم جديد في 14/01/2007 في الجريدة الرسمية 04 الملحق04 يبين ذلك. حيث يحدد مجالات لعدد الساعات التي يستغرقها محافظ الحسابات وهذا حسب مجال قيمة التثبيتات غير المعاد تقييمها وإيرادات الاستغلال للمؤسسة، وبوضع معدل ساعي 500 دج / للساعة تفتح مجالات لقيمة أتعاب محافظ الحسابات.

وفي 2011/01/27 ظهر المرسوم التنفيذي لوضع دفتر شروط لتعيين محافظ الحسابات على أساسه، فصارت الأتعاب عبارة عن مناقصة.[1]

3- شروط الالتحاق بالمهنة

لقد أحدث القانون 01/10 تغيرا في شروط ممارسة المهنة، حيث نصت المادة 8 من هذا القانون أنه لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ممنوحة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه. ويتم الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص أو المعاهد المعتمدة في طريق إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص.

[1] المادة 1 من المرسوم التنفيذي 11-32.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وألا يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (يرسل طلب اعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة).

6-أن يؤدي اليمين القانونية أمام المجلس القضائي.

كما نصت المادة 10 من نفس القانون أنه "لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص".

وأكدت المادة 11 أن محافظ الحسابات يمارس نشاطه في كامل الإقليم الوطني.

وأضافت المادة 12 أنه يسند لكل محافظ حسابات مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته.

* وبخصوص مكتب محافظ الحسابات، فإن المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي حدد شروط ومعايير لمكتب محافظ الحسابات وأجملها فيما يلي:

- المادة (02) من هذا المرسوم تنص على ما يلي:

"يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإثبات وجود محل مهني عند إيداع طلب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".

- ✓ وتفصل المادة (03) بأن المحل يمكن أن يكون ملكا أو مستأجرا للمهني لمدة سنة على الأقل.
- ✓ وتضيف المادة (04) بأنه يجب أن تتوفر في المحل المهني للشخص الطبيعي أو المعنوي شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسب ما تقتضيه العهدات المسؤول عنها.
- ✓ كما نصت المادة (05) بأنه " يجب على المترشح للمهنة سواء كان تنصبا طبيعيا أو معنويا، لأن يرفق طلب التسجيل في الجدول نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده محضر قضائي".

ثانيا : تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات حسب القانون التجاري والقانون 10/01 تحت ثلاثة أشكال:

1- التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية)

- نصت المادة 609 من القانون التجاري في ظل الأمر 75- 59، والمعدلة بالمرسوم التشريعي رقم : 93-08 على أنه "يعين القائمون بالإدارة الأولون ... ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية".

- كما نصت المادة 600 من نفس القانون أنه " تثبت الجمعية العامة التأسيسية تعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول مندوبي الحسابات وظائفهم".

2- التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين:

تنص المادة 75 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه: " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".

كما جاء في نص المادة 26 من القانون 10/01: " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية".

وأضاف المرسوم التنفيذي 11-32 كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر شروط، ونوجزها فيما يلي:

- ✓ المادة (03) من هذا المرسوم " خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة".
- ✓ أما المادة (04) فنصت على ما يجب أن يتضمنه دفتر الشروط، نوجزه فيما يلي:
  - عرض عن الهيئة أو المؤسسة، وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
  - ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظي الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
  - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
  - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

- نموذج رسالة المترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان طبقا لأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجد مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

كما أشارت المادة 05 من هذا المرسوم أن محافظ الحسابات المترشح يتحصل من الكيان عن ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ويسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان وفروعه.
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو بنسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

كما أضافت المادة 6 من نفس المرسوم أنه يلتزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

أما المادة 7 فحددت ما يجب على محافظ الحسابات توظيفه في عرضه وذكرت ما يلي:

- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- برنامج عمل مفصل.
- التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
- آجال إيداع التقارير.

وأضافت المادة 08 أنه يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

أما المادة 9 فتبين أنه يمكن أن تترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

وكذلك المادة 10 تنص على أنه يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين " شركات "كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.

ونصت المادة 11 على أنه في حالة تجديد عهده محافظ الحسابات المنتهية عهدته لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر الشروط جديد.

وجاء في نص المادة 12 أنه يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من اجل اختيار محافظ الحسابات. غير أنه يجب أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن (2/3) ثلثي سلم التنقيط.

والمادة 13 نصت على أنه تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

حيث تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.

غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

وأخيرا تنص المادة (14) على أنه يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

أما إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات عن طريق المحكمة.

3- التعيين عن طريق المحكمة

كما ذكر سابقا، نصت المادة (715 مكرر 4) على ما يلي:

" إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات ، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم للجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

وإضافة إلى ما تقدم، فإن المادة (715 مكرر 8) تنص على ما يلي:

" يجدر لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل (1/10) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة".

وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات، ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

ثالثا : عهدة ومهام محافظ الحسابات

1- العهدة

- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة[1] .

- لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يتم تحديد عهدة محافظ الحسابات.

- وهناك حالة خاصة متعلقة بمدة العهدة، وذلك في حالة استخلاف مندوب الحسابات للمندوب السابق، لأسباب المنع، الاستقلالية، الرفض...الخ، فإن تدخلات هذا الأخير تكون محدودة في الوقت حيث لا يمكنه إلا إكمال المدة المتبقية للمندوب السابق.

2- المهام

- نصت المادة 23 من القانون 10/01 على أهم مهام محافظ الحسابات ويمكن إيجازها فيما يلي:

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

2 – يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات النسبية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

3 – يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أم المسير.

4 – يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقب والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

[1] المادة 27 من القانون 10/01.

5- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه أو من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

كما نصت المادة 24 من نفس القانون أنه " عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار".

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات حسب المادة 25 إعداد ما يلي:

- ❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو دون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- ❖ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- ❖ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- ❖ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- ❖ تقرير خاص حول الاختيارات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- ❖ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة ونسخة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- ❖ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

حيث ترسل التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية.

كما يضيف القانون التجاري المهام التالية لمحافظ الحسابات:

- نصت المادة 715 مكرر 4 أنه يمكن لمحافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.
- اطلاع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها (المادة 715 مكرر13).
- فحص مشاريع الإدماج أو الانفصال وملحقاته المقدمة من طرف مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة قبل خمسة وأربعون يوما على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء أو المساهمين المدعوين للنظر في هذا المشروع (المادة 750 من القانون التجاري).

إنهاء مهام محافظ الحسابات:

يمكن تقسيم أسباب توقف مهام محافظ الحسابات إلى قسمين:

الأسباب العادية:

وهي ناتجة عن انتهاء عهدة محافظ الحسابات، سواء تقرير من الجمعية العامة العادية عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات، أو تلقائيا في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين متتاليتين وإعلام وكيل الجمهورية بذلك.

كما تنتهي مهامه بشكل تلقائي بانتهاء العهدة الثانية على التوالي.

الأسباب الاستثنائية:

الاستقالة: يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.[1]

فسخ العقد: يمكن أن تقدم الجمعية العامة بفسخ عقد محافظ الحسابات إذا وجد خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي وكذلك في حال اختفاء أحد الطرفين في العقد، ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة (ولكن ليس بشكل آني).

بالإضافة إلى ذلك فإنه يفسخ العقد في حالة تعرض محافظ الحسابات إلى نزع الاعتماد لمدة معينة أو نهائيا وهذا في حال ارتكابه لاختراقات قانونية من شأنها أن تعرضه إلى عقوبة تأديبية.

حقوق وواجبات محافظ الحسابات

إن لمحافظ الحسابات خلال أداءه لمهمة حقوق كما عليه واجبات نحصرها فيما يلي:

1- حقوق محافظ الحسابات : يمكن إيجارها فيما يلي:

1/ حق الاطلاع

يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمرسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للمنظمة حسب المادة 31 من القانون 10/01.

2/ حق الحصول على المعلومات والتوضيحات

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للمنظمة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة حسب المادة 31 من القانون 10/01.

[1] المادة 38 من القانون 10/01.

كما تنص المادة 32 كذلك أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة في الحصول في مقر المنظمة على معلومات حول المؤسسة والمؤسسات التابعة لها.

ويقدم القائمون بالإدارة في المنظمة كل (6) ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات الوضعية المحاسبية للمنظمة (المادة 33).

3/ حق استدعاء الجمعية العامة

يمكن لمحافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وهذا حسب ما نصت عليه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري والمادة 715 مكرر 19 .

4/ حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة

يتم استدعاء محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يغلق حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين، وهذا حسب المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري.

ويمكن اعتبار هذا الأمر حق، وفي نفس الوقت واجبا.

ب/ واجبات محافظ الحسابات: يمكن إيجارها فيما يلي:

1/ السر المهني

إن الصلاحيات التي يمنحها القانون لمحافظ الحسابات في الاطلاع على معلومات المنظمة لا تعفيه من واجب حفظ السر المهني، سوءا هو أو مساعديه أو متربصيه وهذا حفاظا على المؤسسة من منافسيها .

وفي هذا السياق جاءت المادة 71 من القانون 10/01 وكذلك المادة 6 من المرسوم التنفيذي 11-32 بوجوب كتم السر المهني تحت العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.

كما أضافت المادة 72 بأنه لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا ولاسيما:

- ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- ✓ بمقتضى واجب الاطلاع بالإدارة الجبائية على الوثائق المقررة .
- ✓ بناء على إرادة موكليهم .
- ✓ عندما يتم استدعاءهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

2/ توفير العناية الكافية

يلتزم محافظ الحسابات بالعناية اللازمة بالمهمة الموكلة إليه، وهذا من خلال النشاط التالي:

- ✓ الإحاطة بالمعرفة الكافية حول المؤسسة بشكل عام .
- ✓ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ توفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة للمهمة.
- ✓ الاستعمال الجيد لتقنيات التدقيق والفحص الشامل والدقيق.

3/ الإشراف الشخصي

رغم إمكانية استعانة محافظ الحسابات بمساعدين للقيام بالمهمة فان المسؤولية تبقى على عاتقه اتجاه عميله (المؤسسة محل التدقيق).

لذلك فهو مطالب بالإشراف على كل خطوة من خطوات المهمة، وتوجيه فريقه للعمل وفق ما هو متفق عليه في تغير الشروط وأن يكون على دراية بمستوى تقدم الأشغال.

4/ عدم التدخل في التسيير

تعتبر مهنة محافظ الحسابات مهنة حرة يتمتع فيها المهني بالاستقلالية والحياد في إبداء رأيه حول الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا يتنافى مع تدخله في تسيير المؤسسة حتى يتفادى الانحياز إلى إبداء صورة محسنة لتعكس حسن تسييره.

المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على المهنة

قبل سنة 1992 تولت وزارة المالية تسيير المهنة، حيث كانت هي السلطة التي تتولى منح الاعتماد، تنظيم المهنة والوقوف عليها من كل النواحي.

وخلال العقدين الأخيرين تداولت هيئتين رئيسيتين مهمة الإشراف على المهنة وهما : المصف الوطني (المنظمة الوطنية) للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والمجلس الوطني للمحاسبة.

1/المصف الوطني (المنظمة الوطنية) للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تم الإعلان عن إنشاء المصف الوطني (المنظمة الوطنية) للخبراء المحاسبين و... من خلال القانون 91/08 لسنة 1991 وبنص المادة الخامسة منه، ويرأسه مجلس المصف الوطني (المنظمة الوطنية) للخبراء المحاسبين و... تم الإعلان عن تشكيله، اختصاصاته وقواعد عمله بالمرسوم التنفيذي رقم 92/20 لسنة 1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 97/458 لسنة 1997 الذي أضاف فيه عضوا يمثل وزارة المالية.

وتتمثل مهامه أساسا في:

- تنظيم دورات وملتقيات تكوينية وتربصات في المجال المحاسبي والمالي.
- منح الاعتماد لمن تتوفر فيهم الشروط.
- تحصيل الاشتراكات السنوية من المهنيين.
- وضع جدول للمهنيين الممارسين.
- حماية المصالح المادية والمعنوية للمهنيين.

2/ المجلس الوطني للمحاسبة CNC :

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية سنة 1996 بنص المرسوم التنفيذي رقم 96/318، حيث اعتبر كجهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، مهمته الأساسية هي البحث والتكوين في المجال المحاسبي والمالي وضبط المعايير المحاسبية، وكان رئيس مجلس المصف الوطني عضوا فيه.

ومؤخرا في سنة 2010 وبعد صدور القانون 10/01 والمرسوم التنفيذي 11/24، تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الجديد ويتولى سلطة الإشراف على المهنة وتسييرها، ملغيا بذلك المنظمة الوطنية (المصف الوطني) للخبراء المحاسبين و...، وملغيا أيضا حتى المجلس الوطني للمحاسبة القديم المؤسس سنة 1996، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي ومتابعة المهن المحاسبية الثلاث : الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مستقلة كل واحدة عن الأخرى.

وتنص المادة 4 من القانون 10/01 والمرسوم التنفيذي 11/24 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولى مهام الاعتماد والتعيين المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يرأس المجلس الوزير المكلف بالمالية أو ممثلة ويتشكل من :

* ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
* ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
* ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية .
* ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
* ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
* ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني .
* ممثل الوزير المكلف بالصيانة.

* رئيس المفتشية العامة للمالية .
* المدير العام للضرائب.
* المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
* ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
* ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
* ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
* ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للصف الوطني للخبراء المحاسبين.
* ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
* ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
* ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

ويعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ستة (6) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة في المادة 2 أعلاه.

وتجدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين(2).

يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقسيم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ويمارس المجلس بعنوان التعيين المحاسبي بالمهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في المجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تعيين المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ويمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بالمهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ويمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحسين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

- يجتمع المجلس في جمعية عامة مرتين على الأقل في السنة بناءا على استدعاء من رئيسه.

- تتخذ الآراء بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.
- يمكن نشر تقارير المجلس ودراساته وتحاليله وتوصياته بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية.

وتنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تعيين الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

وأهم ما جاء به القانون 10/01 والمرسوم التنفيذي 11/24 إلى 32 هو الفصل بين التنظيمات المهنية الثلاث وهي: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويرأس كل تنظيم مجلس، وفي ما يلي عرض للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومجلسها.

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

حسب المادة 14 من القانون 10/01 فإن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جهاز مهني، وتكلف في إطار القانون بما يلي:

* السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
* الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
* السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
* إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين (2) من تاريخ إجراءها.
* إعداد مدونة الأخلاقيات المهنية.
* إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.
* يسير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

* تعمل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن لدى المجلس ممثلا عنه.

المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس من (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناءا على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يكلف المجلس على الخصوص بما يلي :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها .
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تموين لها علاقة بمصالح المهنة.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

قواعد السير

- يقدم المترشحون المهنيون ترشحاتهم.
- يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري.
- يتم تحديد الأعضاء التسعة (9) المنتخبون الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات.
- مدة عهدة المجلس هي ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

المطلب 5: المنظمات المهنية الدولية والعربية المؤثرة في المهنة.

يوجد العديد من المنظمات غير الحكومية التي لها دور في تطوير المراجعة سواءا على المستوى الدولي أو المحلي، نذكر من أهمها:

1/ ***الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC***:

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين نتيجة المبادرة التي تمت سنة 1973، وتم اعتمادها رسميا من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ سنة 1977، ومهمته هي تطوير وتعديل وإصدار معايير التدقيق والتأكيد الدولية ISAs وهذا من خلال لجنة الممارسة الدولية للتدقيقIAPC والتي تحولت إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB سنة 2001، وانتشر اعتماد هاته المعايير في العديد من دول العالم وخاصة دول الاتحاد الأوروبي وامتدت حتى لبعض الدول العربية [1].

ويعتبر منظمة خاصة أيضا تشمل عضوية 75 منظمة محاسبية مهنية من 57 دولة ويهتم IFAC بمجالات المراجعة والمجالات المهنية الأخرى، مثل التعليم والأبحاث التي تؤدي إلى تطوير وتنسيق مهنة المحاسبة في العالم ويشمل هذا المجلس على 7 لجان، وعلى سبيل المثال قامت لجنة تطبيقات المراجعة بإصدار 3 خطوط عمل دولية في مجال المراجعة و 4 مسودات مقترحة ، وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية :

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- المعايير الدولية لرقابة الجودة.
- المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

و ينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية :

- لجنة التعليم.
- لجنة السلوك.
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية.
- لجنة القطاع العام.

[1] أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها : دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه،2004. ص 28.

2/ ***مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB*** :

منذ عام 1973 حتى 2001 كانت الجهة المكلفة بوضع معايير المحاسبة الدولية هي لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وكان التوجه الأساسي والدلالة الرئيسية لها هي تشجيع واضعي معايير المحاسبة الدولية حول العالم على تحسين معايير المحاسبة الوطنية واتساقها.

وتحولت اللجنة إلى مجلسIASB سنة 2001، وسار على نفس الأهداف .

3/ ***الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب AFAA***:

وتأسس في بداية الستينات، حيث يتكون من نقابات ومنظمات للمحاسبين والمدققين العرب.

ويهدف الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب إلى تعزيز التعاون بين المهنيين العرب وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني لممارسيها وهذا من خلال التواصل فيما بينهم وتبادل المعارف والمهارات من خلال تنظيم الملتقيات والدورات.

4/ ***المجمع العربي للمحاسبين القانونيينASCPA*** :

تأسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية بتاريخ 12 جانفي 1984 في مدينة لندن– المملكة المتحدة. وتم تسجيله رسمياً في عمان بتاريخ 24 فيفري 1994 تحت اسم " المجمع العربي للمحاسبين العرب "

جاءت فكرة تأسيس المجمع من قبل عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي بهدف الارتقاء بعلم المحاسبة والتدقيق والمواضيع الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق. كما يهدف أيضاً إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والفنية وتبادلها المستمر بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني.

اكتسب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، ومن منطلق رسالته بتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم العربي وفقا لأعلى المستويات المهنية الدولية فقد بدأ المجمع منذ نشأته بمراقبة القوانين والتشريعات المتعلقة بهاتين المهنتين باحثاً عن دور للمحاسبين العرب في المنتديات الدولية،

ويعمل المجمع على دعم الوطن العربي بمحاسبين ذوي المؤهلات العلمية والعملية التي لا تقل بمستواها عن المؤهلات الدولية المعروفة بالإضافة إلى المواكبة المستمرة للأحداث الاقتصادية وتطوير ونشر الأفكار والمفاهيم الجديدة والحديثة

في عالم المال والأعمال من أجل إكساب أعضائه ومنتسبيه القدرة والوسيلة على مجاراة التطور والإبداع في مهنتي المحاسبة والتدقيق.

كما صنف المجمع من ضمن الهيئات المحاسبية المهنية الدولية السبع وذلك بموجب النشرة الصادرة عن IAS Plus مما أضفى بعداً إقليمياً ودولياً لمؤهل محاسب عربي مهني معتمد (ACPA).

☐ المبحث الرابع: الإطار النظري لتكنولوجيا المعلومات ونظام المعلومات:

إن أهم سمة لمظاهر التطور الحديث والذي طغى على كل المظاهر الأخرى في جل دول العالم هي التقدم الكبير في مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال، حتى صارت تمثل لوحدها معيار لقياس مدى التقدم ومواكبة العصر.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المعلومات

لكي يتم فهم مصطلح المعلومات لا بد أن نفرق في البداية بينها وبين عدة مصطلحات أخرى يمكن أن تخلط بها.

1- تعريف المعلومات وأهميتها:

ترتبط بمصطلح المعلومات عدة مصطلحات أخرى كالحقائق، البيانات والمعرفة...

الحقائق :هي مجموعة من الأشياء تبينت صدفة عن طريق الملاحظة بقدر ما تسمح به القدرة الإنسانية[1].

البيانات: ويطلق عليها أيضا المعطيات، وهي مجموعة عناصر خام لم تعالج ولم تترجم بعد فهي عناصر مجردة تمثل حدث في شكله الخام مصدرها نتيجة ملاحظة أو قياس قد تكون نوعية مثل اللون الأحمر وقد تكون كمية مثل درجة الحرارة 25° وهي دوما تتسم بالموضوعية [2].

البيانات كذلك هي أجزاء غير منظمة من المعلومات التي تم استقائها من مصادر أولية مثل أجهزة القياس، الأشخاص ....الخ ومن مصادر ثانوية كالتقارير والسجلات والكتيبات ... الخ، تم الحصول عليها من داخل أو خارج المؤسسة [3].

أي أن البيانات قد تعبر عن الأرقام والكلمات والرموز أو الحقائق والإحصاءات الخام التي لا علاقة بين بعضها البعض، ولم تقرأ وتستخدم بعد أي ليس لها أي معنى حقيقي ولا تؤثر في رد فعل أو سلوك من يستعملها . ولكن رغم ذلك فهي مهمة بالنسبة للمنظمات لأنها أساس توليد المعلومات.

[1] محمد الصيرفي، إدارة تكنولوجيا المعلومات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009 ص 267 .
[2] Jean Yves Prax : le manuel du knowledge management :une approche de 2é génération, Dunod, paris، 2003, P 06.
[3] Jean Brilmon , Les Meilleurs Pratiques du Management , édition Dunod, Paris, 2003, P 444.

المعرفة :تعرف على أنها مجموعة من الخبرات والمعلومات والقيم والبيانات المترابطة والمسلمات البديهية والتي تجمع مع بعضها البعض، كي توفر البيئة المناسبة التي تساعد على التقييم، الحكم، التعلم والاستفادة من التجارب والجمع بين الخبرات والمعلومات[1].

وتعرف كذلك على أنها الإمكانيات والقدرات التي يتمتع بها شخص ما في تحليل ودمج المعلومات، رسم الاستراتيجيات، وضع الخطط وإيجاد حلول للمشاكل المطروحة، أي قدرات تحليلية، قدرة استنتاجيه قدرة التحاور، الإشراف، الاستقلالية، قدرة القيام ببعض الأشياء بصورة تلقائية وعفوية[2] .

أولا: تعريف المعلومات

المعلومات هي البيانات التي تمت معالجتها بطريقة هادفة لتكون أساس لاتخاذ القرارات فهي وليدة البيانات التي تم جمعها عن موضوع معين وإذا ما تم إعادة تنظيمها وترتيبها ومعالجتها بشكل صحيح ومنظم ستعمل على تغيير أو تعديل الحالة المعرفية للإنسان وبالتالي سوف تؤثر في عملية اتخاذ القرار سواء بالنسبة للأفراد أو المنظمات أو المجتمعات. [3]

وعليه فالمعلومات قد لا تكون شيئا يمكن لمسه أو يمكن رؤيته أو سماعه أو الإحساس به فنحن عادة نصبح على علم بشيء ما أو بموضوع ما إذا طرأ تغيير على حالتنا المعرفية في ذلك الموضوع.

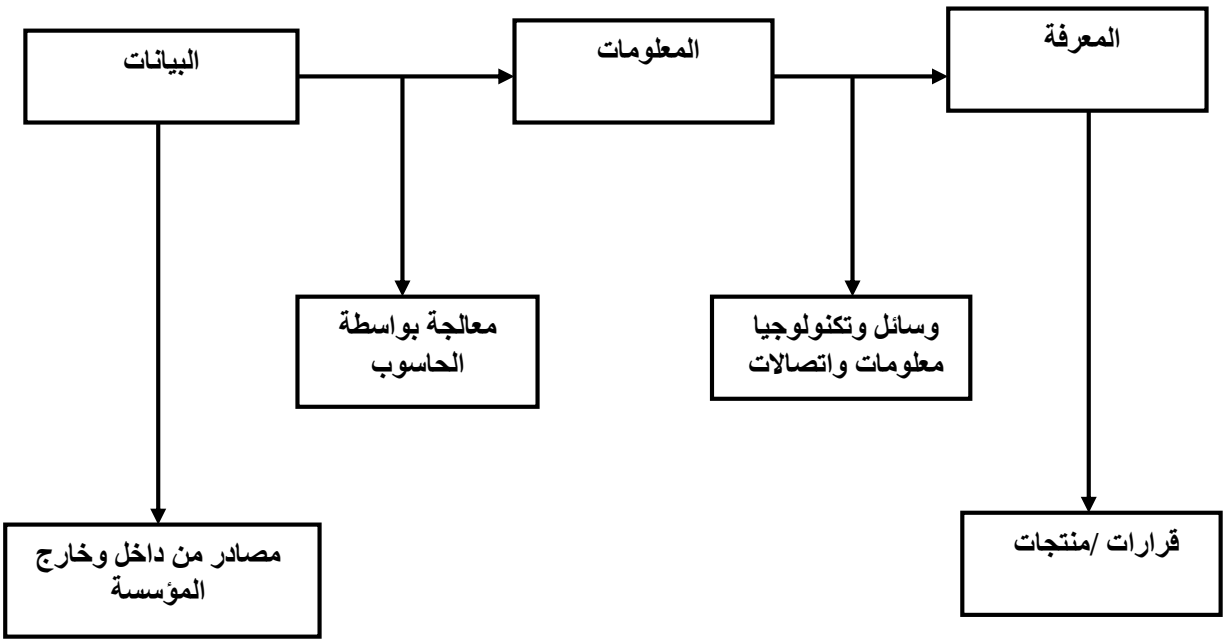
فمصطلح المعلومات مرتبط بمصطلح البيانات من جهة، وبمصطلح المعرفة من جهة أخرى. وان المعرفة هي الحصيلة الهامة والنهائية لاستخدام واستثمار المعلومات من قبل صناع القرار والمستخدمين الآخرين الذين يحولون المعلومات إلى معرفة.

علاقة المعلومات بالبيانات والمعرفة

وعلاقة المعلومات بالمعرفة والبيانات موضحة في الشكل التالي:

[1] بول جامبل، جون بلاكويل، إدارة المعلومات للجميع، ترجمة : تيب توب لخدمات التعريف والترجمة، دار الفاروق للنشر والتوزيع، عمان، 2003 ، ص9 – 10.
[2] Dominique Foray: L'économie de la connaissance, 3é édition, la découverte, paris, 2004, P 09.
[3] جعفر الجاسم، تكنولوجيا المعلومات، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص11 .

الشكل 3 : تصور العلاقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة.



المصدر :عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي : نظم المعلومات الإدارية ، دار المسيرة ، عمان، الأردن، 2007 ، ص:31 .

إذن فالمعلومات هي البيانات (المعطيات) التي تمت عملية ترجمتها وتحليلها عن طريق وصفها أو تزويدها إما بمجال أو ظرف أو موقف معين للحصول على بيانات منقحة ومصنفة تعبر عن غرض معين بحيث يمكن ترجمة ذلك بالمعادلة التالية:

المعلومات = المعطيات + الظرف

فعند معالجة البيانات وتنقيحها وترتيبها وتصنيفها تتحول إلى معلومات ذات دلالة ومعنى وهدف وغرض ذلك بمرورها على عدة مراحل، وهي العمليات اللازمة لإنتاج المعلومات من البيانات، وتتمثل في [1] :

-تسجيل البيانات المرتقبة على العمليات أو الأحداث؛

-التأكد من صحة البيانات وصحة تسجيلها؛

-تبويب البيانات حيث تصبح ذات معنى للمستخدم مثل تبويب المبيعات بحسب السلعة أو البائع أو مناطق التوزيع؛

[1] Thomas Danenport, Laurence Prusak :working Knowledge; How Organisation manage , Harvard Business school Press , 2000, p 03.

-ترتيب البيانات وفقا لأساس محدد مقدما كترتيب المخزون السلعي حسب رقم السلعة المنتجة أو مستوى النشاط أو قيمة المخزون؛

-تلخيص البيانات مثل ميزان المراجعة بالمجاميع و الأرصدة، الأصول الثابتة أو المتداولة...؛

-الحساب أي إجراء بعض المعالجات الحسابية على بعض البيانات لإعطائها معنى؛

-تخزين البيانات بحيث يمكن استدعاؤها عند الحاجة إليها؛

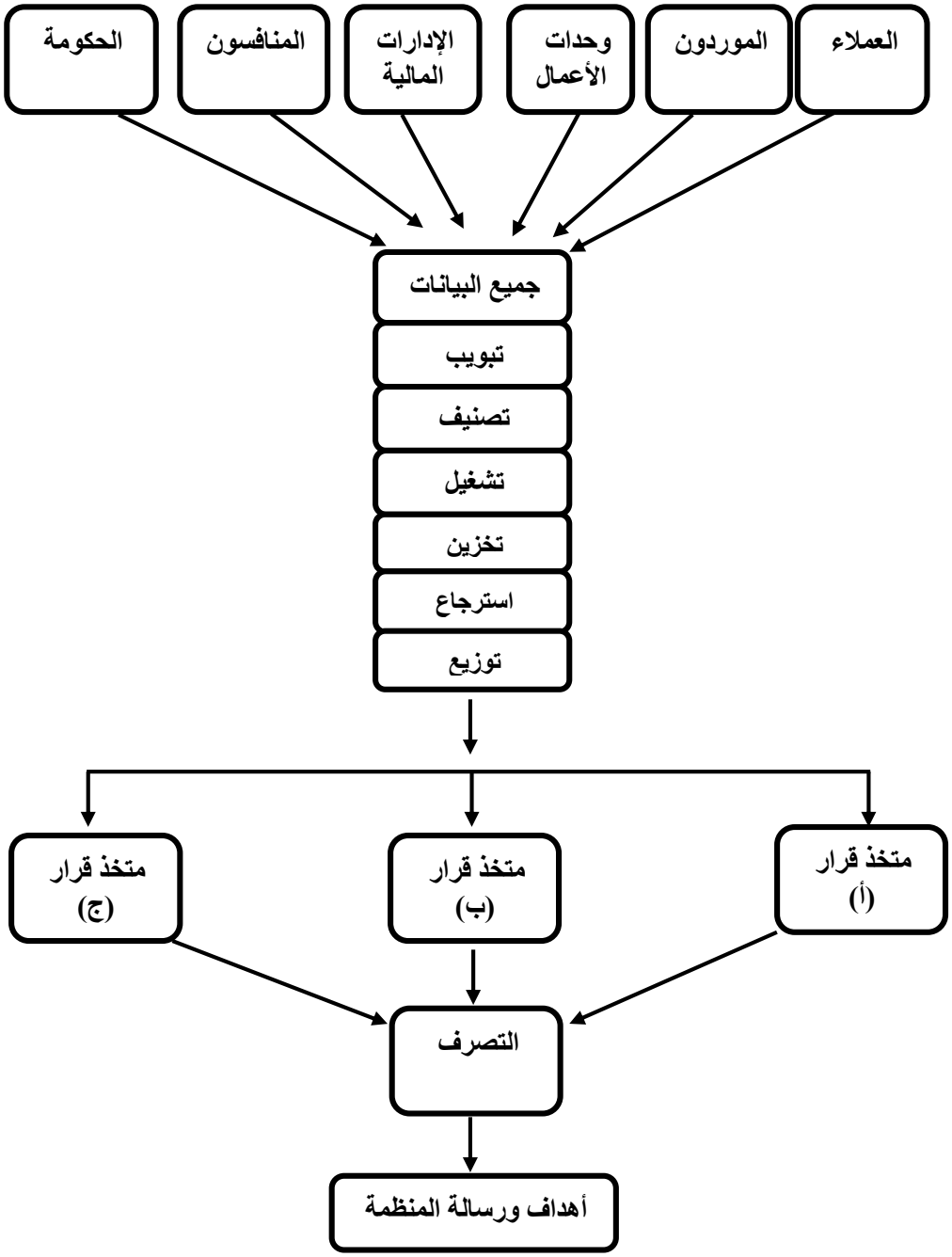
-تنشيط البيانات المخزونة لاسترجاعها أي إمكانية استدعاء البيانات المخزنة القديمة أو التي لا يكثر تداولها؛

-إعادة الإنتاج (النسخ) أي عملية نسخ عدة ملفات باستعمال وسائل بسيطة؛

-التوزيع أو التوصيل فالهدف النهائي لنظم المعلومات هو توصيل المعلومات للمستخدم النهائي في صور مختلفة .

والشكل التالي، يوضح لنا مختلف الخطوات التي تمر عليها البيانات في طريق تحويلها إلى معلومات، من أول مرحلة الجمع إلى آخر مرحلة وهي الاستخدام النهائي لها من طرف مستعمليها في عملية اتخاذ القرارات.

الشكل 4 : جمع البيانات وتحويلها إلى معلومات التي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات



المصدر :عبد الرحمان إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 ، ص: 78.

يتضح من الشكل أعلاه أن البيانات تمر على عدة مراحل لتتحول إلى معلومات ذات معنى تساعد متخذ القرار في اختيار التصرف المناسب الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة.

ثانيا: أهميتها

إن توفر المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب يؤدي إلى تحقيق مجموعة من المكاسب نظرا لأهميتها في حياتنا الخاصة ولمؤسساتنا ومجتمعاتنا، حيث تكمن أهميتها في النقاط الآتية: [1]

- المعلومات ضرورية ومطلوبة لتطوير قرارات الفرد والمجتمع ولها دور أساسي في إنجاح أي نشاط أو أي مشروع؛
- ضمان القرارات السليمة في جميع القطاعات وعلى مختلف مستويات المسؤولية؛
- المعلومات دعامة أساسية من دعامات البحث العلمي في مختلف الموضوعات والتخصصات؛
- توفير بدائل وأساليب حديثة لحل المشكلات الفنية واختيارات تكفل الحد من هذه المشكلات في المستقبل؛
- تساعد المعلومات في نقل الخبرات للآخرين وعلى الاستفادة من المعرفة المتاحة بالفعل؛
- زيادة مستوى المعرفة لدى المستفيد من المعلومات حيث تزوده بتصور عقلي عند فرد أو مجموعة من الأفراد أو مجموعة من الأنشطة أو الأهداف؛
- المعلومات هي أساس عملية الاتصال الإنساني في المجتمع بكل مستوياته، وكذلك الاتصال المستعين بالحاسبات الالكترونية وبالتالي فهي محور عمل كل مؤسساته المختلفة؛
- المعلومات تزداد قيمتها ويتعاظم دورها خلال الأزمات ولتجنب هذه المواقف الحرجة لابد أن يوفر نظام المعلومات الإدارية في المنظمة المعلومات التي تساعد متخذ القرار على التنبؤ بما يمكن أن يحكمه المحيط من فرص وتهديدات وذلك بالكم المناسب والوقت المناسب والجودة والنوعية المطلوبة وذلك لصناعة قرارات لمواجهة التهديدات والاستفادة من الفرص وإمكانية الإلمام بكل ما يتعلق بالأزمة ومسارات تطورها؛
- المعلومات لها دور مهم وحيوي على المستوى الاستراتيجي القومي حيث أنها أصبحت قوة ومصدرا حيويا متزايدا يدعم مصادر القوى الأخرى وذلك لتحقيق أهداف مثل الدبلوماسية، المنافسة الاقتصادية، استخدام القوات المسلحة ...الخ .الشيء الذي أدى إلى ظهور مصطلح حرب المعلومات [2]وهي تعبر عن

[1] Jean Yves Prax, op cit. P 67 .

[2] محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص 288 .

مفهوم جديد للحرب يسود العالم الآن فتعرف على أنها أي عمل لإنكار، استغلال، تخريب أو تدمير معلومات المنافس أو العدو والحماية ضد مثل هذه الأفعال.

وهناك اتفاق على أن هناك عدة أشكال لحرب المعلومات وهي:

-حرب معلومات التحكم والسيطرة؛

-حرب المخابرات؛

-الحرب الالكترونية؛

-الحرب النفسية؛

-حروب التدمير الالكترونية؛

-حرب المعلومات الاقتصادية؛

-الحرب الافتراضية.

2-تصنيف المعلومات وأنواعها: يمكن إيجارها فيما يلي:

أولا: تصنيف المعلومات:

يمكن الاستدلال على مختلف تقسيمات المعلومات بالاعتماد على مجموعة من المعايير أهمها: [1]

أ-تصنيف المعلومات إلى رسمية أو غير رسمية

المعلومات الرسمية :وتشمل الاحتياجات الرقابية، التشريعان الحكومية، الإجراءات المحاسبية، ميزانيات المنظمة، عمليات اتخاذ القرارات، المتطلبات التخطيطية...الخ.

المعلومات غير الرسمية :وتتمثل في الآراء والأفكار والخبرات الشخصية والشائعات وقد تكون مكملة للمعلومات الرسمية أو بديلة لها في حالة توفر الأولى.

ب-تصنيف المعلومات من حيث علاقتها بالمؤسسة

وتنقسم إلى :معلومات خارجية-معلومات داخلية.

ج-تصنيف المعلومات من حيث علاقتها بمصدر البيانات

معلومات منظمة-معلومات عشوائية.

د-تصنيف المعلومات من حيث وظيفتها لمستخدمها

معلومات حيوية-معلومات فنية.

[1] يحي مصطفى حلمي وآخرون، مبادئ الكمبيوتر للمنظمات المالية والمحاسبية، مكتبة عين شمس، القاهرة،1992 ، ص 250.

هـ–تصنيف المعلومات من حيث قيمتها للتنظيم

معلومات صالحة–معلومات غير صالحة–معلومات دورية.

و–تصنيف المعلومات من حيث طريقة تدفقها

معلومات تنازلية– معلومات تصاعدي–معلومات أفقية.

ي–تصنيف المعلومات من حيث طبيعة المعلومات نفسها

ونقسمها إلى :معلومات تاريخية، معلومات حالية، معلومات مستقبلية، معلومات دورية.

ثانيا :أنواع المعلومات

يمكن إدراج الكثير من الأنواع للمعلومات، إلا أن هناك أنواع مفيدة بالنسبة لمنظمات الأعمال أكثر من غيرها وذلك لشدة ارتباطها بوظائفها، وتتمثل هذه الأنواع فيما يلي:[1]

–المعلومات عن أوضاع المنظمة الحالية والماضية والمستقبلية، وهذه المعلومات عادة ما تكون متوفرة في الأرشيف أو مراكز توثيق معلومات المنظمة؛

–المعلومات عن العملاء والمنظمات التي تتعامل معها المنظمة؛

–المعلومات عن المحيط الخارجي للمنظمة (المنافسين وغيرهم)؛

–المعلومات عن الموارد والمنتجات والسلع نصف مصنعة؛

–المعلومات عن مصادر المعلومات ذاتها؛

–البيانات الكمية مثل المعلومات الإحصائية من واقع تقارير التعدادات؛

–المعلومات عن البحوث والتطورات المتلاحقة سواء كانت منشورة أو ما زالت تحت الدراسة؛

–المعلومات عن الأحداث وتتابعها ما الذي حدث؟ وأين ومتى ولماذا؟

ونشير هنا إلى انه يوجد ثلاث فئات رئيسية من المعلومات في المنظمة وتتناسب ومستوياتها الإدارية في عملية اتخاذ القرارات وهي:

–**معلومات استراتيجية** :مرتبطة بالإدارة العليا وتستخدم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛

–**معلومات تكتيكية** :مرتبطة بالإدارة الوسطى وتستخدم في اتخاذ القرارات التكتيكية؛

–**معلومات تشغيلية** :مرتبطة بالإدارة المباشرة وتستخدم في اتخاذ القرارات التشغيلية.

[1] محمد محمد الهادي، نظم المعلومات في المنظمات المعاصرة، دار الشروق، القاهرة، 1999، ص 21.

3 –مصادر المعلومات وخصائصها.

تعتبر المعلومات أهم مورد من موارد المؤسسة وأداة هامة وفعالة في تحقيق ميزة تنافسية ونظرا لهذه الأهمية فهي تمتاز بخصائص تفرقها عن غيرها من موارد المنظمة المادية.

أولا: مصادر المعلومات

نشير هنا إلى أن هذه المعلومات باختلاف أنواعها يتم استقائها من مصادر مختلفة قد تكون:

أ– مصادر ثانوية: مثل المراجع والكتب والدوريات والنشرات والمجلات الموجودة في المكتبات العامة والخاصة ودور النشر ومراكز البحث، ويتم تجميعها وتجهيزها في أوقات سابقة.

ب–مصادر أولية: أي بيانات تم تجهيزها عند الطلب من هذه المصادر، الملاحظة الشخصية الاستقصاء والتجربة والاختبار.

ج –بنوك المعلومات : هو مصدر ظهر حديثا نسبيا والذي يتم من خلاله تجميع اكبر قدر من المعلومات المرتبطة مع بعضها البعض وتخزينها حسب فئات يمكن استرجاعها بسرعة لتسهيل الاستفادة منها.

د –الانترنيت : وهي البيانات والمعلومات التي تجمعها وتنظمها وتجهزها المنظمات من كافة أنحاء العالم وتعرضها على مواقعها على شبكة الانترنيت للجميع والاستفادة منها.

أما عن مصادر المعلومات المتدفقة في أي نظام معلومات يتواجد في المنظمة فيأخذ عدة أشكال منها:

–وثائق العمل المستخدمة في الأنشطة الروتينية مثل الفواتير، الشيكات .....الخ؛

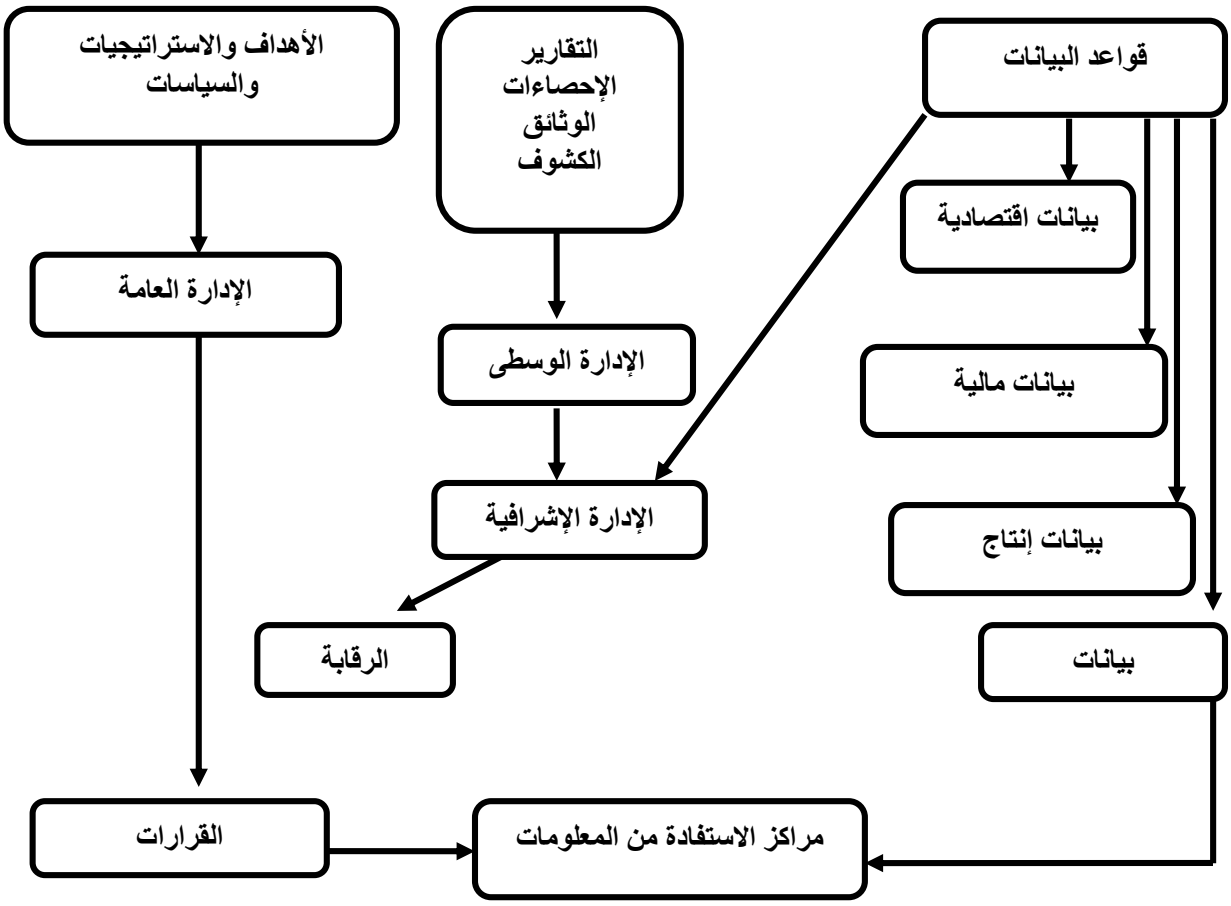
–تقارير الأداء أو أوضاع العمل كالتقارير المالية وكشوف المصروفات وتقارير المخزون؛

–التعليمات والإجراءات والقرارات والقواعد المنظمة للأداء والبرامج والموازنات؛

–البيانات البيئية مثل تحليل السكان والتنبؤات الاقتصادية والتطورات العلمية والتكنولوجية.

والشكل التالي يوضح مصادر البيانات المحيطة بالمنظمة والمتفاعلة مع المستويات الإدارية المختلفة المتواجدة بها.

الشكل 5: مصادر المعلومات في المنظمة



المصدر :جعفر الجاسم :مرجع سبق ذكره، ص:25 .

يتضح من الشكل أعلاه أن لكل مستوى من مستويات الإدارة مصادر معينة تستقي منها المعلومات الضرورية التي تخدم أهداف هذه المستويات.

والمعلومات التي تحتاجها المنظمة قد تتحصل عليها من:

مصادر داخلية :تتمثل في الأشخاص مثل المشرفين ورؤساء الأقسام والمديرين بمختلف مستوياتهم داخل المنظمة، ويتم تجميع المعلومات هنا إما على أساس رسمي طبقا للأحداث التي وقعت بالفعل، وأيضا قد يتم التجميع على أساس غير رسمي من خلال الاتصالات والمناقشات غير الرسمية.

مصادر خارجية : مثل العملاء والموردين والمنافسين والنشرات المهنية والاتحادات الصناعية والهيئات الحكومية. وهذه المصادر تمد المنظمة بالمعلومات البيئية والتنافسية التي تعطي المديرين قاعدة هامة من المعلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا :خصائصها.

مثلما يحتاج الإنسان إلى الغذاء لكي يتزود بالطاقة والقوة التي تعينه على أداء واجباته فانه في الآن ذاته يحتاج إلى المعلومات بوصفها الغذاء الروحي والفكري لعقل الإنسان .وعليه فالمعلومات تتميز بعدة خصائص عامة وأخرى غير عادية، وهي: [1]

1-الخصائص العادية : وتتمثل في:

* خاصية التميع والسيولة فالمعلومات ذات قدرة هائلة على التشكل (إعادة الصياغة) فيمكن تمثيل المعلومات نفسها في صورة قوائم أو أشكال بيانية أو رسوم متحركة أو أصوات ناطقة؛

* قابلية الاندماج الحالية للعناصر المعلوماتية، فيمكن بسهولة تامة ضم عدة قوائم في قائمة واحدة أو إضافة ملف معين لقاعدة بيانات قائمة أو تكوين نص جديد من فقرات يتم استخلاصها من نصوص سابقة؛

* تتميز المعلومات بالوفرة عكس العناصر المادية التي تتسم بالندرة لذا يسعى منتجوها إلى وضع قيود على انسيابها لخلق نوع من الندرة المصطنعة حتى تصبح المعلومة سلعة تخضع لقوانين العرض والطلب؛

* لا تتأثر موارد المعلومات بالاستهلاك بل على العكس فهي عادة تنمو مع زيادة استهلاكها لذلك هناك ارتباط بين معدل استهلاك المجتمعات للمعلومات وقدرتها على توليد المعارف الجديدة؛

* قابلية نقلها عبر مسارات محددة أو بثها على المشاع لمن يرغب في استقبالها؛

* سهولة النسخ حيث يستطيع مستقبل المعلومة نسخ ما يتلقاه من معلومات بوسائل يسيرة للغاية؛

* إمكانية استنتاج معلومات صحيحة من معلومات غير صحيحة أو مشوشة؛

* يشوب معظم المعلومات درجة من عدم اليقين إذ لا يمكن الحكم إلا على شيء ضئيل منها بأنه قاطع بصفة نهائية.

الخصائص غير العادية

وتتمثل في الخصائص الاقتصادية وهي:

- **المعلومات كسلعة** :يثير مفهوم المعلومات كسلعة عدة صعوبات على اعتبار أن للمعلومات خصائص اقتصادية مميزة فالمعلومات في هذه الحالة ليست سلعة خاصة أو سلعة عامة بصفة كلية باعتبار أن السلعة الخاصة بتم استهلاكها كليا بواسطة شخص واحد، والسلعة العامة هي سلعة أو خدمة لا تتأثر تكاليفها الكلية بعدد الأشخاص الذين يتم خدمتهم .أما المعلومات فتتصف بإمكانية التطويع أي تطويع المعلومات

[1] عبد الستار علي وآخرون، مدخل إلى إدارة المعرفة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ، ص11.

لاستخدام أحد الأفراد معناه إمكانية استخدام أفراد آخرين للمعلومات نفسها دون حاجة إلى إنتاجها مرة أخرى كما أن المعلومات لها تكاليف منخفضة بالنسبة للمستفيدين الإضافيين.

- **المعلومات كمنتج** :فكرة المنتج ترتبط بمفهوم التبادل الاقتصادي والمعلومات يتم تبادلها من خلال منتجات المعلومات وبالتالي تعطي قيمة للمستفيد بالنسبة للمهمة التي يقوم بها.

- **التكاليف والقيمة والاحتكار**: ترتبط المعلومات في ظروف كثيرة بالتكاليف الاقتصادية كما أن لها قيمة اقتصادية في تحقيقها لأغراض مختلفة فهي قد تستخدم لاتخاذ القرارات وللاستهلاك الشخصي المباشر وفي الأغراض التعليمية أو قد يتم الحصول عليها لبيعها ومن ثم تخضع للعرض والطلب كما تخضع للتحليل الجدي بما في ذلك المنفعة الحدية المتناقصة، ولمفاهيم المرونة وتخضع لاقتصاديات الحجم .ضف إلى ذلك أن بعض ممارسات التحكم الاحتكاري قد تمارس عليها كما هو الحال في المعلومات السرية والخاصة، والمعلومات الحكومية وكذلك الاحتكار على حقوق الطبع والبراءات والاختراعات.

- **المعلومات كمورد رأسمالي** :أي أن المعلومات يمكن اعتبارها كاستثمار في الفرد والذي سيتحول بالمعلومات الهامة والصالحة إلى عامل أكبر تأثيرا في الإنتاجية من اجل ذلك يمكن الحصول على المعلومات واختزانها كاستثمار وليس للاستهلاك مع احتفاظها بنفس خصائصها المتصلة بعدم النضوب وعدم الاستحواذ الكامل.

وباختصار يمكن أن تكون المعلومات مفيدة وذات نفع يجب أن تتسم بمجموعة من المميزات نوجزها في الآتي: [1]

-**الدقة** :أي أن تصف المعلومة حدث أو موقف معين بشكل صحيح كما هو في حقيقته؛

-**الشكل** :قد تكون المعلومة كمية وصفية رقمية أو بيانية مطبوعة على أوراق أو معروضة على شاشة الخ؛

-**التكرار** :أي أن المعلومة تخدم أكثر من مستفيد؛

-**المجال** :وهو نطاق الأحداث والأماكن والأفراد فقد تكون عامة أو ضيقة؛

-**المصدر** :فقد تنشا من مصادر داخلية أو خارجية؛

-**المدى الزمني** :فالمعلومات تغطي الأبعاد الزمنية الثلاثة (تخص الماضي والحاضر أو المستقبل)؛

[1] A.David et E.Sutter :La Gestion de L'information dans L'entreprise, édition Afnor, diffusion Ayrolles, France, 1987, p 42.

-**الكمال** :أي قدرة المعلومة على الإحاطة بجميع جوانب الموضوع؛

-**التوقيت** :إمكانية الوصول إلى المعلومة عند الحاجة إليها وكذلك صلاحية المعلومة أو تقادمها؛

-**المرونة** :قابلية استعمالها من طرف أكثر من مستفيد في أكثر من مجال؛

-**الوضوح** :يجب أن تتصف المعلومة بالوضوح لتكون مفهومة وان تكون غير معقدة ليسهل استعمالها.

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول تكنولوجيا المعلومات ونظام المعلومات

1- تعريف تكنولوجيا المعلومات وأهميتها: يمكن إيجارها فيما يلي:

أولا: تعريف تكنولوجيا المعلومات

تعد تكنولوجيا المعلومات (IT) بأدواتها المتطورة ذات أهمية بالغة، فلم يؤثر شيء في الحياة الإنسانية منذ الثورة الصناعية مثلما أثرت فيها تكنولوجيا المعلومات والتي أصبحت لا غنى عنها في حياة الشعوب والمؤسسات والدول، فما يشهده العالم من تحول تقني متسارع والتطورات المتلاحقة في مجال أجهزة الحاسوب والبرمجيات وأجهزة الاتصالات ووسائلها، وهذا الكم الهائل من المعلومات الذي ينمو وينتقل بسهولة ويسر[1].

لقد أصبحت تكنولوجيا المعلومات من أهم الوسائل التي تستخدمها مختلف أنواع منشآت الأعمال الهادفة وغير الهادفة إلى الربح في عملياتها المختلفة سواء كان ذلك في عمليات التخطيط والإشراف أو التوثيق أو الشؤون الإدارية أو المحاسبية أو غيرها من أوجه النشاط، وفي نفس الوقت شهدت عملية المراجعة تطورا متزايدا ضمن مواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات لدى تلك المنشآت والشركات، ونتيجة لذلك ظهرت ما يسمى تدقيق الأنظمة المحوسبة أو مراجعة الحاسوب، وشهد هذا المجال تطورات مستمرة وازداد اهتمام مهنة المراجعة به، حيث تم إصدار المعايير المهنية التي ترشد المراجعين في هذا المجال [2].

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف محدد لمصطلح تكنولوجيا المعلومات علمي أو عملي اعلى المستويات العالمية، أو العربية، أو المحلية، وذلك لتعدد البيئات والأعمال التي أنشأتها تكنولوجيا المعلومات، وبالرغم من أنها تعتمد في كل مراحلها على الحاسب الآلي إلا أن البعض يرى أن استخدامها هو عبارة عن استخدام لتكنولوجيا الحاسب الآلي[3].

ويمكن تلخيص أهم التعاريف المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات فيما يلي:

[1] Wen Lin, C., & Hung, W. A *selection model for auditing Idustrial Management & Data Systems*, 2011 P *11*.
[2] Romney, M., & Steinbart, P. A*ccounting Information System, New York: Person Education, USA 2006, P 34.*
[3] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (التأكيد-رقابة الجودة-التدقيق-الخدمات ذات العلاقة) الطبعة الأولي، عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع. 2011، ص 62.

- تلك الأنظمة والأجهزة التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة لإيصال المعلومات، وتقديمها إلى الجهات المستفيدة بأقل جهد، وأسرع وقت، وأيسر السبل[1].
- مجموعة من التقنيات التي تحتوي على وسائل ومعدات وأجهزة وأدوات يمكن التعامل معها بخبرة ومهارة للحصول على حلول في مجال إنتاج المعلومات والمعرفة[2] .
- تصميم أو تطبيق أو دعم او إدارة أنظمة المعلومات المعتمدة على الحاسوب، خصوصا في مجال تطبيق البرامج والمعدات المادية للحاسوب، ومعالجة البيانات والحزم البرمجية، والاتصالات والشبكات بأنواعها[3] .
- استخدام أجهزة الحاسوب، والوسائل المتطورة الأخرى من قبل العناصر البشرية المؤهلة، للمعرفة التقنية المتعلقة بتخزين ومعالجة البيانات التي يمكن الحصول عليها، وتحقيق سرعة في معالجتها وتخزينها واسترجاعها، وتحويلها الى معلومات موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب[4].
- جميع الطرق والأجهزة والتطبيقات والوسائل المادية، والبرمجيات المستخدمة في جميع المعلومات ونقلها وخزنها واسترجاعها ومعالجتها وايصالها الى مستخدميها[5] .

وبناء على التعريفات السابقة يمكن القول أن تكنولوجيا المعلومات هي: التقنية التي تعتمد على الإعلام الآلي في معالجة البيانات بشكل سريع ومبسط لتحويلها إلى معلومات جاهزة وقابلة للاستغلال.

ثانيا: أهميتها

إن ظهور تكنولوجيا المعلومات كان نتيجة للحاجات الملحة من وجودها وأهميتها في مختلف المجالات والعلوم، ويمكن تلخيص أهميتها بالآتي:[6]

- تخطي جميع حواجز الوقت في عالم الصناعة، المال، الأعمال، التجارة، وغيرها، ففي ظل تكنولوجيا المعلومات نجد أنه أصبح بالإمكان عقد الصفقات خلال ثوان، وفي أي وقت عن طريق الانترنت، أو أجهزة الحاسوب الالكترونية، أو غيرها من معدات التقنية الحديثة.
- يمكن التوسع في استخدام شبكات الكمبيوتر في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، الذي من شأنه السماح بالاتصال المباشر بين أجهزة الحاسوب بعضها مع بعض، بما يسمح تبادل المعلومات خلال تلك الشبكة.

---

[1] المطيري فيصل، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.2013، ص 55.

[2] الطائي انعام عبد الجبار سلطان، توظيف تقنيات المعلومات والاتصالات في تصميم نظام معلومات الموارد البشرية المستندة على الشبكة، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، القاهرة.2010، ص 108.

[3] الطائي انعام عبد الجبار سلطان، نفس المرجع، ص 111.

[4] الحسبان عطا الله احمد سويلم، قياس قدرة أنظمة الرقابة الداخلية على مواكبة متطلبات تكنولوجيا المعلومات في الشركات المساهمة العامة الأردنية (أطروحة دكتوراه) جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات المالية والادارية العليا، عمان، الأردن.2001، ص 41.

[5] السقا زياد هاشم يحيى، استخدام تقنيات المعلومات في نظم المعلومات المحاسبية.دراسة لعينة من الشركات العراقية، (رسالة دكتوراه)، جامعة الموصل.2006، ص 203.

[6] Carlin, d., & Stewart, L. A. *A Big 4 Firm's Use of Information Techonology to Conrol the Audit Proces. How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior*, 2014, P 17.

- إن أي تطور في تكنولوجيا المعلومات جاء لمسايرة التطورات الاقتصادية والاجتماعية واتساع نطاق الأهداف، خدمة لأصحاب الأعمال وخدمة لعموم شرائح المجتمع.
- يؤدي استخدام تكنولوجيا المعلومات إلى تحسين جودة العمل، من خلال إتباع الأساليب الحديثة، خصوصا الدقة العالية وخفض التكاليف واختصار الوقت وتقليل المخاطر المتعلقة بالتوسع الارتجالي للمعلومات والبيانات.
- المساهمة في إمكانية إيجاد منتجات أو خدمات جديدة.

2- تعريف نظم المعلومات وأشكالها: يمكن إيجارها فيما يلي:

أولا: تعريف نظام المعلومات:

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الادارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرارات، ونظام المعلومات هو مجموعة من الموارد والمكونات المترابطة مع بعضها بشكل منتظم، من أجل انتاج معلومات مفيدة تسمح بالحصول على معالجة، تخزين، إيصال المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم[1] .

وتمثل أنظمة المعلومات مجموعة من الأفراد والبيانات والإجراءات تتفاعل مع بعضها بطريقة منظمة لمعالجة البيانات وتقديم معلومات لتزويد عمليات صنع القرار، وتعرف كذلك على أنها:

مجموعة الأفراد، والتجهيزات، والإجراءات والبرمجيات، وقواعد البيانات، يعمل يدوي أو ميكانيكي على جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها ومن ثم بثها للمستفيدين[2] .

ويمكن تعريف نظام المعلومات أيضا" بأنه ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال والعناصر، تقوم بتجميع وتشغيل وادارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط الاتصال[3] .

ويعرف بعضهم أنظمة المعلومات على أنها عبارة عن"التجهيزات والإجراءات والوثائق والاتصالات التي تجمع وتلخص وتعالج وتخزن البيانات لاستخدامها في عملية التخطيط وغير ذلك من العمليات الأخرى"[4]

[1] قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2008، ص55.
[2] العبيدي فاطمة، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص41.
[3] المطيري فيصل، مرجع سابق، ص. 82.
[4] السالمي علاء، الدباغ رياض، تقنيات المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 59.

ويعرف نظام المعلومات بأنه" :إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد (البشرية والآلية) لتحويل المدخلات(بيانات) إلى مخرجات (معلومات) لتحقيق أهداف المشروع[1] .

وتعد نظم المعلومات أحد الموارد الرئيسة لمنظمات الأعمال، كونها تسهم في تحويل المدخلات إلى مخرجات كتقديم الخدمات او السلع الضرورية للزبائن والعملاء المحليين أو الدوليين، الأمر الذي يجعلها أهم الموارد بل الأكثر تمايز وهو يستطيع تطوير قدرات جوهرية تعطي المنظمة ميزات تنافسية غير متوافرة في المنظمات الأخرى[2] .

ثانيا: أشكال أنظمة المعلومات:

تختلف أشكال انظمة المعلومات حسب المفاهيم التي ترتكز عليها ودرجة استيعابها للتقدم التكنولوجي، ويمكن تقسيمها إلى أنظمة المعلومات الحديثة، وأنظمة المعلومات اليدوية، وأنظمة المعلومات المتكاملة، وأنظمة المعلومات الشاملة:

2 .1- أنظمة المعلومات الحديثة أو الإلكترونية (المحوسبة) :

وهي الأنظمة التي تعتمد على الأجهزة الحاسوبية، أي المعالجة الالكترونية للبيانات، بالإضافة إلى الوسائل الالية الأخرى المتقدمة مثل الهاتف، الإنترنت، الأقمار الصناعية .أي هي أنظمة المعلومات التي تعتمد على الأجهزة الالكترونية في عمليات الإدخال والإخراج ومعالجة بياناتها باستخدام المعالجات الإلكترونية[3] .

2 .2- أنظمة المعلومات اليدوية :

وهي أنظمة المعلومات التي تعتمد بشكل أساسي على الوسائل اليدوية الورقية، وبعض الآلات، والأدوات التقليدية في جمع ومعالجة وتوزيع المعلومات، بمعنى آخر هي الأنظمة التي تجري جميع عملياتها من إدخال ومعالجة واخراج بشكل يدوي دون استخدام أي أداة تكنولوجية[4].

2 .3- أنظمة المعلومات المتكاملة :

وهو مفهوم حديث لأنظمة المعلومات، يمكن من خلاله بناء نظم متكاملة تؤمن التنسيق والتكامل بين الأهداف والإجراءات وبرامج التنفيذ لتفادي أي تكرار أو اختناق في أي مرحلة من مراحل العمل، ويطبق عند تواجد أكثر من نظام واحد في المنظمة، وتكون الغاية من نظم المعلومات المتكاملة هي تجنب تكرار عملية جمع البيانات ومعالجتها وتوزيعها مما يؤدي الى تخفيض التكاليف[5] .

---

[1] الحسبان عطا الله احمد سويلم، مرجع سابق، ص 64.

[2] Matta, j. f., Furerst, w. l., & Barney, J. B. *Information Technology and Sustained Competitive Advantage. 4, 19*. A Resource Based Analysis MIS Quarterly, 2005, P 34.

[3] المطيري فيصل، مرجع سابق، ص98 .

[4] المطيري فيصل، مرجع سابق، ص 109.

[5] Denisi, A. S., & Griffin, R. W. *Human Resource Management*: Houghton Miflin Company, 2010, P 65.

2 .4- أنظمة المعلومات الشاملة:

وهي أنظمة المعلومات التي تطبق مجموعة كبيرة من الأنظمة في نفس الوقت داخل منظمة واحدة أو عدة منظمات، لتجنب تكرار استخدام المعلومات عدة مرات في كل نظام .وتكون شاملة لكافة المتغيرات المؤثرة فيها والمتأثرة بها، كما أنها تشمل مصادر معلومات متنوعة وتنتج معلومات متعددة الأغراض، وعادة تكون مصممة على شكل نظام رئيسي وأنظمة فرعية، وتتوافر لها جميع المتطلبات الفنية والبشرية والإدارية اللازمة[1] .

3- خصائص نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة :

تلعب نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة (AIS) دورا مهما في تشغيل، ومعالجة، وتخزين، ونقل، واستخلاص البيانات والمعلومات المالية لصالح المنظمة من خلال الحواسيب، ووسائل الاتصال وشبكات الربط وغيرها من المعدات. وتقوم أنظمة المعلومات المحاسبية بتشغيل البيانات، وتقديمها للمستخدمين الذين يستفيدون من مخرجات هذه المعلومات. وقد أخذت التطورات الحاصلة في أنظمة المعلومات المحاسبية بنظر الاعتبار تلبية احتياجات المستخدمين[2] .

ويعرف نظام المعلومات المحاسبي" :بأنه هيكل متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية الى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات[3].

كما يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي" :بأنه ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات ويحولها الى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية" [4].

ومن الجدير بالذكر أن الاهتمام بتصميم نظم المعلومات المحاسبية يعمل على تحسين نوعية الخدمات وتقليل التكاليف وتحسين كفاءة الإجراءات في النظام، وزيادة القدرة على اتخاذ القرارات والعمل على تبادل المعرفة، ونظرا لتباين الهيكل التنظيمي بين مؤسسة وأخرى الأمر الذي يؤثر بشكل أساسي على تصميم نظم المعلومات المحاسبية

[1] العبيدي فاطمة، مرجع سابق، ص50.
[2] الدهرواي كمال الدين، محمد سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية .الاسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2010، ص.35 .
[3] السقا زياد هاشم يحيى، مرجع سابق، ص 209.
[4] دهمش نعيم وأبو زور عفاف، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الاردن، 2005، ص 48.

الإلكترونية، كما تؤثر طريقة عمل المؤسسة واستراتيجيتها ومستوى البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات المتوفرة على تصميم تلك النظم[1] .

وعليه فإن الغرض الرئيس لأي نظام معلومات محاسبية هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين كالإدارة والخارجيين كالزبائن.

أولا: خصائص نظام المعلومات المحاسبي:

يتميز نظام المعلومات المحاسبي بعدة خصائص ما إن توفرت تجعله نظام معلوماتي حيوي في المنشأة المتواجد فيها، بحيث يكون مؤديا لوظيفته التي تطور لأجلها في هذه المنشأة، ومن هذه الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبي لأن يكون فاعلا وكفئا هي:[2]

1.يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية.

2.أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرارات اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة.

3.أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية.

4.أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط والطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية.

5.أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوظيفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليه، وأن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المنشأة.

ويسهم نظام المعلومات المحاسبية بصورة إيجابية في تقديم المعلومات المفيدة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات عن طريق أفراد وجهات داخل المنظمة وخارجها، ولكي تحقق المعلومات فوائدها المرجوة ينبغي أن تكون دقيقة وملائمة تقدم في التوقيت المناسب، وهذا يعني ضرورة الأخذ بأحداث تقنية مناسبة للمعلومات لذا تستخدم المنظمات الحاسبات الإلكترونية في تشغيل بياناتها، وذلك لما توفره من سرعة ودقة في تشغيل وتداول تلك البيانات، وهذا بالتالي له أثر كبير في عملية اتخاذ القرارات[3] .

[1] الدهرواي كمال الدين، محمد سمير كامل، المرجع السابق، ص 40.
[2] الداية منذر، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة. دراسة ميدانية (رسالة ماجستير)، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2009 ، ص 52.
[3] العلي عبد الستار، المدخل إلى إدارة المعرفة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، 2012، ص 58.

ويعتمد نظام المعلومات المحاسبية المحوسبة يعتمد على التكنولوجيا الحديثة وعلى أجهزة الحاسوب في حوسبة المعلومات لتحل محل أنظمة دليل حفظ المعلومات، أي أنه يعني استخدام أجهزة الحاسوب لإدخال المعلومات والتعامل مع أنظمة المعلومات في المنظمات والشركات على نحوا يمكن هذه الشركات من الحصول على البيانات وحفظها وتحويلها بمساعدة أجهزة الحاسوب[1] .

المطلب 3: المداخل المختلفة للتدقيق الإلكتروني:

لا بد من قياس مدى تأثير التقنيات الإلكترونية المستخدمة في تدقيق نظم معالجة البيانات على فعالية عملية التدقيق وذلك من خلال تحديد أثر استخدام تقنيات تدقيق نظم معالجة البيانات على التخطيط، والتحقق والإثبات، وتقييم نظم الرقابة الداخلية، وتقرير تدقيق نظم معالجة البيانات وتعتبر مداخل تدقيق الحاسوب هي (باستخدام الحاسوب، خلال الحاسوب، حول الحاسوب)

1-التدقيق باستخدام الحاسوب:

تبعا لهذا المدخل يقوم المدقق بتدقيق الأنظمة الإلكترونية بواسطة برامج التدقيق الإلكترونية، وهذه البرامج مصممة لتنفيذ عملية التدقيق، وقد تكون عامة أو خاصة، أي تكون معدة خصيصا لعملية تدقيق معينة، وتقوم هذه البرامج بعدة مهام تنفيذا لعملية التدقيق.

ويتعلق هذا المدخل باستخدام المدقق للحاسوب في عملية التدقيق، حيث يمكن استخدام البرامج الحاسوبية في عمليات التدقيق المختلفة وفي كافة مراحل عملية التدقيق سواء كان ذلك في التخطيط أو تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية، وتستخدم هذه البرامج في عملية التخطيط والتوثيق وتحديد أحجام العينات واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها .وهناك مجموعة من البرامج التي تستخدم لهذه الغايات منها[2] .

1 .1- برامج التدقيق الخاصة:

وتعتبر هذه التقنية أحد الأساليب التي يستخدمها المدقق الخارجي في أداء أغراض محددة في عملية التدقيق، وتعد هذه البرامج في ضوء نظام المعلومات الخاص لكل عميل حتى يتسنى الحصول على البيانات المخزنة في شكل مقروء للحاسب، ويكون باستطاعة المدقق استخدام هذه البرامج لأداء إجراءات التدقيق، وتعتبر هذه البرامج مخصصة للقيام ببعض مهام التدقيق الخاصة بما يتفق مع نظام العميل، وعند إعداد هذه البرامج يقوم المدقق

[1] Dalci, I., & Tanis, V. *Benefits Computerized Accounting Information Stems on the JIT Production Systems*. *2*, Review of Social Economic & Busines Studies, 2009, P *45*.

[2] الذنيبات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية والأنظمة والقوانين المحلية، نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2010، ص25.

بالاستعانة بمصممي برامج العميل أو بالخبراء المتخصصين في هذه البرامج، وعند اعداد هذه البرامج لابد من مراعاة الأمور التالية:[1]

- أن تتناسب هذه البرامج مع الهدف من مهمة التدقيق، وهذا يتطلب تحديد الأهداف قبل تصميم البرامج.
- وصف إجرائي لكافة التفاصيل الخاصة بالمهمة أو العملية حتى يتم أخذ كافة التفاصيل عند تصميم البرنامج.
-إعداد خريطة الانسياب التي تبين تسلسل العمليات من مدخلات وتشغيل ومخرجات.
- بناء على هذه الخطوات يقوم المدقق بتصميم البرنامج بالاستعانة بالخبراء في هذا المجال.
- القيام باختبار البرنامج والتحقق من مناسبتها لتحقيق الأهداف وخلوها من العيوب.

1 –2. برامج التدقيق العامة:

وهي البرامج التي يتم تصميمها بحيث تمكن المدقق من استخدامها في تدقيق أنواع مختلفة من نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات، بغض النظر عن نوع التنظيم أو الصناعة، وهي برامج عامة لا تخص تطبيق معين أو عميل معين، وانما يمكن استخدامها على مدى واسع لعملاء مختلفين ولتطبيقات مختلفة، وتستخدم لإجراء اختبارات التحقق من صحة الارصدة والمجاميع وعمليات الاحتساب لكثير من الحسابات والعمليات، مثل المخصصات والخصم واحتساب النسب المالية ومخزون إعادة الطلب وغيرها، إذ يستطيع المدقق استخدام إمكانيات الحاسب الإلكتروني في تنفيذ بعض عمليات التدقيق منها ما يلي:[2]

- التحقق من صحة العمليات الحسابية.
- استخراج الأرصدة الشاذة.
- استخدام إمكانيات الحاسب الإلكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية على فترات قصيرة.
- الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات.

2–التدقيق خلال الحاسوب:

مع تزايد خبرة المراجعين بأنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات أمكن تطوير أساليب أكثر تقدما لاختبار صحة برامج التشغيل نفسها بدلا من النظر إلى الحاسب على أنه صندوق أسود مغلق وهو ما يعرف بأسلوب المراجعة من خلال الحاسوب، وفي كثير من الحالات يجد المدقق بأنه لا يمكن الاكتفاء بالتدقيق حول الحاسوب وأنه لا بد من الاهتمام بالرقابة الداخلية داخل الأجهزة، ولذلك لا بد من تدقيق المدخلات والمخرجات بالإضافة لعملية التشغيل، يقوم هذا المدخل على افتراض أنه إذا كانت بيانات المدخلات صحيحة وكانت عملية معالجتها صحيحة

[1] جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012، ص78.
[2] أبو غاية سمير، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة للأنظمة الالكترونية للمعلومات، مركز توزيع الكتب، تجارة الأزهر، القاهرة، 2009، ص 50.

فإن المخرجات تكون صحيحة، أي أن المدقق هنا يقوم باختبار العمليات التي قام بها الحاسب، في مراحل المعالجة المختلفة فقط، مستخدما في ذلك أكثر من تقنية [1] .

حيث يجد المدقق بأنه لا يمكن الاكتفاء بالتدقيق حول الحاسوب وأنه لابد من الاهتمام بالرقابة الداخلية داخل الأجهزة، ولذلك لابد من تدقيق المدخلات والمخرجات بالإضافة إلى عملية التشغيل وبشكل عام فإن قيام المدقق بالتدقيق من خلال الحاسوب يصبح ضروري بسبب الأمور التالية:[2]

1. جزء مهم من الرقابة الداخلية موجود داخل الحاسوب.

2.وجود الفجوات ذات الأهمية في مسار المراجعة المرئي.

3. حجم التعامل الكبير وحجم السجلات الكبير الذي يجعل عملية الاختبار بمدخل حول الحاسوب غير عملي.

وعند قيام المدقق باستخدام هذا المدخل فإنه يستخدم ما يسمي الطرق المساعدة باستخدام الحاسوب Computer Assisted Audit Techniques (CAATs) وهي مجموعة من الطرق التي تزود المدقق بوسائل فعالة في اختبار رقابة تطبيقات الحاسوب، وهي بحاجة إلى معرفة ومهارة خاصة، وهناك احتمالية تعرض النظام للعطل في الوقت الذي يكون المدقق يستخدم الأجهزة في عملية الاختبار، إذ يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي والتشغيل الالكتروني للبيانات، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة [3] .

وفيما يلي توضيح لأهم هذه الطرق التي يستخدمها المدقق:[4]

أ- تقنية البيانات الاختبارية:

وهي مدخلات تضم معطيات صالحة وأخرى غير صالحة يقوم المدقق بإعدادها، ومعالجتها في برامج المعالجة الخاصة بالشركة ليتم مقارنة النتائج بالنتائج المحددة مسبقا والحكم على صحة وكفاءة عمليات المعالجة، وباستخدام هذا المدخل يقوم المدقق باختبار عمليات حقيقية ووهمية يقوم هو بإعدادها ومن ثم يقوم بمعالجتها باستخدام برامج حاسوب العميل .الهدف من هذا المدخل هو تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدي العميل يمكنها أن تشغل العمليات المالية الحقيقية والوهمية[5] .

---

[1] نظمي ايهاب، العزب هاني عبد الحافظ، تدقيق الحاسبات الإطار النظري. دار وائل للنشر والتوزيع عمان، الأردن الطبعة الاولى، 2012، ص 68.
[2] الدهراوي كمال الدين، محمد سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 58.
[3] أبو غاية سمير، مرجع سابق، ص 66.
[4] Arens, E. A., & Beasley, M. *Auditing and Assurance Services, 2012,* P *33* .
[5] المطارنة غسان، مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي رقم 300 في ظل التدقيق الالكتروني -دراسة ميدانية- مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العملية، 2011، ص 58.

ب- المحاكاة المتوازية:

هي نظام يحاكي نظام العميل (يشابه أو يوازي نظام العميل) يتم إدخال بيانات العميل الفعلية باستخدام برمجيات المدقق ويجب أن يحصل على نفس المخرجات ويطبق هذا الإجراء عدة مرات خلال العام، وفي هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، ويقوم المدقق باستخدام هذا الأسلوب عدة مرات خلال السنة تحت التدقيق، وهذه الطريقة غالبا ما تستخدم في الاختبارات الجوهرية مثل عملية الاحتساب[1] .

ج- نموذج التدقيق المندمج مع نظام العميل:

هذا المدخل يتطلب إيجاد نظم فرعية صغيرة داخل نظام الحاسوب عن طريق قيام المدقق بإنشاء ملفات صورية و اضافتها إلى ملفات العميل الموجودة، تهدف إلى الاستحواذ على العمليات أو الأرصدة التي تحقق شروط معينة أو تتصف بصفة معينة، مثلا ملف خاص يحول إليه كافة الأرصدة التي تتجاوز حد معين بحيث يقوم المدقق بعد ذلك باختبارها، وقد يكون هذا الملف يستقطب العمليات الشاذة، لذلك عاد ة ما تستخدم هذه الطريقة لتحديد العمليات الغير عادية خلال الاختبارات الأساسية حيث إن هذه الطريقة تمكن المدقق من المتابعة الدائمة لعمليات العميل لأن هذا النموذج يكون م وجود ا باستمرار، وهذا ما يميز هذه الطريقة عن طريقة البيانات الاختبارية عن المحاكاة الموازية[2] .

د- شبكة الاختبارات المتكاملة:

يعتبر هذا النموذج امتداد للأساليب السابقة حيث يعتمد هذا الأسلوب على أساس افتراض المدقق لوحدة اقتصادية غير حقيقية كاملة ويقوم بمعالجة بياناتها باستخدام برامج العميل، والاختلاف هنا عن الطرق السابقة أن هذه الوحدة متكاملة ولا تقتصر على بعض العمليات[3] .

هـ- تقنية التأشير وتتبع البيانات ذات العلامات المميزة:

تقوم هذه التقنية على تتبع البيانات خلال النظم المعقدة فالتأشير عملية يقوم مدقق الحسابات من خلالها بالتأشير على بعض العمليات التي سيتم معالجتها بالحاسب الإلكتروني لمعرفة تفاصيل معالجتها، أما التتبع فهو تتبع جميع حركات المعالجة واظهار النتائج خلال عمليات المعالجة، وتهدف هذه التقنية إلى تتبع خطوات التشغيل التي تجري على عملية معينة محل الاختبار من خلال برامج التطبيق المستخدمة، وتعتبر هذه التقنية تطويرا للتقنيات

[1] الذنيبات علي عبد القادر، مرجع سابق، ص 40.

[2] Arens, E. A., & Beasley, M. (2012). *Auditing and Assurance Services. P 41*

[3] الذنيبات علي عبد القادر، مرجع سابق، ص 46.

السابقة حيث يتم اختيار بيانات الاختبار من ضمن البيانات الأصلية للعمليات، وقيام المدقق بوضع مؤشر أو علامة على عمليات مختارة Tagging Transactions بحيث يتم استخدام هذه الإشارة كمرجع يمكن المدقق من تتبع خطوات التشغيل التي تجري على عملية معينة محل الاختبار من خلال برامج التطبيق المستخدمة وكذلك قد يستخدم المدقق ما يسمى Audit log وهو سجل لنشاطات المعالجة[1]

و- تقنية التشغيل المتزامن:

وهي عبارة عن تكنولوجيا تتضمن التعديل على برامج الحاسب لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يتم تصميم برامج لها صفة الإشراف على عمليات المعالجة تؤدي إلى فحص البيانات الحقيقية أثناء معالجتها إلكترونيا والتحقق من أمانتها بالإضافة إلى ضبط العمليات غير العادية (التجاوزات) طبع تقارير عن هذه العمليات والبيانات الخاصة بها، وتهدف هذه التقنية إلى ضبط العمليات غير العادية وطبع تقارير عن هذه العمليات والبيانات الخاصة بها تسمى هذه التقنية بالمراجعة المستمرة[2].

ز- تقنية اشراك التدقيق:

هي إجراءات التدقيق التي يحدد المعاملات المشتبه بها، حيث عندما يتم استخدام إشراك التدقيق ويمكن إعلام المدققين بالمعاملات المشتبه بها عند حصولها، هذه المنهجية تعرف بإشعار الوقت الحقيقي، وهي توضح أو تعرض رسالة على جهة المدقق[3] .

3-التدقيق حول الحاسوب:

هو أحد مداخل التدقيق ويطلق (Auditing Around The Computer) عليه في ظل الأنظمة الإلكترونية لمعالجة البيانات والذي يركز على المدخلات والمخرجات فقط، ويهمل الجانب المتعلق بالمعالجة، بمعنى أنه يصرف النظر نهائيا عن وجود الحاسب الإلكتروني من حيث تأثيره على نتائج النظام المحاسبي، حيث يقوم هذا المدخل على اهتمام المدقق بالمدخلات والمخرجات، وعدم الاهتمام بما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيلية، بافتراض أن الأمور الرقابية العامة تساعد في ضبط المدخلات والمخرجات[4] .

وينظر المدقق في هذا المدخل الى جهاز الحاسوب كصندوق اسود، يقوم بالتركيز على المدخلات والمخرجات كما في تدقيق الأنظمة اليدوية، يقوم المدقق بالتحقق من المدخلات بالرجوع إلى المستندات الأصلية والتحقق من صحتها ودقتها ومدى توفر الشروط القانونية فيها وتوفر التفويض المناسب في إعدادها وإدخالها إلى

[1] حجازي وجدي حامد، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل .دار التعليم الجامعي، الاسكندرية.2010، ص 65.
[2] السعدي إبراهيم، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في قطاع الشركات الصناعية في الأردن-دراسة ميدانية-، 2010، ص30.
[3] عبد الله خالد أمين، أحمد مهند، التقنيات الالكترونية المستخدمة في تدقيق نظم معالجة البيانات ومدى تأثيرها على فعالية عملية التدقيق من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، جامعة العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2011، ص56.
[4] العبيدي فاطمة، مرجع سابق، ص67.

الحاسوب، ثم يقوم المدقق بالتحقق من المخرجات ومقارنتها مع المدخلات والتحقق من انسجام المخرجات مع المدخلات. وعند استخدام هذا المدخل لابد من توافر بعض الشروط مثل :توفر المستندات الخاصة بالمدخلات والمخرجات في الوقت المناسب والكمية الكافية والتفصيل الذي يفي بغرض التدقيق، أن يتم الاحتفاظ بها لفترة كافية من الزمن لغايات الرجوع اليها واستخدامها، ويمتاز هذا المدخل بسهولته وقلة تكاليفه وعدم حاجته إلى الخبرات والمهارات المتخصصة في الأنظمة الحاسوبية، بالإضافة إلى عدم الاعتماد على بيانات افتراضية في عملية التدقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار أن استخدام هذا المدخل أصبح قليل الاستخدام في الوقت الحالي بسبب الأنظمة المعقدة التي بحاجة إلى خبرات في مجال الحاسوب وبحاجة إلى التحقق من صحة التشغيل، كما أن هذا المدخل يعتبر مكلفا للعميل وأنه يضيع على المدقق فوائد استخدام الحاسوب في تنفيذ الاختبارات والذي يساعد في تحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، إذ يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات، وكذلك تدقيق المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية [1] .

4- التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات:

أصبحت السمة الغالبة على الكثير من المنظمات الحديثة استخدامها لتكنولوجيا المعلومات في تسيير أعمالها ومعالجة بياناتها، فهي تساعد في بناء المنشآت الناجحة، وتساعدها في بناء علاقات متميزة مع عملائها وزيادة حصتها السوقية وتحسين الانتاجية، هذه التطورات التي حدثت لتكنولوجيا المعلومات وضعت مهنة تدقيق الحسابات أمام تحدي كبير لتطوير أدواتها وأساليبها لتستمر في تقديم خدماتها بجودة عالية[2] .

حيث ان هذه التكنولوجيا سوف تساعد مهنة التدقيق في التغلب على بعض جوانب القصور البشري في حال ممارسة الحكم المهني الملائم وابداء الرأي، ويعني استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة والذي يطلق عليه " Audit Automation "هي عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال المراجعة[3] .

كما تعرف أيضا بأنها وسائل إلكترونية لتجميع المعلومات ومعالجتها وتخزينها ونشرها، ويقوم المراجع بمراجعة الأنظمة الإلكترونية بواسطة برامج المراجعة الإلكترونية وهذه البرامج مصممة لتنفيذ عملية المراجعة وقد تكون عامة أي يمكن استخدامها في أي عملية مراجعة، أو خاصة، أي تكون معدة خصيصا لعملية مراجعة معينة، حيث ينظر إلى عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات على أنها عملية جمع وتقويم لتحديد ما إذا كان استخدام

[1] السعدي إبراهيم، مرجع سابق، ص 53.
[2] حمدونة طلال، حمدان علام، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة تدقيق ذات جودة عالية، مجلة الدراسات الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، 16 (1)، 2008، ص28.
[3] الذنيبات علي عبد القادر، مرجع سابق، ص51.

الحاسب يسهم في حماية أصول المنشأة وتأكيد سلامة بياناتها وتحقيق أهدافها بفعالية واستخدام مواردها بكفاءة، حيث يتضح أن عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات لا تختلف في الأهداف عن التدقيق اليدوي من حيث إبداء الرأي وخدمة الجمهور، كما تتضمن عملية التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات كافة مكونات نظام الحاسب الآلي، وهي الأجهزة والبرامج وقاعدة البيانات[1] .

وتنص الفقرة رقم 12 من المعيار الدولي رقم (ISA 401) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنه " لا تتغير أهداف المراجعة المحددة للمراجع سواء تم تشغيل ومعالجة البيانات المحاسبية يدويا أو عن طريق استخدام الحاسب الإلكتروني[2] .

وعليه فإن الهدف العام للمراجعة لم يتغير في ظل بيئة استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، إلا أن استخدام الحاسب الإلكتروني يغير من طريقة معالجة وتخزين واسترجاع واتصال المعلومات المالية، وقد يؤثر على المحاسبة وعلى نظم الرقابة الداخلية المستخدمة في الشركة.

4 .1- أهداف التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات:

تتمثل أهداف التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات في التالي:[3]

1.التأكد من فعالية الرقابة الداخلية للبيانات وأجهزة الحاسب الإلكتروني وشبكات توصيل الأجهزة من وصول غير المصرح لهم، بهدف النسخ أو التعديل أو التدمير.

2.التأكد من أن امتلاك البرامج وتطويرها يتم بموجب تفويض الإدارة.

3.التأكد من أن معالجة العمليات المالية والملفات والتقارير وأي سجلات إلكترونية أخرى تتم بدقة وبشكل كامل.

4.التأكد من أن البيانات المصدرية التي بها أخطاء يتم تمييزها ثم معالجتها طبقا لسياسات الإدارة.

5.التأكد من أن ملفات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني تتميز بالدقة والاكتمال والسرية.

4 .2- أهمية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات:

لا يمكن للمدقق أداء مهمته في تدقيق العمليات المحاسبية الإلكترونية دون استخدام الحاسوب وذلك للأسباب التالية:[4]

- التطور المستمر في مهام واجراءات التدقيق نتيجة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.

[1] جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص97.
[2] جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، 2012، ص91.
[3] Wen Lin, C., & Hung, W. Op. Sit. P 25.
[4] جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص96.

- توفير الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق لما يترتب عن التدقيق من آثار على المركز المالي للعديد من المنشآت.

وبما أن عملية التدقيق في ظل المعالجة الآلية للمعلومات تتطلب بأن يكون لدى المدقق معرفة ودراية بطبيعة النظام الإلكتروني فإنه من الأفضل مشاركة المدقق في تصميم جوانب الرقابة والتدقيق حيث أن مشاركة المدقق في تصميم النظام سوف تكون أكثر حساسية وضرورية في حالة نظم التشغيل المتقدمة كما أنها تساهم في تحقيق الأمور التالية:[1]

- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب بالحاسب الإلكتروني نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية محاسبية أفضل.
- تمكن المدقق من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش.
- معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر مسار للتدقيق.
- تزويد المدقق بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها.

وبالتالي فإن استخدام الحاسوب في مجالات التدقيق المختلفة يساعد في تقليل الوقت المبذول على العمليات الكتابية وعلى العمليات الحسابية وتقليل تكاليف عملية التدقيق بشكل عام وتنبع أهمية استخدامه في مجالات المراجعة في أنه يساعد على تحقيق الأمور التالية:[2]

- تحسين عملية اتخاذ القرار وعملية ممارسة الحكم الشخصي.
- تحسين جودة عملية التدقيق بشكل عام.
- زيادة النظرة المتفائلة لدى العملاء إزاء عملية التدقيق.
- زيادة شهرة مكاتب المراجعة بسبب استخدامها الحاسوب في عملية التدقيق.
- الحصول على العملاء جدد نتيجة استخدام الحاسوب في التدقيق.
- إمكانية استخدام أساليب حديثة في التدقيق بسبب استخدام الحاسوب.
- إمكانية إنجاز بعض عمليات التدقيق المعقدة بدرجة أكثر سهولة.
- تسهيل عملية تدقيق أعمال المدققين من قبل الشركاء أو المديرين.

[1] Dowling Carlin, *Appropriate Audit Support System Use: The Influence of Auditor, Audit Team, and firm Factors,* 84(3) .The Accounting Review, 2009, P33.

[2] الذنيبات علي عبد القادر، مرجع سابق ص57.

4 .3– مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة تدقيق الحسابات:

تمثل أهم مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة تدقيق الحسابات بالآتي :

1.تأكيد الثقة في التبادل الإلكتروني للبيانات والمعلومات : نجد أنه في ظل التطورات التكنولوجية الحالية والمرتقبة، فإن النظم المستحدثة للخبرة ودعم القرارات من خلال الحاسبات الإلكترونية سوف تسمح للمدقق بدمج حكمه الشخصي مع مخرجات الحاسب الإلكتروني(من خلال تفاعل بشري /آلي لإنتاج المعلومات)، وهذه المعلومات تكون ذات مغزى ويمكن أن تحقق متطلبات القرارات المختلفة لمستخدمي المعلومات[1] .

2.عند تدقيق الأنظمة الإلكترونية الشاملة للمعلومات ينبغي تأكيد الثقة في البيانات المتبادلة فيها الكترونيا باستخدام منهج النظم في تخطيط أعمال التدقيق[2].

3.هناك عدة مستويات للمدققين الذين يشتركون في عملية التدقيق، حيث أن هؤلاء المدققين يختلفون بدرجة المعرفة والخبرة في مجال الأنظمة الإلكترونية للمعلومات وتبادلها في كيفية مراجعتها عند استخدام الأجهزة والبرامج الإلكترونية، حيث ينبغي على مدقق الحسابات في حينها الربط بين أهداف التدقيق وعمليات الرقابة عليها، فضلا عن قيامه بالتنسيق بين أجهزة التكنولوجيا المتقدمة والبرمجيات الخاصة لتشغيلها والخبرات والمهارات التي تحتاجها عملية التدقيق [3] .

5– مخاطر التدقيق الإلكتروني ومتطلبات الحد منها: يمكن إيجارها فيما يلي:

أولا : مخاطر التدقيق الإلكتروني

وتنقسم مخاطر التدقيق الى ثلاثة أقسام :المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة الداخلية، ومخاطر عدم الاكتشاف.

أ– الخطر الحتمي (الملازم:)

ويسمى أيضا الخطر المتأصل أو المتوارث، ويعتبر هذا الخطر من مكونات خطر التدقيق حيث إن عوامل أو مؤشرات هذا الخطر لا يمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة ونظرا لهذا الدور فقد عرفت المنظمات المهنية الخطر الحتمي على أنه:

[1] البكوع فيحاء يحيى، التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في اطار عناصر البيئة التقنية الحديثة (رسالة دكتوراه) جامعة الموصل، العراق، 2006، ص 68

[2] Moorthy, S. M., & Gopalan, H. S., *The Impact of Informantion technology on interrnal auditing. 5*, 9. African Journal of Busines Management, 2011, P11.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص85.

"قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري ويكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة أو ضوابط داخلية[1] .

ولا شك أن نسبة الخطر الحتمي تتأثر بالخصائص الفريدة لطبيعة أعمال المنشأة فضلا عن طبيعة نظام التشغيل الإلكتروني المطبق والصعوبات التي يفرضها هذا النظام فيما يتعلق بكيفية مراجعة هذا النظام علاوة على تعقيد أداء عملية التدقيق، فالتعديلات في مسار التدقيق المتعلقة بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات تتمثل أساسا في الدليل المستندي للعملية ونظرا لأن المستندات المستخدمة في إدخال البيانات للحاسب قد يحتفظ بها لفترة قصيرة من الوقت أو قد لا توجد مستندات للمدخلات على الإطلاق في بعض نظم المحاسبة الإلكترونية نظرا لإدخال البيانات بشكل مباشر إلى النظام لذلك لا بد للمدقق زيارة المنشأة بشكل متكرر أثناء السنة وذلك لفحص المعاملات في الوقت التي ما تزال فيه النسخة المستندية موجودة لدى المنشأة نظرا لمسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات لذلك لا بد للمدقق من تقييم مستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق مما يزيد من فاعلية قرارات المدقق في اكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات التي يؤدي إلى التحريف الجوهري في القوائم المالية[2] .

ب– خطر الرقابة:

ويعرف خطر الرقابة على أنه" :احتمال عدم منع أو كشف الأخطاء الجوهرية بواسطة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة وما يحتويه من سياسات واجراءات."

وتعرف أيضا مخاطر الرقابة بأنها :مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات التي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها، أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى، التي لا يمكن منعها او اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية[3] .

وعلى المدقق تقدير مخاطر الرقابة لضمان البيانات المالية والرئيسية، حيث قد يكون لمخاطر الرقابة في بيئة أنظمة المعلومات تأثيرا شاملا عند وجود احتمال قوي لمعلومات رئيسية خاطئة، حيث يمكن أن تنتج المخاطر من عجز بنشاطات شاملة لأنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب كتطوير البرامج والصيانة وأنظمة المساندة وتدابير الامن الحقيقي لأنظمة المعلومات.

[1] المطيري فيصل، مرجع سابق، ص 122.
[2] السعدي إبراهيم، مرجع سابق، ص76.
[3] العبيدي فاطمة، مرجع سابق، ص69.

وبما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقا لمناهج مختلفة حيث أن هيكل الرقابة الداخلية الآلية ينطوي على بعض الضوابط الرقابية الأخرى للوقاية ضد نوعين من الأخطار هما:[1]

- خطر الوصول إلى ملفات البيانات السرية نظرا لإمكانية عدد كبير من الأشخاص الوصول إلى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات.
- خطر ضياع مسار المراجعة بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات الرئيسية بصفة مستمرة.

ج- خطر عدم الاكتشاف:

"ويقصد بخطر الاكتشاف احتمال فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن خطر المراجعة يمثل احتمال مشترك لمكوناته الثلاثة (الخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف) ويعتبر خطر الاكتشاف العنصر الوحيد القابل للتحكم من قبل المراجع من خلال زيادة أو تخفيض حجم الاختبارات الأساسية [2] .

حيث يستطيع المدقق التحكم في خطر الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة، ويمكن للمدقق تقليل نسبة خطر الاكتشاف عن طريق القيام باختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية، ويقوم المدقق بهذا الاختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المنشأة محل المراجعة أسبوعيا أو شهريا وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة وتزداد أهمية القيام بهذا الاختبار كلما ازدادت نظم المعالجة الآلية تقدما وتعقيدا[3] .

ومهما اختلفت درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات فانه يمكن سرد بعض مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات بالمخاطر الاتية:[4]

1.مخاطر بشرية ناتجة عن:

-خطأ تشغيل الحاسوب.

-خطأ البرمجة وتحليل الأنظمة والبرامج.

---

[1] بدوي عبد السلام، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لاطار *COSO* على تحقيق أهداف الرقابة دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة، (رسالة ماجستير) الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص58.

[2] العبيدي فاطمة، مرجع سابق، ص89.

[3] فرجاني لطيفة، المراجعة في ظل المعالجة الالية للمعلومات، عمان، الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2013، ص51.

[4] جمعة أحمد حلمي، التدقيق ورقابة الجودة (التأكيد-رقابة الجودة-التدقيق-الخدمات ذات العلاقة) الطبعة الأولي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص71.

-استخدام غير مصرح به للأجهزة والبرامج والانظمة.

-مخاطر الاحتيال والتلاعب وسوء الاستخدام.

-مخاطر أمن المعلومات.

2.مخاطر مادية ناتجة عن عدم توافر الظروف البيئية الملائمة مثل:

-تعطل أو تذبذب الطاقة الكهربائية.

-تعطل الأجهزة الإلكترونية بسبب وجود رطوبة عالية أو حرارة منخفضة او أسباب أخرى.

-انتهاك الخصوصية للمستخدمين من خلال القرصنة واختراقات الحاسوب.

-الصيانة الخاطئة للأجهزة والبرامج.

-مخاطر عدم وجود أدلة اثبات متطورة مع الوسائط الإلكترونية وشبكات الاتصال.

ثانيا: الشروط والمتطلبات للحد من مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات:

ورد في (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين) 2011، أنه لا بد من توافر الشروط التالية للحد من تلك المخاطر:

أ- الأمن والحماية : تعد قضية الأمن والأمان من أخطر القضايا في التعامل على الشبكة، إذ يعد تأمين المعلومات المالية من الأمور المهمة التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند ممارسة الشركة لنشاطاتها، وذلك بالحرص على تحصين النظام من الاختراقات غير المصرح بها، وأن تبذل كل ما شأنه من أجل تأمين الحماية وأن تكون هذه المعلومات آمنة من الوصول غير الشرعي للمتطفلين.

ب- جاهزية النظام: وذلك بالتأكد من أن النظام جاهز للعمل عند الحاجة ووفقا للسياسات الموضوعة.

ج- سلامة وتكامل الإجراءات خلال مرحلة التشغيل: وذلك بالتأكد من أن إجراءات التشغيل تتم حسب ما هو مخطط وتوفر معلومات دقيقة ومصرح بها في الوقت المناسب.

د-الخصوصية على الشبكة: وذلك بالتأكد من أن المعلومات هي مخرجات النظام، وكذلك استخدام تلك المعلومات يتماشى مع السياسات التي وضعتها إدارة المنشآت لتأمين عنصر الخصوصية للمتعاملين معها من عملاء وموردين وغيرهم.

هـ-السرية: من خلال التأكد من توفر الشروط التي تكفل سرية المعلومات بما يتماشى مع السياسات الإدارية المحددة لهذا الغرض.

و-المراقبة : بمعنى أن تحرص إدارة الشركة والإدارة المالية وغيرهما من الجهات

ذات العلاقة بالنظام أن تراقب عملية تطبيق النظام خلال جميع مراحل استخدامه بدءا من مرحلة إدخال البيانات، ومرورا بمرحلة تشغيل تلك البيانات وصولا إلى مرحلة المخرجات.

لذلك فإن عملية تقييم المخاطر تعتبر مسالة مكملة ومسؤولية مستمرة للإدارة، وذلك بسبب أن الإدارة لا تستطيع وضع أهداف وتفترض سهولة تحقيقها، وعملية تقييم المخاطر يجب أن ينظر إليها من منظور علاقتها بالنسبة للتغير والفرص والأهداف والضوابط الرقابية، وهو التقييم الذي يختبر التهديدات ليس فقط للأداء المالي والرقابة، ولكن أيضا بالنسبة لاستراتيجيات المنظمة وأهدافها[1] .

مما سبق نستخلص أن عملية التدقيق بحاجة الى تطوير أساليبها للنهوض بها ولإعطاء موثوقية أكبر في البيانات المالية، حيث يساهم استخدام تكنولوجيا المعلومات في مراحل عملية التدقيق المختلفة وهذا في إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها المدقق تتماشى مع المتطلبات المهنية، حيث يساهم استخدام تكنولوجيا المعلومات في توفير الإمكانية لجذب عملاء جدد، وبالتالي زيادة الحصة السوقية للمدقق في ظل ظروف المنافسة، وتقليل التكاليف التشغيلية، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في مهمة التدقيق.

خلاصة الفصل:

ركزنا في هذا الفصل الأول على أهم الأسس النظرية حول تكنولوجيا المعلومات وكل ما يتصل بها من مصطلحات من نظام المعلومات والاتصال، وكذا التدقيق بشكل عام، تطوره التاريخي، أهم أنواعه، وقواعده وتنظيمه على المستوى الدولي وفي الجزائر بشكل خاص، وخاصة مع التغيرات التي تشهدها المهنة في الآونة الأخيرة جراء تغير القوانين التي تحكمها، وركزنا الضوء على مهنة محافظ الحسابات كونها موضوع بحثنا.

واستعملنا هذا العرض ليكون المدخل أو الأرضية للوصول إلى هدف البحث ألا وهو محاولة لتطوير مهام المراجعة القانونية في الجزائر بالاستعانة بتكنولوجيا المعلومات لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

[1] دهمش نعيم، أبو زور عفاف، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 2005، ص27.

الفصـــل الثانـي

عرض المعايير الدولية للتدقيق ISA

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC في1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة[1]، وقامت لجنة الممارسات الدولية للتدقيقIAPC التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA لأول مرة سنة 1991، حيث جاءت على شكل ثمانية فصول يحتوي كل فصل على مجموعة من المعايير.

وفي بداية سنة 2001 تغير اسم لجنة الممارسات الدولية للتدقيق IAPC إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB.

وتم مراجعة المعايير الدولية للتدقيق ISA وإصدار النسخة الأخيرة في أكتوبر 2015 لتدخل حيز التطبيق لتدقيق القوائم المالية المنتهية في 15 ديسمبر2016 وما بعد، حيث تم تعديل وإعادة صياغة 9 معايير منها[2]، وبالتالي أصبح لدى المدققين اليوم 36 معيار، يحتوي كل معيار على مجموعة من الفقرات، حاولنا من خلال هذا الفصل تلخيصها.

وتحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية، الإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية[3].

وتتمثل الفصول الستة لهاته المعايير فيما يلي:

1- المبادئ العامة والمسؤوليات: تضم المعايير من 200 -299.
2- تقييم الأخطار والاستجابة لها: وتضم المعايير من300 -499.
3- أدلة التدقيق: وتضم المعايير من 500 – 599.
4- الاستفادة من أعمال مهنيين آخرين: تضم المعايير من 600 - 699.
5- نتائج وتقارير التدقيق: تضم المعايير من 700 – 799.
6- مجالات متخصصة: تضم المعايير من 800 – 899.

المبحث الأول: المبادئ العامة والمسؤوليات:

ويضم المعايير 200، 210، 220،230،240،250،260و265 .

[1] أمين عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص95
[2] http://www.leconomiste.com/article/1006811-audit-des-nouvelles-normes-arrivent, le 21/05/2017 à 05h22.
[3] أحمد دحدوح حسين، مراجعة الحسابات المتقدمة الجزء 1+2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ط1 - 2009، ص.68.

المعيار 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية:

ويعتبر هذا المعيار معيار المعايير أو الإطار النظري لكل المعايير الأخرى، حيث يحتوي على:

هدف التدقيق:

إن هدف التدقيق هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت وفقا لإطار محدد وهذا من كافة النواحي الأساسية وأنها تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن نتائج عمليات المؤسسة ولكن رغم ذلك فإن المدقق لا يمكن أن يؤكد استمرارية المؤسسة وكفاءة الإدارة في تسيير المؤسسة[1].

المبادئ العامة للتدقيق:

إن المبادئ العامة للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ملزمة لكل مدقق وتتمثل في:[2]

1- الاستقلالية.
2- الأمانة.
3- الموضوعية.
4- الكفاءة والعناية المهنية.
5- السرية.
6- السلوك المهني.
7- المعايير الفنية "التقنية"

وهذا يعني أنه على المدقق التقيد بالمعايير الدولية للتدقيق في مهامه، وأن عليه الاعتقاد بأن البيانات المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة جوهرية وعدم افتراض ضرورة صحتها إلى حين الوصول إلى قرائن (أدلة) تدعمها.[3]

نطاق التدقيق:

ويقصد به إجراءات التدقيق والتي يحددها المدقق وفقا للمعايير الدولية، الهيئات المهنية ذات الصلة، القوانين والتشريعات وشروط كتاب التكليف بالتدقيق (الأمر بالمهمة).[4]

التأكيدات المعقولة:

يهدف التدقيق وفقا لمعاييره الدولية إلى توفير تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية ككل خالية من أخطاء جوهرية وهذا استنادا إلى جميع أدلة الإثبات.

---

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص34.
[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص162.
[3] داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء 2، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص.28 .
[4] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المجلد 1، أوت 2017، ص 114.

وعلى الرغم من ذلك فإن استعمال الاختبارات (العينات) ووجود احتمال التواطؤ وكون أغلبية الأدلة مقنعة وليست حاسمة تحد من قدرة المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية [1] .

المسؤولية عن البيانات المالية:

إن مسؤولية المدقق تتمثل في إبداء رأي حول البيانات المالية، بينما تبقى مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية من مسؤولية الإدارة ولا تعفيها عملية التدقيق من مسؤوليتها.[2]

المعيار 210: الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق:

كتاب التكليف بالتدقيق:

قبل البدء في عملية التدقيق على العميل طلب خدمات المدقق بشكل رسمي عن طريق إرسال كتاب التكليف رسميا للعميل ليؤكد موافقته على تعيينه وهذا قبل المباشرة في المهمة لتجنب أي سوء تفاهم حولها ويحتوي كتاب التكليف بالتدقيق أساسا على: [3]

- ✓ الهدف من المهمة.
- ✓ مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.
- ✓ نطاق التدقيق.
- ✓ شكل التقرير ووسائل إيصال نتائج التكليف.
- ✓ مسؤولية المدقق.
- ✓ الاطلاع غير المشروط على الوثائق والسجلات اللازمة.
- ✓ الترتيبات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق.
- ✓ أسس احتساب الأتعاب وكيفية تسديدها.

كما يمكن إعادة تغيير التكليف بالتدقيق من قبل العميل في حال حدوث أي تغييرات أو مستجدات تدعو إلى ذلك وهذا قبل إكمال المدقق لمهمته، وعليه من جهته أيضا دراسة ذلك قبل الموافقة على تغيير التكليف والاتفاق معا على الشروط الجديدة إذا اقتنع بأن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير، أما في حالة عدم وجودها فعلى المدقق عدم الموافقة على تغيير التكليف الأصلي الأول باب عليه الانسحاب.[4]

والملحق 06 يقدم نموذج لكتاب التكليف.

[1] نفس المرجع، ص 117.
[2] نفس المرجع، ص 120.
[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص133.
[4] داوود يوسف صبح، مرجع سابق،ص33.

المعيار 220: رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية:

الغرض من هذا المعيار هو ضبط إجراءات أعمال التدقيق سواءا في مؤسسة التدقيق، أو التي يتكلف بها المساعدون في التدقيق الفردي.

- وينص هذا المعيار على أن مؤسسة التدقيق (الشركاء في مؤسسة أو المهني المنفرد) ملزمة بتنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد من أن كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية أو الوظيفة المناسبة.

وتتمحور جودة أعمال التدقيق حول: [1]

المهارات والكفاءات المهنية: من الالتزام بمبادئ الاستقلالية، الأمانة، الموضوعية والسرعة والاتصاف بالمهنية والكفاءة وإنجاز المهام بالعناية اللازمة.

توزيع المهام والإشراف على المساعدين:

حيث يتم التوزيع حسب الكفاءة، مع الحرص على التوجيه والمتابعة للأعمال على كافة المستويات بدرجة مقنعة ومعقولة وهذا من خلال:[2]

- برنامج التدقيق ومتابعة درجة التقدم.
- توثيق الأدلة ونتائج التدقيق.
- تحقيق أهداف التدقيق.
- تقدير المخاطر.
- الاطلاع على الاستفسارات العالقة.
- تسوية الاختلافات في الآراء المهنية بين الأفراد ودراسة مستوى التشاور.
- دراسة المستويات المقترحة وتقرير التدقيق المقترح.

قبول المحافظة على العملاء:

سواء العملاء الحاليين أو المتوقعين مع الأخذ بعين الاعتبار الأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.

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

[1] نفس المرجع، ص36.
[2] نفس المرجع، ص40.

الجدول 3: سياسات وأهداف الرقابة على جودة أعمال التدقيق

العنصر(السياسة)	الهدف
المتطلبات المهنية	يجب على موظفي مؤسسة التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.
المهارات والكفاءة	على المؤسسة أن تكون مزودة بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بعناية.
توزيع المهام	يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالة.
التفويض	ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة، وذلك لتوفير قناعة معقولة بان العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.
التشاور	يجب التشاور داخل وخارج المؤسسة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.
القبول والمحافظة على العملاء	يجب على المؤسسة إجراء تقويم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية المؤسسة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.
المراقبة	يجب على المؤسسة أن تراقب باستمرار ملاءمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والإجراءات العملية - مرجع سابق، ص 73.

المعيار 230: وثائق التدقيق

وينص هذا المعيار أن على المدقق توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، كذلك قرائن بأن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

ويعني التوثيق أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل المدقق، والتي تضم معلومات مخزنة إما في الأوراق أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسيلة أخرى، حيث تساعد على تخطيط، تنفيذ ومتابعة عملية التدقيق.[1]

شكل ومضمون أوراق العمل:

ينبغي أن تكون أوراق العمل مهيأة بشكل مفصل لكي توفر فهما دقيقا لعملية التدقيق. يسجل المدقق المعلومات المتعلقة بالمنشأة محل التدقيق، بتخطيط عملية التدقيق، إضافة إلى طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها وصولا على تسجيل النتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

ويتأثر شكل ومضمون أوراق العمل بـ: [2]

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، المرجع السابق، ص 158.
[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص114.

- طبيعة التكليف.
- شكل التقرير.
- طبيعة أعمال العميل وتعقيداتها.
- النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال المهمة.

ويعتبر استعمال أوراق العمل الموحدة وسيلة مساعدة على تحسين كفاءة إعدادها ومتابعتها.

السرية وحفظ أوراق العمل:

على المدقق أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية وسلامة أوراق العمل، والاحتفاظ بها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية. [1]

المعيار 240: مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية:

ينص هذا المعيار على أنه عند قيام المدقق بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند قيامه بإعداد التقرير لنتائج التدقيق، فإن عليه التفكير في مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ.

ومصطلح احتيال يدل على فعل مقصود "متعمد" وهذا من خلال: [2]

- تزوير أو التلاعب بالمستندات والسجلات.
- اختلاس الأصول.
- تسجيل معاملات وهمية.
- سوء تطبيق البيانات المحاسبية.

* وأما مصطلح الخطأ فهو غير مقصود، وقد يقع في: [3]

- أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات وفي المعاملات المحاسبية.
- السهو أو سوء فهم الحقائق.
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

بعض المؤشرات لاحتمال وجود أعمال الغش والأخطاء: على سبيل المثال لا الحصر:[4]

- تتدهور الحالة المالية للمؤسسة ووجود نسب مالية غير مبشرة.

[1] نفس المرجع، ص115.
[2] محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق–، المنصورة: المكتبة العصرية، مصر، 2000، ص116.
[3] نفس المرجع، ص147.
[4] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، المرجع السابق، ص 184.

- وجود رأس مال عامل غير ملائم (بالزيادة أو بالنقصان).
- وجود خسائر كبيرة في حسابات الزبائن وقيمة كبيرة للزبائن المشكوك فيهم.
- الاعتماد الكبير على سلعة واحدة أو عميل واحد أو سلع وعملاء قليلون.
- إلزام موظفي المحاسبة والمالية على إنجاز البيانات المالية في فترة غير كافية وغير عادية.
- المعاملات غير الاعتيادية خاصة قرب نهاية السنة والتي لها تأثير مهم على الأرباح.
- العمليات المحاسبية المعتمدة وغير الاعتيادية.
- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (بين الوحدات).
- وجود مصاريف أتعاب كبيرة بالمقارنة مع الخدمات المقدمة.
- وجود اختلافات كبيرة بين الحسابات والمصادقات الخارجية المرسلة.
- إجابات الإدارة المراوغة أو غير المعقولة على استفسارات المدقق.
- التغيرات الكبيرة للبرامج الآلية المستعملة دون اختبارها.
- عدم إمكانية استخراج المعلومات من الحاسوب.

مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال والخطأ:

تقع هاته المسؤولية على عاتق الإدارة وهذا من خلال استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة لنظم الرقابة الداخلية، ولكن إجراءات التدقيق السنوية هي الأخرى قد تكون رادعة.

فاستنادا إلى تقدير المخاطر، فإن على المدقق أن يصمم إجراءات التدقيق بحيث تعطيه قناعة معقولة بأن أعمال الاحتيال والخطأ والتي تعتبر جوهرية يمكن اكتشافها. [1]

القصد الذاتي للتدقيق:

إن التدقيق عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها، وذلك لأن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لا يمكن اكتشافها، بالرغم من أن تخطيط عملية التدقيق قد تم حسب المعايير الدولية للتدقيق. وتعتبر خطورة عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أكبر منها في حالة الخطأ، ذلك لأن الاحتيال يتضمن عادة التواطؤ وتزوير المعلومات سواء إقرارات أو مستندات واعتبارها صادقة ما لم تكتشف عملية التدقيق دليلا يثبت العكس. إن الاكتشاف اللاحق لأخطاء جوهرية لا يعني لوحده فشل المدقق بالالتزام بالمبادئ الأساسية وبالإجراءات الجوهرية المنفذة. [2]

الإجراءات المتبعة عند ظهور دلائل على وجود الاحتيال أو الخطأ:

[1] داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص37.
[2] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، المرجع السابق، ص 189.

على المدقق أن ينظر في تأثير الخطأ المحتمل على البيانات المالية، فإذا كان له تأثير جوهري فإن عليه تنفيذ إجراءات معدلة أو إضافية لتأكيد أو تبديد شكوكه من وجود الاحتيال أو الخطأ. في حالة عدم تبديد شكوكه فإن عليه النظر في مصداقية المعلومات المقدمة من طرف الإدارة وعلاقتها بإخفاء هاته الأخطاء والموظفين المتورطين.[1]

مؤشرات ضعف أمانة أو كفاءة الإدارة:

هناك العديد من المؤشرات يمكن إيجازها فيما يلي:[2]

- السيطرة على الإدارة من قبل شخص واحد أو مجموعة صغيرة وعدم وجود مجلس أو لجنة فعالة للإشراف عليهم.
- وجود هيكل تنظيمي معقد للمؤسسة من دون داعي لذلك.
- الفشل المستمر في تصحيح نقاط ضعف الرقابة الداخلية.
- وجود نسبة عالية من التغييرات بين موظفي المحاسبة والمالية الرئيسيين.
- وجود تغييرات متكررة في المستشارين القانونين أو المدققين.

الإبلاغ عن الاحتيال والخطأ:

هناك عدة جهات ينبغي للمدقق إبلاغها في حال اكتشاف أي عملية احتيال مقصودة أو خطأ غير مقصود، أهمها:[3]

إلى الإدارة :

- على المدقق إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة في حال وجود خطأ أو احتيال جسيم فعلا أو في حال بقاء شكوك المدقق حول ذلك، سعيا إلى دليل يثبت تصحيح البيانات المالية المتأثرة بذلك الخطأ فيما بعد.

إلى المستفيدين من تقرير المدقق :

- في حالة استنتاج المدقق بأن الاحتيال أو الخطأ له تأثير جوهري على البيانات المالية، وإن هذا التأثير لم يتم تصحيحه فإن عليه أن يبدي في تقريره رأيا متحفظا أو معاكسا.
- إذا منع المدقق من قبل المؤسسة من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لذلك، فإن عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية.

[1] نفس المرجع، ص 200.
2 نفس المرجع، ص202.
[3] نفس المرجع، ص 205.

إلى السلطات النظامية والتنفيذية :

- إن واجب السرية يمنع المدقق عادة من إبلاغ الاحتيال أو الخطأ إلى طرف ثالث، ولكن بموجب التشريع والقانون يتم تجاوز واجب السرية، فمثلا في الجزائر يجب على المدقق إبلاغ وكيل الجمهورية عن اكتشاف الأخطاء والاحتيال.

***المعيار 250: مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية*:**

الغرض من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق حول مراعاة المؤسسة للقوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.

فعلى المدقق الإدراك بأن عدم مراعاة هاته القوانين قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية ومع ذلك فإنه لا يمكن توقع اكتشاف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة، واكتشاف عدم الالتزام يتطلب النظر بإمكانية علاقته بنزاهة الإدارة والموظفين. إن الالتزام قد يكون سهوا أو مقصودا واعتبار تصرف ما بأنه يشكل عدم التزام هو في الأخير قرار قانون تقرره المحكمة ويتجاوز عادة كفاءة المدقق، وقد يعرض المؤسسة إلى الغرامات المالية. وكلما كان عدم الالتزام بعيدا عن الأحداث والمعاملات التي تنعكس على البيانات كلما كان المدقق أقل إدراكا له وتمييزا لإمكانية حدوثه.[1]

مسؤولية الإدارة للالتزام بالقوانين والأنظمة:

تقع مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام على عاتق الإدارة، وهذا من خلال: [2]

- ✓ وضع أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.
- ✓ وضع قواعد سلوكية للعمل ومتابعة تطبيقها من طرف الموظفين ومعاقبة المتجاوزين.
- ✓ تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة على مراعاة المتطلبات القانونية.

اعتبارات المدقق حول الالتزام بالقوانين والأنظمة:

إن المدقق غير مسؤول تماما عن منع عدم الالتزام ولكن إجراءات التدقيق السنوية قد تكون رادعة. ويعتبر أكبر سبب لعدم إمكانية اكتشاف عدم الالتزام هو التصور الذاتي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية باستعمال العينات. إن عدم التزام المنظمة ببعض القوانين والأنظمة قد يتسبب في توقيف نشاطها مثل البنوك وعدم التزامها بمتطلبات رأس المال أو متطلبات الاستثمار. على المدقق الحصول على إقرارات خطية بأن الإدارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعروفة أو المحتملة والتي سيؤخذ تأثيرها بعين الاعتبار

[1] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص163.
[2] المرجع السابق، ص 165.

عند إعداد البيانات المالية أو في حالة عدم وجود دليل معاكس، فإنه من حق المدقق الافتراض بان المنظمة ملتزمة بهذه القوانين والأنظمة. [1]

الإجراءات عند اكتشاف عدم الالتزام:

كما في حالة وجود الاحتيال والخطأ فإنه عندما يصل المدقق إلى مؤشرات تفيد باحتمال وجود عدم الالتزام، فإن عليه تقييم إمكانية تأثير ذلك على البيانات المالية، وكذلك العواقب المالية المحتملة من غرامات وعقوبات التي قد تصل إلى حد توقيف المؤسسة عن النشاط.

في هذه الحالة، على المدقق توثيق ذلك (جمع الأدلة الملموسة) ومناقشته مع الإدارة، إذا لم تقدم الإدارة ومحاميها معلومات مرضية بأنها ملتزمة عليه استشارة محاميه الخاص حول العواقب القانونية إذا كان هناك انتهاك للقانون. وفي حال عدم الحصول على أدلة إثبات بعدم الالتزام، فعلى المدقق عدم الإشارة إلى شكوكه في تقريره، وعليه النظر إلى ما ينطوي عليه عدم الالتزام وعلاقته بمصداقية إقرارات الإدارة.[2]

مؤشرات حدوث عدم الالتزام: هناك العديد منها، نذكر على سبيل المثال لا الحصر:[3]

- الخضوع إلى رقابة (Contrôle) من قبل أحد الإدارات الحكومية: الضرائب، الضمان الاجتماعي، الرقابة على الجودة والأسعار...إلخ، أو دفع غرامات وعقوبات.
- منح امتيازات إلى استشاريين أو أطراف ذات علاقة أو موظفين أو موظفين حكوميين.
- دفع عمولات وأتعاب مرتفعة بشكل ملفت للنظر.
- وجود مشتريات بأسعار أعلى أو أقل بكثير من سعر السوق.
- مدفوعات نقدية غير اعتيادية.
- معاملات غير اعتيادية مع أطراف غير متعاقدة.
- معاملات غير مصادق عليها، أو معاملات مسجلة بشكل غير مناسب.
- تعليقات وسائل الإعلام.

إذا شك المدقق بأن بعض أعضاء الإدارة العليا أو أعضاء في مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام، فعليه الإبلاغ: [4]

[1] أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 55-58.
[2] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، المرجع السابق، ص 217.
[3] نفس المرجع، ص 218.
[4] نفس المرجع، ص 220.

إلى المستفيدين من تقرير المدقق:

إذا استنتج المدقق بأن عدم الالتزام له تأثير جوهري على البيانات المالية ولم يتم عكسه بشكل ملائم في تلك البيانات، فعليه أن يعطي رأيا متحفظا أو رأيا معاكس.

إلى السلطات النظامية والتنفيذية:

يتطلب من المدقق في بعض الدول الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى السلطات الرقابية.

المعيار 260: الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة.

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالحكومة فيما يخص عملية تدقيق بيانات مالية. ولا يحدد المعيار متطلبات تتعلق باتصال المدقق بإدارة أو مالكي منشأة ما إذا كانوا مكلفين بدور حكومي أيضا. يجب على المدقق إدراك أهمية الاتصالات المتبادلة الفعالة أثناء تدقيق بيانات مالية، حيث يوفر هذا المعيار إطار عمل مهيمن لاتصالات المدقق مع المكلفين بالحكومة، ويحدد بعض المسائل المحددة التي سيتم الاتصال بشأنها. حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE تعريف حوكمة الشركات أنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأموال.[1]

دور عملية الإبلاغ:

يركز هذا المعيار بشكل أساسي على إبلاغ المدقق المسئولين عن الحكومة. ومع ذلك، يعتبر الإبلاغ المتبادل الفاعل مهما لمساعدة:[2]

(أ) المدقق والمسئولين عن الحكومة في فهم المسائل المتعلقة بالتدقيق في السياق وفي تطوير علاقة عمل متينة. وتبنى هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية المدقق.

(ب) المدقق في الحصول على معلومات متعلقة بالتدقيق من المسئولين عن الحكومة.

(ج) المسئولين عن الحكومة في الوفاء بمسؤوليتهم عن مراقبة عملية إعداد التقارير المالية وبالتالي تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية.

على الرغم من أن المدقق مسئول عن الإبلاغ عن المسائل التي يتطلبها هذا المعيار، إلا أن الإدارة مسئولة أيضا عن إبلاغ المسئولين عن الحكومة بالمسائل المتعلقة بالحكومة. ولا يعفى الإبلاغ من قبل المدقق الإدارة من هذه المسؤولية.

[1] رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 13، العدد الأول، عمان، 2005، ص 47.
[2] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص 229.

قد يقيد القانون أو النظام عملية إبلاغ المدقق للمسئولين عن الحكومة عن بعض المسائل.

وفي بعض الظروف، قد تكون الصراعات المحتملة معقدة بين التزامات المدقق بالسرية والتزاماته بالإبلاغ. وفي مثل هذه الحالات، قد ينظر المدقق في الحصول على المشورة القانونية.

***الأهداف*:**

تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:[1]

(أ) لإبلاغ المكلفين بالحكومة مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية وإعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما.

(ب) للحصول على معلومات ذات علاقة بعملية التدقيق من المكلفين بالحكومة.

(ج) لتزويد المكلفين بالحكومة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

(د) لتشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحكومة.

المسائل الواجب إبلاغها : يمكن إيجارها فيما يلي:

مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية.

يبلغ المدقق المكلفين بالحكومة عن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، بما في ذلك ما يلي: [2]

(أ) أن المدقق مسؤول عن صياغة والتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحكومة.

(ب) لا يعفي تدقيق البيانات المالية الإدارة أو المكلفين بالحكومة من مسؤولياتهم.

نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما

يعطى المدقق المكلفين بالحكومة نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما.

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص 239.
[2] حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء 1، جامعة عين شمس، الإسكندرية، 2004،ص537 .

نتائج هامة من التدقيق:

يبلغ المدقق المكلفين بالحكومة بما يلي: [1]

وجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاح حول البيانات المالية.

(أ) الصعوبات الجوهرية، إن وجدت، التي تتم مواجهتها خلال عملية التدقيق.

(ج) إلا في حال مشاركة المكلفين بالحكومة في إدارة المنشأة:

(1) المسائل الهامة، إن وجدت، التي تنشأ من عملية التدقيق والتي تمت مناقشتها أو التي تخضع للتراسل مع الإدارة.

(2) الإقرارات الخطية التي يطلبها المدقق.

استقلالية المدقق:

ففي حالة المنشأة المدرجة، يبلغ المدقق المكلفين بالحكومة بما يلي: [2]

(أ) بيان بأن فريق العملية والأشخاص الآخرين في الشركة حسبما هو مناسب، والشركة وحيث يكون ذلك ممكنا، الشركات ضمن المجموعة قد التزموا بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بالاستقلالية.

(ب) كافة العلاقات والمسائل الأخرى التي تدور بين الشركة والشركات ضمن المجموعة والمنشأة، والتي يرى المدقق حسب حكمه المهني بأنها قد تطبق على الاستقلالية.

(ت) الإجراءات الوقائية ذات العلاقة التي تم تطبيقها للتخلص من التهديدات المحددة على الاستقلالية أو الحد منها إلى مستوى مقبول.

المعيار 265: الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة:

أهم ما جاء في هذا المعيار ما يلي:[3]

إن من مسؤولية المدقق أن يبلغ بالشكل المناسب المكلفين بالحكومة والإدارة عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق في تدقيق البيانات المالية.

[1] نفس المرجع السابق، ص597.
[2] نفس المرجع، ص 604.
[3] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات المهنة 2017/2016، مرجع سابق*، ص 258.

يطلب من المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتدقيق عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعند إجراء تقسيمات لهذه المخاطرة على المدقق النظر في الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس الهدف إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية، ومن الممكن أن يحدد المدقق عيوبا في الرقابة الداخلية ليس فقط أثناء تقييم المخاطرة هذه، ولكن أيضا في أية مرحلة من مراحل التدقيق.

يحدد معيار التدقيق هذا أية نواحي قصور محددة يطلب من المدقق الإبلاغ عنها للمكلفين بالحكومة والإدارة.

الهدف: إن هدف المدقق هو إبلاغ المكلفين بالحكومة والإدارة بالشكل المناسب عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق أثناء التدقيق، والتي في الرأي المهني للمدقق أنها ذات أهمية كافية لتستحق عنايتهم.

المتطلبات :

على المدقق أن يحدد على أساس عمل التدقيق الذي تم أداؤه، ما إذا كان المدقق قد حدد ناحية قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية.

إذا حدد المدقق ناحية قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية فإن على المدقق أن يحدد، على أساس عمل التدقيق الذي تم أداؤه، ما إذا كانت نواحي القصور هذه، فردية أو مجتمعة، تشكل نواحي قصور هامة.

على المدقق أن يبلغ كتابة عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق بالحكومة في الوقت المناسب.

على المدقق كذلك أن يبلغ الإدارة كتابة عند المستوى المناسب من المسئولية وفي الوقت المناسب ما يلي:[1]

(أ) نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي أبلغ عنها المدقق أو ينوي الإبلاغ عنها للمكلفين بالحكومة، إذا كان الأمر من غير المناسب الإبلاغ مباشرة للإدارة في ظل الظروف.

(ب) نواحي القصور الهامة الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق التي تقوم أطراف أخرى بالإبلاغ عنها، والتي هي في الرأي المهني للمدقق ذات أهمية كافية لتستحق عناية الإدارة.

يجب على المدقق أن يضمن الإبلاغ الكتابي لنواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية ما يلي: [2]

(أ) وصف لنواحي القصور وإيضاح لأثارها المختلفة.

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص 261.
[2] نفس المرجع، ص 268.

(ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحكومة والإدارة من فهم سياق الإبلاغ. وبشكل خاص على المدقق أن يوضح ما يلي:

1. هدف التدقيق هو أن يبدي رأيا حول البيانات المالية.
2. احتواء التدقيق لاعتبار أن يكون التدقيق الداخلي مناسبا لإعداد البيانات من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية.
3. الأمور المبلغ عنها محدودة بنواحي القصور التي حددها المدقق أثناء التدقيق والتي توصل المدقق إلى أن لها أهمية كافية لتستحق الإبلاغ عنها للمكلفين بالحكومة.

المبحث الثاني : تقييم الأخطار والاستجابة لها :

ويضم المعايير 300، 315، 320، 330، 402 و450.

المعيار 300: التخطيط لتدقيق البيانات المالية:

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، فعلى المدقق تخطيط عملية التدقيق حتى يتم إنجازها بطريقة فعالة (بكفاءة وفي التوقيت المطلوب)، فقد أثبتت الدراسات أن ساعة واحدة نمضيها في التخطيط توفر لنا على الأقل أربع ساعات عمل، ويشمل التخطيط طبيعة، توقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة.

فعلى المدقق تخطيط عملية التدقيق لك يتم إنجازها بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب، ويساعد التخطيط الملائم لعملية التدقيق المدقق على[1]:

- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة، وان المشاكل المحتملة قد شخصت، وان العمل يتم إنجازه بسرعة؛
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين؛
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المدققين الآخرين والخبراء؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية؛
- التحكم في التكاليف؛
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص242.

الاعتبارات الأساسية لخطة التدقيق:

إن أهم الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة هي:[1]

- المعرفة بطبيعة العمل: من خلال معرفة نوع القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المؤسسة ومتطلبات الإفصاح، طبيعة عمل المؤسسة وأدائها المالي وكذا مدى كفاءة الإدارة.
- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.
- مستويات الأهمية النسبية.
- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها.
- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة.

المعيار315: فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

يتناول هذا المعيار مسئولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.[2]

ويعرف الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بـ:[3]

- موثوقية إعداد البيانات المالية.
- فعالية وكفاءة العمليات.
- الامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة.

المتطلبات: يمكن إيجارها فيما يلي:

[1] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص215.
[2] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب1، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان،2008، ص 115.
[3] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص 287.

إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات.

يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:[1]

(أ) استفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات حسب حكم المدقق تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.

(ب) الإجراءات التحليلية.

(ج) الملاحظة والتفتيش.

يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من قبول المدقق للعميل أو عملية الاستمرار ذات علاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

إذا أدى شريك العملية عمليات أخرى للمنشأة، يجب على شريك العملية اعتبار ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ذات علاقة أم لا بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

إذا أراد المدقق استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من خبرة المدقق السابقة مع المنشأة والتي تتعلق بإجراءات التدقيق التي تم أداؤها في مهام سابقة، فإنه يجب أن يحدد ما إذا كانت قد حصلت تغييرات منذ التدقيق قد تؤثر على كون هذه المعلومات مناسبة للتدقيق الجاري.

يجب على شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق العملية مناقشة حساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية وتطبيق إطار تقديم التقارير المالية المنطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على شريك العملية تحديد أي مسائل سيتم تبادلها مع أعضاء فريق العملية التي لم تتناولها المناقشة.

فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية: يمكن إيجارها فيما يلي:

المنشأة وبيئتها:

يجب أن يحصل المدقق على فهم لما يلي:[2]

[1] احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 117.
[2] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، المرجع السابق*، ص 291.

(أ) عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(1) عملياتها.

(2) ملكيتها والهيكل الإداري فيها.

(3) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطيط لإجرائها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الأهداف الخاصة.

(4) طريقة هيكلة المنشأة وكيفية تمويلها.

ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح الذي سيكون متوقعا في البيانات المالية.

(ج) اختيار المنشاة وتطبيقها للسياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب التغيير، ويجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب.

(د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

(هـ) قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة.

الرقابة الداخلية للمنشأة:

يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى الرغم من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة–فرديا أو بالاشتراك مع عناصر أخرى–ذو علاقة بالتدقيق.

طبيعة ومدى فهم عناصر الرقابة ذات العلاقة

عند الحصول على فهم لعناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يجب أن يقيم المدقق تصميم عناصر الرقابة هذه ويحدد فيما إذا تم تنفيذها، من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة.

عناصر الرقابة الداخلية: ويمكن إيجازها فيما يلي:

بيئة الرقابة:

يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة، وكجزء من الحصول على هذا الفهم، يجب أن يقيم المدقق فيما إذا:[1]

(أ) قامت الإدارة (مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالحكومة)، بإحداث والمحافظة على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي.

(ب) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة.

عملية تقييم مخاطر المنشأة

يجب أن يحصل المدقق على فهم فيما إذا كانت المنشأة تملك عملية لما يلي:[2]

(أ) تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية.

(ب) تقدير أهمية المخاطر.

(ج) تقييم احتمال حدوثها.

(د) اتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر.

إذا نفذت المنشأة مثل هذه العملية المشار إليها هنا فيما بعد "عملية تقييم مخاطر المنشأة"، يجب أن يحصل المدقق على فهم لها والنتائج المتعلقة بها. ويحدد المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها، فيجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت هناك مخاطر ذاتية من النوع الذي كان يجب تحديده من خلال عملية تقييم مخاطر المنشأة. وفي حال وجود مثل هذه المخاطرة، فإنه يجب أن يحصل المدقق على فهم أسباب فشل تلك العملية في تحديد المخاطرة ويقيم فيما إذا كانت العملية مناسبة لظروفها أم إذا تم تحديدها إذا كانت هناك نواحي ضعف هامة في الرقابة الداخلية في عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

إذا لم تنفذ المنشأة مثل هذه العملية أو كان لديها عملية خاصة، فإنه يجب أن يناقش المدقق مع الإدارة فيما إذا قد تم تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وكيف قد تم تناولها. كما أن يقيم المدقق فيما إذا كان غياب عملية تقييم مخاطر موثقة أمرا مناسبا أو محدد في الظروف أو يمثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية للمنشأة.

نظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ.

[1] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق، مرجع سابق، ص118.

[2] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص306.

يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، كما يجب فهم النواحي التالية:[1]

(أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية.

(ب) الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية.

(ج) سجلات المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعنية في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات. ويتضمن هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وقد تكون هذه السجلات إما يدوية أو إلكترونية.

(د) كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والأوضاع باستثناء المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية.

(هـ) عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاح.

(و) عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية بما في ذلك القيود غير العادية لتسجيل المعاملات النادرة والتسويات.

يجب أن يحصل المدقق على فهم لكيفية تبليغ المنشأة أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير والمالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك:

(أ) الاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحكومة.

(ب) الاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.

أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق

يجب أن يحصل المدقق على فهم لأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق التي يعتبر المدقق من أجلها أنه من الضروري الحصول على فهم من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة.

عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب أن يفهم المدقق كيفية استجابت المنشأة للمخاطر الناجمة من تقنية المعلومات.

[1] احمد حلمي جمعة، *تطور معايير التدقيق*، مرجع سابق، ص125.

متابعة عناصر الرقابة

يجب أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها.

إذا كان لدى المنشأة وظيفة تدقيق داخلي، ينبغي على المدقق فهم ما يلي لتحديد ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بعملية التدقيق:[1]

(أ) طبيعة مسئوليات وظيفة التدقيق الداخلي وكيف تتناسب وظيفة التدقيق الداخلي مع الهيكل التنظيمي للمنشأة.

(ب) الأنشطة المنجزة، أو التي سيتم إنجازها، من قبل وظيفة التدقيق الداخلي.

يجب أن يحصل المدقق على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة والأساس الذي بموجبه تعتبر المنشأة المعلومات أنها موثوق منها بشكل كاف لهذا الهدف.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطار الجوهرية فيما يلي:[2]

(أ) عند مستوى البيانات المالية.

(ب) عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح.

وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق.

لهذا الهدف، يجب أن يقوم المدقق بما يلي:

(أ) تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها في ذلك عناصر الرقابة الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح في البيانات المالية.

(ب) تقييم المخاطر المحددة وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشارا بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات.

(ج) ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، أخذا بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق اختبارها.

(د) اعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق، مرجع سابق، ص 128.

[2] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص317.

المخاطر التي تتطلب اعتبارات تدقيق خاصة

كجزء من تقييم المخاطر على المدقق أن يحدد أي من المخاطر التي تم تحديدها هي حسب حكم المدقق مخاطر هامة. وعند ممارسة هذا الحكم يستثنى المدقق أثر عناصر الرقابة التي تم تحديدها والمتعلقة بالمخاطرة.

وعند ممارسة الحكم حول أي المخاطر تعتبر مخاطر هامة، على المدقق اعتبار مايلي على الأقل:[1]

(أ) فيما إذا كانت المخاطرة مخاطرة احتيال.

(ب) فيما إذا كانت المخاطرة تتعلق بتطورات اقتصادية أو محاسبية هامة تمت مؤخرا أو تطورات أخرى، ولذلك تتطلب اهتماما خاصا.

(ج) مدى تعقيد المعاملات.

(د) فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.

(هـ) درجة الحكم الذاتي في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالمخاطرة، خاصة تلك المتعلقة بنطاق واسع من عدم اليقين في القياس.

(و) فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة هي خارج سير العمل العادي للمنشأة أو التي تبدو خلافا لذلك غير عادية.

عندما يقرر المدقق وجود مخاطرة هامة، عليه أن يحصل على فهم لعناصر رقابة المنشأة بما في ذلك أنشطة الرقابة المتعلقة بتلك المخاطرة.

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية لوحدها أدلة تدقيق مناسبة وكافية

فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يحكم المدقق بأنه من غير الممكن أو العملي الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية من الإجراءات الأساسية فقط. وقد تتعلق مثل هذه المخاطر بتسجيل غير دقيق أو غير مكتمل لفئات المعاملات الروتينية والهامة أو أرصدة الحسابات حيث تسمح خصائصها عادة بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي ضئيل أو بدون تدخل. وفي مثل هذه الحالات، تكون عناصر الرقابة على مثل هذه المخاطر ذات علاقة بالتدقيق ويجب أن يحصل المدقق على فهم لها.

مراجعة تقييم المخاطر

قد يتغير تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات خلال سير التدقيق عندما يتم الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وفي الأحوال التي يحصل فيها المدقق على أدلة تدقيق من أداء إجراءات تدقيق إضافية، أو

[1] احمد حلمي جمعة، *تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة*، مرجع سابق، ص 129.

إذا تم الحصول على معلومات جديدة، تميل أي منهما لأن تتعارض مع أدلة التدقيق التي بنى المدقق في الأصل التقييم عليها فإن على المدقق إعادة النظر في التقييم وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها تبعا لذلك.

التوثيق

على المدقق أن يتضمن ضمن وثائق التدقيق ما يلي [1]:

(أ) المناقشة بين فريق العملية والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها.

(ب) العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمنشأة وبنيتها، بما في ذلك كل واحد من العناصر المكونة للرقابة الداخلية، ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها.

(ج) مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات.

(د) المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها.

المعيار 320: الأهمية النسبية في تخطيط وأداء التدقيق:

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق.

وتعرف الأهمية النسبية حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC كما يلي: [2]

" تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومات".

عند تصميم خطة التدقيق فان المدقق يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبيا، فانه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية[3] .

كما توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق، أي كلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق والعكس[4].

الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات:

قد تختلف تقديرات المدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق عنها في وقت تقييم نتائج إجراءات التدقيق، ويحدث ذلك بسبب تغير الظروف أو بسبب التغير في المعرفة المتاحة لدى

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص331.
[2] نفس المرجع، ص341.
[3] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 51.
[4] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص145.

المدقق بسبب عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال قد ينهي المدقق عملية التخطيط للتدقيق قبل انتهاء الفترة المالية، ولذلك يتوقع قيم معينة لنتيجة النشاط والمركز المالي، فإذا جاءت النتائج المالية الفعلية عقب نهاية السنة مغايرة تماما فان تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضا، كما أن المدقق قد يتقبل عند تخطيطه لعملية التدقيق بأن يحدد مستوى معينا للأهمية النسبية يقل عن المستوى الذي ينوي استخدامه في تقييم نتائج التدقيق، وذلك بغرض تخفيض احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة ولتوفير هامش أمان أكبر عند تقييم أثر المعلومات المحرفة خلال عملية التدقيق [1].

كما يحتاج المدقق إلى تحليل ما إذا كان مجموع الأخطاء الجوهرية والتي لم يتم تصحيحها جوهريا أم لا، وفي حالة توصل المدقق إلى قناعة بان المعلومات المحرفة قد تكون ذات أهمية نسبية، فان عليه التفكير في تخفيض مخاطر التدقيق، وذلك بتوسيع إجراءات التدقيق أو الطلب من الإدارة بتعديل القوائم المالية، وفي كل الأحوال قد ترغب الإدارة في تعديل القوائم المالية المتعلقة بالأخطاء الجوهرية [2].

في حال رفض الإدارة التعديل، وان نتائج توسيع إجراءات التدقيق لم توصل المدقق إلى استنتاج أن المعلومات الخاطئة غير المصححة ليست ذات أهمية، فعلى المدقق في هذه الحالة التفكير بالتعديلات المناسبة على تقريره بحيث لا يكون نظيفا [3].

المعيار330: استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسئولية المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي يحددها المدقق ويقيمها.

المتطلبات: يمكن إيجارها فيما يلي:

الاستجابة الكلية

ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية لتتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية.

إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات

ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتستجيب لها.

[1] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص67.
[2] نفس المرجع، ص680.
[3] داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص80.

عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها، على المدقق:[1]

(أ) دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، بما في ذلك:

(1) احتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي المخاطرة المتأصلة).

(2) إذا كان تقييم المخاطر يأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة (أي مخاطرة الرقابة)، بحيث يقتضي من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المدقق الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية).

(ب) الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعا كلما زاد تقييم المدقق للمخاطر.

اختبار أنظمة الرقابة

يتعين على المدقق تصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة إذا: [2]

(أ) يتضمن تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات توقعا بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال (أي حيثما ينوي المدقق الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية).

(ب) إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عند مستوى الإثبات.

ينبغي أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما ازداد اعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين.

طبيعة ونطاق اختبارات أنظمة الرقابة

أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة، يتعين على المدقق:[3]

(أ) أداء إجراءات تدقيق أخرى بالاشتراك مع الاستفسار بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول فعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك:

[1] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص 165.
[2] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص350.
[3] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص 169.

(1) كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في مراحل ملائمة خلال الفترة قيد التدقيق.

(2) الثبات الذي كان يتم به أداؤها.

(3) جهة تطبيقها أو وسائل تطبيقها.

(ب) تحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أنظمة الرقابة غير المباشرة، وإذا كان الحال كذلك، فإنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لتلك الأنظمة غير المباشرة.

توقيت اختبار أنظمة الرقابة

ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة للوقت المحدد، أو خلال الفترة، التي ينوي فيها المدقق الاعتماد على أنظمة الرقابة تلك، من أجل تقديم أساس مناسب لاعتماد المدقق المقصود.

استخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها

خلال فترة مرحلية ما، إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة خلال فترة مرحلية ما، فإنه يتعين عليه:[1]

(أ) الحصول على أدلة تدقيق حول التغيرات الهامة التي تطرأ على أنظمة الرقابة تلك بعد الفترة المرحلية.

(ب) تحديد أدلة التدقيق الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية.

استخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها خلال عمليات التدقيق السابقة

عند تحديد فيما إذا كان من المناسب استخدام أدلة التدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق، وإذا كان كذلك، فإن طول الفترة الزمنية التي قد تقتضي قبل إعادة اختبار عنصر رقابة، فإنه يتوجب على المدقق النظر فيما يلي:[2]

(أ) فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لأنظمة الرقابة وعملية تقييم المنشأة للمخاطر.

(ب) المخاطر الناجمة من خصائص الرقابة إذا كانت يدوية أو آلية.

(ج) فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتقنية المعلومات.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016*، مرجع سابق، ص355.
[2] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع *سابق*، ص 175.

(د) فاعلية الرقابة وتطبيقها من قبل المنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات في تطبيق الرقابة الملحوظة في عمليات التدقيق السابقة، وفيما إذا كان هناك تغيرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة.

(هـ) إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطرة بسبب الظروف المتغيرة.

(و) مخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الاعتماد على الرقابة.

إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة تدقيق من عملية تدقيق سابقة بشأن فاعلية عمل أنظمة رقابة محددة، فإنه يتعين عليه إثبات استمرار ملائمة تلك الأدلة من خلال الحصول على أدلة تدقيق بشأن تغييرات في أنظمة الرقابة تلك بعد التدقيق السابق. وعلى المدقق الحصول على أدلة التدقيق هذه بإجراء استفسار إلى جانب المراقبة أو الفحص لتأكيد فهم أنظمة الرقابة المحددة تلك:[1]

(أ) وفي حال كان هناك تغييرات تؤثر على استمرار ملائمة أدلة التدقيق من التدقيق السابق، فإنه ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة في التدقيق الحالي.

(ب) وفي حال لم تحدث مثل هذه التغييرات، فإنه على المدقق اختبار أنظمة الرقابة على الأقل في كل ثلاث مرات تدقيق، كما ينبغي عليه اختيار بعض أنظمة الرقابة في كل عملية تدقيق لتفادي احتمالية اختبار جميع أنظمة الرقابة التي ينوي المدقق الاعتماد عليها في فترة تدقيق واحدة مع عدم اختبار أنظمة الرقابة في فترتي التدقيق التاليتين.

الرقابة على المخاطر الهامة

إذا خطط المدقق للاعتماد على أنظمة الرقابة على مخاطرة معينة حددها المدقق بأنها مخاطرة هامة، يتعين عليه اختبار أنظمة الرقابة تلك في الفترة الحالية.

تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة

يتعين على المدقق عند تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة أن يقيم فيما إذا كانت الأخطاء التي تم الكشف عنها بواسطة الإجراءات الجوهرية تشير إلى أن أنظمة الرقابة لا تعمل بشكل فعال. كما أن غياب الأخطاء المكتشفة بواسطة الإجراءات الجوهرية لا تقدم أدلة تدقيق تثبت بأن أنظمة الرقابة المتعلقة بالإثبات الذي يتم اختباره فعالة.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016*، مرجع سابق، ص359.

إذا تم كشف الانحرافات عن أنظمة الرقابة التي يعتزم المدقق الاعتماد عليها، ينبغي على المدقق طرح استفسارات محددة لفهم هذه المسائل وعواقبها المحتملة، ويجب أن يحدد:[1]

(أ) فيما إذا تقدم اختبارات أنظمة الرقابة التي تم تأديتها أساسا مناسبا للاعتماد على أنظمة الرقابة.

(ب) فيما إذا كانت الاختبارات الإضافية لأنظمة الرقابة ضرورية.

(ج) فيما إذا كان ينبغي تناول المخاطر المحتملة للأخطاء باستخدام الإجراءات الجوهرية.

الإجراءات الجوهرية

بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الهامة، فإنه ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح.

ينبغي على المدقق النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنفذ على أنها إجراءات تدقيق جوهرية.

الإجراءات الجوهرية المتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:

تتضمن الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق إجراءات التدقيق التالية والمتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:[2]

(أ) إنفاق أو مطابقة البيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية.

(ب) فحص القيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم أثناء إعداد البيانات المالية.

الإجراءات الجوهرية استجابة للمخاطر الهامة

إذا حدد المدقق بان مخاطرة خطأ جوهري مقيمة عند مستوى الإثبات تكون مخاطرة هامة، فإنه ينبغي أن يؤدي إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد لتلك المخاطرة. وعندما يتألف منهج المخاطر الهامة من إجراءات أساسية فإنه ينبغي أن تتضمن تلك الإجراءات اختبار تفصيلي.

توقيت الإجراءات الجوهرية

عندما يتم أداء الإجراءات الجوهرية في تاريخ مرحلي معين، فإن على المدقق تغطية الفترة المتبقية من خلال أداء ما يلي:[3]

(أ) إجراءات أساسية، بالاشتراك مع اختبار أنظمة الرقابة للفترة المعترضة.

---

[1] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص179.
[2] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016*، مرجع سابق، ص362.
[3] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص 185.

(ب) إجراءات أساسية إضافية فقط، في حال حدد المدقق أنها كافية.

تقدم أساسا معقولا لتمديد التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة.

عندما يتم الكشف عن الأخطاء التي لم يتوقعها المدقق عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في تاريخ مرحلي، فإنه يتعين على المدقق تقييم فيما إذا كان ينبغي تعديل التقييم ذي العلاقة للمخاطر أو الطبيعة والتوقيت أو النطاق المخطط له للإجراءات الجوهرية التي تغطي الفترة المتبقية.

التوثيق:

ينبغي على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي[1]:

(أ) الاستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية التي يتم أدائها.

(ب) صلة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات.

(ج) نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الاستنتاجات حيث لا تكون هذه النتائج واضحة بطريقة أخرى.

إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة التدقيق الخاصة بفاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، فإن على المدقق أن يشمل ضمن وثائق التدقيق الاستنتاجات التي يتم الوصول لها فيما يتعلق بالاعتماد على أنظمة الرقابة هذه التي تم اختبارها في عمليات التدقيق السابقة.

يوضح توثيق المدققين بأن البيانات المالية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية.

المعيار 402: اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنظمات التي تستعمل مؤسسات خدمية:

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عندما تستخدم المنظمة خدمات مؤسسات أخرى ويتوسع المعيار في كيفية تطبيق مدقق المنظمة معيار التدقيق الدولي، 315:" تحديد وتقييم الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" والمعيار 330:" استجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

فتقوم العديد من المنظمات بتكليف بعض نواحي أعمالها لمؤسسات خدمات خارجية وتحت إشراف المنظمة تمثل خدمات مسك المحاسبة، خدمات النظافة، الأمن...إلخ.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016*، مرجع سابق، ص364.

تكون هذه المؤسسات خاضعة للتدقيق إذا كانت الخدمات المقدمة من طرفها، وأنظمة الرقابة عليها (مثل الرقابة على حماية الأصول) جزء من نظام المعلومات للمنظمة.

إن أهداف مدقق المنظمة التي تطلب خدمات مؤسسة أخرى هي:[1]

- الحصول على فهم الطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخارجية، وأثرها على الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق للوصول إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- تصميم إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر.
- تلتزم مؤسسة الخدمة بتقديم تقرير يسمى بالتقرير النوع (1).
- ويشمل هذا التقرير وصف الأنظمة الرقابة ولأهدافها " تعده إدارة المؤسسة " وكذلك تقرير من قبل مدقق حول فاعلية أنظمة الرقابة لتحقيق، الأهداف المحددة.
- كما تقدم المؤسسة التقرير (2) والذي يحتوي أيضا على وصف لتنفيذ أنظمة الرقابة تعده إدارة مؤسسة الخدمة وكذا وصف لاختبارات المدقق لأنظمة الرقابة والنتائج.
- ويمكن لمؤسسة الخدمة أن تستخدم مؤسسة خدمة أخرى لأداء بعض المهام، حيث تسمى هاته المؤسسة بمؤسسة الخدمة من الباطن "Sub service Organisation".

المعيار 450: تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق:

يتناول هذا المعيار الدولي مسؤولية المدقق عن تقييم تأثير البيانات الخاطئة المكتشفة خلال عملية التدقيق والبيانات الخاطئة غير المصححة.

فيعتبر الهدف الأساسي للمدقق هو تقييم:

1- تأثير البيانات الخاطئة على عملية التدقيق.

2- تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة إن وجدت على البيانات المالية.

البيانات الخاطئة هي التي تنشأ عن خطأ " غير معتمد" أو احتمال " متعمد" في المبلغ، التصنيف، العرض أو الإفصاح لبند ما.

والبيانات غير المصححة هي تلك التي قام المدقق بتجميعها خلال عملية التدقيق والتي لم يتم تصحيحها.

ويمكن أن يضع المدقق قيمة بحيث تكون البيانات الخاطئة التي تقل عنها غير مهمة وحتى وإن أخذت مجتمعة ولا يحتاج إلى تجميعها.

وتنقسم البيانات الخاطئة إلى:

[1] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص85.

1- بيانات خاطئة فعلية.

2- بيانات خاطئة تقديرية.

فالبيانات الخاطئة الفعلية هي البيانات الخاطئة يقينا وليس هناك شك فيها.

وللبيانات الخاطئة التقديرية هي البيانات المحاسبية المقدرة من طرف الإدارة والتي يعتبرها المدقق غير معقولة. أو البيانات المحاسبية المطلقة والتي يعتبرها المدقق غير ملائمة.

المتطلبات: يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- تجميع البيانات الخاطئة المستخرجة : باستثناء البيانات الخاطئة غير المهمة.
- دراسة البيانات الخاطئة المستخرجة خلال عملية التدقيق.

إذا كان مجموع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق يقترب من مستوى الأهمية النسبية المحدد أو كانت البيانات الخاطئة المستخرجة والظروف التي حصلت فيها تشير إلى احتمال وجود بيانات خاطئة أخرى والتي إن تم تجميعها معا يمكن أن تصبح جوهرية تطلب الأمر من المدقق أن يقوم بمراجعة خطة التدقيق واستراتيجية التدقيق العامة.

الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها :

يقوم المدقق بإبلاغ كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها إلى مستوى الإدارة الملائم ويطلب منها تصحيحها.

ينبغي على المدقق الحصول على تبرير رفض الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة حتى يأخذه بعين الاعتبار في تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية.

تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة :

قبل تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية النسبية المحدودة وفقا لمعيار التدقيق الأهمية النسبية المحدودة وفقا لمعيار التدقيق الدولي 320 للتأكد من أنها مازالت ملائمة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنظمة.

يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية غير المصححة جوهرية بشكل منفرد أو بمجموعها بالأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- حجم طبيعة البيانات الخاطئة مثلا صنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات إلخ.
- تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة على القوائم المالية ككل.

[1] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 111 – 116.

- إذا تم اكتشاف بيان خاطئ منفرد على أنه جوهري، فلا يمكن تسويته ببيان خاطئ آخر، فعلى سبيل المثال في حالة إيراد مبالغ فيه جوهريا، فتكون القوائم المالية ككل مبالغا فيها ولو تم تسوية التأثير على الأرباح ككل من خلال المبالغة في المصاريف.

التواصل مع المسؤولين عن الحركة :

ينبغي على المدقق إبلاغ المسؤولين عن الحركة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها منفردة أو مجتمعة على الرأي الوارد في تقرير المدقق وعلى القوائم المالية ككل.

الإقرار الخطي :

يطلب المدقق إقرارا خطيا من الإدارة أو للمسئولين عن الحكومة حول تقييمهم للبيانات الخاطئة غير المصححة أنها جوهرية أم لا وكذلك تأثيرها منفردة أو مجتمعة على القوائم المالية ككل، وهذا حتى يتم إرفاقه بالتقرير.

التوثيق :

في وثائق التدقيق ينبغي على المدقق تضمين ما يلي :

1- قيمة الأهمية النسبية.

2- كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عمليتين التدقيق، وما إذا تم تصحيحها.

3- استنتاجه فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية منفردة أو مجتمعة والأساس الذي بني عليه ذلك الاستنتاج.

المبحث الثالث : أدلة التدقيق

تقوم البنية الأساسية لعملية التدقيق وفقا للإطار الدولي لعمليات التأكيد على وظيفة الإثبات وليس الفحص، ويضم هذا الفصل المعايير التالية: 500، 501، 505، 510، 520، 530، 540،550، 560، 570و 580.

المعيار 500: أدلة التدقيق:

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية التدقيق، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة.

فعلى المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبنى عليها رأيه المهني.[1]

[1] عبيد بن سعد المطيري، مرجع سابق، ص59.

وترتبط الملائمة والكفاية بعلاقة متبادلة وتطبق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، فالكفاية تدل على كمية أدلة الإثبات أما الملائمة فهي قياس لنوعيتها، ونعني باختبارات الرقابة تلك الاختبارات حول فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، أما الإجراءات الجوهرية فتعني الاختبارات التي تجرى على المعاملات والأرصدة والإجراءات التحليلية الجوهرية. ويعتمد المدقق عادة على أدلة الإثبات المقنعة وليست القاطعة، وغالبا ما يسعى للحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد. لا يقوم المدقق باختبار كافة المعلومات المتوفرة، وإنما يستعين بالمعاينة الإحصائية "استخراج عينة" والإجراءات الاجتهادية. ويتأثر اجتهاد المدقق حول كفاية (كمية)وملائمة (نوعية) أدلة الإثبات بعدة عوامل منها:[1]

- تقرير المدقق لطبيعة الأخطار الملازمة كلما زادت الأخطار تطلب زيادة الأدلة.
- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية: كما كانت ضعيفة تطلب زيادة الأدلة.
- الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختباره: فكلما كان البند ماديا أكثر تطلب أدلة أكثر.
- الخبرة من عمليات التدقيق السابقة: تساعد في الحصول على الأولى.
- موثوقية السندات المتوفرة.

وتأتي الموثوقية بـ:[2]

مصادر المعلومات :

- فالمصدر الخارجي أكثر مصداقية من الداخلي.
- كلما قل ارتباط المصدر بالمؤسسة كانت المعلومات أكثر مصداقية.
- كلما زادت مؤهلات المصدر وكان خبير بالموضوع كلما زادت المصداقية.

الطبيعة : يمكن أن تكون المعلومات عبارة عن :

- تقرير شفوي (أقل مصداقية).
- مستندات مكتوبة (مصداقية متوسطة).
- ملاحظة مرئية (أكثر مصداقية).
- كما تختلف درجة إقناع أدلة الإثبات، ففيما يخص حسابات الميزانية فتكون أكثر إقناعا كلما كان تاريخ الحصول عليها قريبا من تاريخ الميزانية مثلا: توقيت جرد المخزون في تاريخ الميزانية أكثر إقناعا من جرد المخزون بعد شهرين.

[1] غسان المطارنة، مرجع سابق، ص195.
[2] مدونة صالح محمد القرا للتدقيق والمحاسبة، جامعة القاهرة.https://sqarra.wordpress.com / 2017/10/02 على الساعة: 10 و02 د.

- وأما فيما يخص بنود قائمة الدخل " حسابات النتيجة" فتكون أكثر إقناعا كلما كانت تغطي كل الفترة.
- كما أنه على المدقق أن يراعي العلاقة بين التكلفة والمنفعة أي بين تكلفة الحصول على الأدلة والفائدة التي سيحصل عليها منها.
- أما إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإزالة شكوكه فإن عليه إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأيه.

المعيار 501: اعتبارات محددة لبنود مختارة " أدلة التدقيق":

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات إضافية لتلك التي تضمنها المعيار الدولي 500، ويقضي هذا المعيار الأقسام التالية:[1]

- الحضور للجرد الفعلي للمخزون.
- المصادقة على الحسابات تحت التحصيل (المدينون).
- الاستشارات المتعلقة بالدعاوي والمطالبات القانونية.
- تقييم والإفصاح عن الاستثمارات طويلة الأجل.
- المعلومات القطاعية.

الحضور للجرد الفعلي للمخزون :

في حالة كون المخزون جوهريا للبيانات المالية، فعلى المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومقنعة تتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بالحضور فعليا لعملية الجرد الفعلي للمخزون ما لم يكن ذلك غير عملي.

في حالة عدم تمكن المدقق من حضور الجرد الفعلي في التاريخ المحدد، فإن عليه إجراء أو ملاحظة الجرد الفعلي لبعض المخزون في تاريخ آخر، وعند الضرورة إجراء اختبارات للمعاملات الطارئة.

وإذا كان حضور الجرد غير مجدي، بسبب عوامل مثل طبيعة المخزون وموقعه، فعلى المدقق دراسة احتمال وجود إجراءات بديلة توفر أدلة إثبات كافية وملائمة لوجود المخزون وصلاحيته مثلا المبيعات اللاحقة (بعد تاريخ الجرد) البنود "مواد" في كشوف الجرد والتي تم شراءها قبل عملية الجرد الفعلي قد يوفر دليل إثبات كاف وملائم.

ولذلك فعلى المدقق عدم الإشارة إلى تحديدات لنطاق عملية التدقيق (تحديد تاريخ الجرد مثلا كنقطة النهاية).

عند تخطيط حضور عملية الجرد الفعلي أو استعمال الإجراءات البديلة على المدقق مراعات مايلي:

[1] عبيد بن سعد المطيري، مرجع سابق، ص66 – 69.

- ※ توقيت عملية الجرد.
- ※ مواقع الاحتفاظ بالمخزون.
- ※ الحاجة لمساعدة خبير.

المصادقة على حسابات الذمم المدينة :

عندما تكون الذمم المدينة جوهرية للبيانات المالية، يقوم المدقق عادة بالتخطيط للحصول على مصادقات مباشرة لهاته الحسابات.

وتوفر المصادقات المباشرة أدلة إثبات موثوقا بها لوجود المدينين ودقة أرصدتهم، ولكن لا توفر أدلة قابلية التحصيل أو وجود أرصدة مدينة غير مسجلة.

عندما يتوقع المدقق عدم استجابة المدينون، عليه أن يخطط للقيام بإجراءات بديلة مثل اختبار المقبوضات النقدية اللاحقة المتعلقة برصيد حساب خاص أو اختبار مستندات المبيعات أو مستندات الإرسال أما بالنسبة للبنود لم تستلم ردودا بشأنها ولم يتم تطبيق إجراءات بديلة لها فتعامل على أنها أخطاء وهذا لغرض تقييم أدلة الإثبات التي تم توفيرها بموجب عينة التدقيق.

في حالة طلب الإدارة من المدقق عدم إجراء الاتصالات للحصول على المصادقات المباشرة، مثلا بسبب نزاع مع المدين وأن المفاوضات معه جارية، فاتصال المدقق به بالنيابة عن المؤسسة قد يكون أمرا حساسا، في هذه الحالة على المدقق أن يتأكد من صحة هذه الأسباب، وقبل الموافقة على طلب الإدارة، على المدقق اختبار أية أدلة متوفرة لدعم تفسيرات الإدارة، وفي مثل هذه الحالات على المدقق استعمال إجراءات بديلة على الحسابات المدينة غير الخاضعة للمصادقة عليها.

الاستفسارات المتعلقة بالدعاوي والمطالبات القانونية :

على المدقق تنفيذ إجراءات لكي يكون على علم بأية دعاوي أو مطالبات قانونية تكون المنظمة طرفا فيها والتي تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، وتتضمن ما يلي:

- ✓ القيام باستفسارات مناسبة من الإدارة.
- ✓ الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.
- ✓ الاطلاع على المراسلات الجارية مع محامي المنظمة والاتصال به بترخيص من الإدارة.
- ✓ اختبار حسابات المصاريف القانونية.

وفي حالة عدم سماح الإدارة إعطاء الإذن للمدقق بالاتصال بمحامي المنظمة فيعتبر ذلك تحديدا لنطاق التدقيق ويعود عادة إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء رأي.

التقييم والإفصاح عن التثبيتات طويلة الأجل :

عندما تكون التثبيتات طويلة الأجل جوهرية في البيانات المالية، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بتقييمها والإفصاح عنها. وتتضمن الإجراءات عادة دراسة البيانات المالية ذات العلاقة مثل أسعار السوق ومقارنتها مع القيمة الدفترية، ففي حالة كون القيمة السوقية أقل من القيمة الدفترية فعلى المدقق الإشارة إلى ضرورة تسجيل تدني القيمة.

المعلومات القطاعية :

يراعي المدقق المعلومات القطاعية ونسبتها أو علاقتها بالبيانات المالية ككل، وعادة لا يتطلب من المدقق أن يطبق إجراءات تدقيق تعبر بالضرورة عن رأي منفرد حول المعلومات القطاعية بشكل منفرد، ومع ذلك فإن مبدأ الأهمية النسبية يشمل العوامل الكمية النوعية، وأول إجراءات المدقق تقدر ذلك فمثلا: نسبة الأرباح إلى المبيعات، توزيع الأصول والتكاليف بين القطاعات وكذلك مقارنتها بالفترات السابقة وكفاية الإفصاح في حالة الاختلاف عن الفترات السابقة.

المعيار 505: المصادقات الخارجية

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا استخدام لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الدولي 330 ومعيار التدقيق الدولي 500. وهو لا يتناول الاستفسارات المتعلقة بالتقاضي والمطالبات التي يتناولها معيار التدقيق الدولي 501.

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق

يشير معيار التدقيق الدولي 500 إلى أن موثوقية أدلة التدقيق تتأثر بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المختلفة التي تم الحصول عليها في ظلها. ويشمل ذلك المعيار أيضا التعميمات التالية المطبقة على أدلة التدقيق:[1]

- يعتبر إثبات التدقيق أكثر موثوقية عند الحصول عليه من مصادر مستقلة خارج المنشأة.
- يكون إثبات التدقيق الذي يحصل عليه المدقق مباشرة أكثر موثوقية من إثبات التدقيق الذي يتم الحصول بصورة غير مباشرة أو بالاستنتاج.
- يعتبر إثبات التدقيق أكثر موثوقية عندما يكون ملموسا في وثيقة، سواء كان ورقيا أو إلكترونيا أو أي شكل آخر.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص441.

وبناء عليه، واعتمادا على ظروف عملية التدقيق، يمكن أن تكون أدلة التدقيق على شكل مصادقات خارجية يحصل المدقق عليها مباشرة من الأطراف المؤكدة أكثر موثوقية من الأدلة التي تولدها المنشأ داخليا. ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة.

تعترف معايير التدقيق الدولية الأخرى بأهمية المصادقات الخارجية كأدلة تدقيق. فعلى سبيل المثال:

- يناقش معيار التدقيق الدولي 330 مسئولية المدقق عن تصميم وتنفيذ الردود الإجمالية لمعالجة المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى البيانات المالية وتصميم وتأدية إجراءات تدقيق إضافية تعتمد طبيعتها وتوقيتها ومداها على المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى الإثبات وتعتبر متجاوبة معها. إضافة إلى ذلك يقتضي معيار التدقيق الدولي 300، بغض النظر عن المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية، من المدقق تصميم وتنفيذ الإجراءات الجوهرية لكل صنف جوهري من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ويتعين على المدقق أيضا دراسة ما إذا كان سيتم تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية كإجراءات تدقيق جوهرية.
- يقتضي معيار التدقيق الدولي 330 أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق أكثر إقناعا، والقيام بذلك يمكن أن يزيد المدقق من كمية الأدلة أو يحصل على أدلة أكثر موثوقية أو صلة أو كلاهما. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يبرز المدقق الحصول على الأدلة مباشرة من أطراف ثالثة أو الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة. ويشير معيار التدقيق الدولي 330 أيضا إلى إجراءات المصادقة الخارجية يمكن أن تساعد المدقق في الحصول على أدلة تدقيق ذات مستوى عالي من الموثوقية والتي يحتاجها المدقق للرد على المخاطر الهامة للبيانات الخاطئة الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ.
- يشير معيار التدقيق الدولي 240 إلى أن المدقق يمكن أن يصمم طلبات مصادقة للحصول على معلومات مؤيدة إضافية كنوع من الرد لمعالجة المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية بسبب الاحتيال على مستوى الإثبات.
- يشير معيار التدقيق الدولي 500 إلى أن المعلومات المؤيدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة، مثل المصادقات الخارجية، يمكن أن تزيد من التأكيد الذي يتم الحصول عليه من الأدلة الموجودة في السجلات المحاسبية أو من الإقرارات التي قدمتها الإدارة.

الهدف:

يهدف المدقق، عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، إلى تصميم وتنفيذ إجراءات للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وصلة.

التعريفات: لأهداف هذا المعيار، تكون للمصطلحات التالية المعاني المبنية أدناه:[1]

(أ) المصادقة الخارجية: أدلة تدقيق تم الحصول عليها كرد خطي مباشر من طرف ثالث (الطرف المصادق) على المدقق بصورة ورقية أو إلكترونية أو بأي صورة أخرى.

(ب) طلب المصادقة الإيجابية: طلب لكي يرد الطرف المصادق مباشرة على المدقق مشيرا إلى ما إذا كان الطرف المصادق موافقا أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو يقوم بتوفير المعلومات المطلوبة.

(ج) طلب المصادقة السلبية: طلب لكي يرد الطرف المصادق مباشرة على المدقق فقط في حال مخالفة الطرف المصادق للمعلومات الواردة في الطلب.

(د) عدم الرد: إخفاق الطرف المصادق في الرد، أو الرد الكامل، على طلب المصادقة الإيجابية أو طلب المصادقة العائد دون تسليم.

(هـ) الاستثناء: رد يشير إلى اختلاف بين المعلومات المطلوب مصادقتها أو الواردة في سجلات المنشأة والمعلومات المقدمة من قبل المنشأة المصادقة.

المتطلبات: يمكن إيجازها فيما يلي:

إجراءات المصادقة الخارجية

عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، التي تشمل ما يلي:[2]

(أ) تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها.

(ب) اختيار الطرف المصادق الملائم.

(ج) تصميم طلبات المصادقة، بما فيها تحديد أنه تم معالجة الطلبات بالشكل الملائم وتحتوي على معلومات الإرجاع للردود التي سيتم إرسالها إلى المدقق.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص444.*
[2] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص446.*

(د) إرسال الطلبات، بما فيها متابعة الطلبات حيثما أمكن، إلى الطرف المصادق.

رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة:

في حال رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب المصادقة فعلى المدقق أن:[1]

(أ) يستفسر عن أسباب رفض الإدارة والبحث أن أدلة تدقيق تثبت صحة ومنطقية أسبابه.

(ب) يقيم دلالات رفض الإدارة على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى.

(ج) القيام بإجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة موثوقة وذات علاقة.

إذا استنتج المدقق أن رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة غير معقول، أو كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عن طريق إجراءات تدقيق بديلة، فعلى المدقق الاتصال مع المكلفين بالرقابة وفقا لمعيار التدقيق الدولي 260 .

ويجب على المدقق أن يحدد أيضا دلالات التدقيق ورأي المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية: يمكن إيجارها فيما يلي:

موثوقية الردود على طلبات المصادقة

إذا حدد المدقق عوامل تؤدي على نشوء شكوك حول موثوقية الردود على طلب مصادقة ما، فعلى المدقق الحصول على أدلة تدقيق إضافية للتأكد من هذه الشكوك.

إذا قرر المدقق أن الرد على طلب المصادقة غير موثوق، فعلى المدقق تقييم دلالات تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة، بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى ذات العلاقة.

عدم الرد

في حال عدم الرد، يقوم المدقق بعمل إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة.

عندما يكون الرد على طلب مصادقة إيجابي ضروريا للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية.

[1] *المرجع السابق*، ص 447.

إذ قرر المدقق أن الرد على طلب مصادقة إيجابي ضروري للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تزود بأدلة التدقيق المطلوبة. وفي حال عدم حصول المدقق على هذه المصادقة، فعلى المدقق أن يحدد دلالات التدقيق ورأي المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705.

الاستثناءات

يجب على المدقق التحقق من الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تعتبر مؤشرا على البيانات الخاطئة.

المصادقات السلبية

تقدم المصادقات السلبية أدلة تدقيق أقل إقناعا من المصادقات الإيجابية. وعليه، لا يستخدم المدقق طلبات المصادقات السلبية كإجراء تدقيق وحيد وجوهري لتناول مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإثبات ما لم تكن كافة الأمور التالية موجودة:[1]

(أ) قيام المدقق بتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية على أنها متدنية وحصوله على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة على الإثبات ذات العلاقة.

(ب) أن تتألف مجموعة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية من عدد كبير من الشروط والمعاملات وأرصدة الحسابات الصغيرة والمتجانسة.

(ج)أن يكون من المتوقع وجود معدل استثناء متدني.

(د) عدم علم المدقق بالظروف أو الشروط التي قد تؤدي إلى رفض مستقبلي طلبات المصادقة السلبية لهذه الطلبات.

تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها

يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية تقدم أدلة تدقيق موثوقة وذات صلة، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة إضافية.

المعيار الدولي 510: عملية التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية–:

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول الأرصدة الافتتاحية في حالة كون البيانات المالية تدقق لأول مرة أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دققت من طرف مدقق آخر.

على المدقق عند التكليف بالتدقيق لأول مرة أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن:[2]

- الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية مثل: عدم ترصيد نتيجة السنة السابقة أو وجود رصيد افتتاحي لحسابات الأعباء أو النواتج...إلخ.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص 451.
[2] احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص229.

- أن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم تحويلها بشكل سليم إلى الفترة الحالية.
- أن البيانات الحسابية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت، أو أن التغييرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

إجراءات التدقيق:

إن كفاية وملائمة أدلة الإثبات التي يحتاج المدقق والمتعلقة بالأرصدة الافتتاحية تعتمد على:[1]

- ✓ البيانات المحاسبية المتبعة.
- ✓ ما إذا تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة.
- ✓ الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية بالنسبة إلى البيانات المالية للفترة الحالية.
- ✓ مخاطر الأخطاء الجوهرية في بيانات الفترة الحالية.

نتائج التدقيق وإعداد التقرير:

في حالة عدم استطاعة المدقق، وبعد قيامه بالإجراءات المشار إليها أعلاه من الحصول على أدلة إثبات كاملة وملائمة للأرصدة الافتتاحية فإن تقرير المدقق يجب أن يتضمن:[2]

1- رأيا متحفظا: ويذكر فيه مثلا :

- ✓ عدم الإشراف على الجرد الفعلي للمخزون.
- ✓ عدم الوصول على قناعة بكمية المخزون بواسطة إجراءات التدقيق الأخرى.

2- عدم إبداء الرأي.

3- إبداء رأي متحفظ وآخر غير متحفظ.

- هناك بعض الحالات التي تميز إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء رأي فيما يخص نتائج النشاط وإبداء رأي غير متحفظ حول المركز المالي: ويقوم المدقق مثلا يذكر:
  - عدم الإشراف على الجرد الفعلي للمخزون.
  - عدم التمكن من الوصول إلى قناعة بكميات المخزون بواسطة إجراءات التدقيق الأخرى.
  - والنتيجة: عدم إمكانية إبداء رأي يتعلق بنتيجة النشاط أو بالتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ.

ومن جهة أخرى:

[1] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب 10، مرجع سابق، ص200.
[2] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص185.

- الميزانية تعبر بصورة حقيقة وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة الجوانب الجوهرية) عن المركز المالي للمؤسسة.
- في حالة عدم تطبيق البيانات المحاسبية الخاصة بالفترة الجارية والمتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بشكل ثابت وفي حالة وجود أخطاء جوهرية في الأرصدة الافتتاحية وعدم تسويتها من قبل الإدارة وعدم الإفصاح عنها بالشكل الملائم فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي معاكسا حسب الحالة.

المعيار 520: الإجراءات التحليلية:

الهدف من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق، فعلى المدقق تطبيقها في مرحلة التخطيط والمراجعة الشاملة قبل إصدار التقرير. وتعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب والمؤشرات المهمة مثل العلاقات والتي تكون متعارضة مع معلومات أخرى أو مخالفة للمنشآت وتضم[1]:

- ✓ مقارنة معلومات الدورة مع معلومات الدورة الماضية.
- ✓ مقارنة النتائج الفعلية مع تلك المتوقعة من الموازنات التقديرية أو توقعات المدقق. مثلا: قيام المدقق باحتساب الرصيد المتوقع للمصاريف المسجلة.
- ✓ مقارنة النسب المالية للمؤسسة مع النسب السائدة في نفس القطاع الاقتصادي.
- ✓ مقارنة البيانات المالية بأخرى غير مالية مثل: مصاريف المستخدمين مع عدد الموظفين، إيرادات فندق من احتساب عدد الغرف مضروب في معدل سعر الغرفة ومعدل نسبة التشغيل.

المعيار 530: أخذ عينات التدقيق:

يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات حول طريقة استعمال عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى. حيث توجد ثلاث أشكال لعملية اختيار المفردات: [2]

- التدقيق بنسبة 100% وتسمى بالاختبارات الجوهرية : ويستعمل مع القيم العالية أو في حالة وجود مخاطر هامة.
- اختبار بعض البنود مثلا :
  - البنود ذات القيم العالية وذات خصائص معينة.
  - بعض البنود التي تستخدم للحصول عل معلومات عن طبيعة المنظمة وعملياتها ومخاطر الرقابة.

[1] منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ص189.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان،2000، ص170.

- بعض البنود من أجل اختبار الأنشطة الرقابية.

 استخدام العينات "المعاينة" وهي ضرورية خاصة في حالة كبر حجم المشروع وتعدد عملياته وهذا ما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف وزيادة الوقت.

كما لا تدخل ضمن مسمى المعاينة الإجراءات التحليلية وعملية القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين.

ولكن يمكن القول بأن المعاينة ترافقها مخاطر ناتجة عن احتمال خروج المدقق نتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع، هاته المخاطر لا يمكن إلغاءها ولكن يمكن تخفيضها وذلك باختيار عينة ممثلة للمجتمع.

وفي الحقيقة فإن المدقق لا يستطيع أن يعرف أن العينة التي اختارها ممثله للمجتمع أم لا، إلا بعد الانتهاء من المعاينة، ولكن زيادة احتمال التمثيل للمجتمع عن طريق زيادة الحذر عند تصميم، اختيار، اختبار وتقييم العينة يجب أن تكون خصائصها تطابق خصائص المجتمع.

فمثلا، إذا كان المدقق يختبر فواتير المشروبات للتحقق من وجود ختم بعبارة (مدفوع) على كل فاتورة شراء تم دفع قيمتها، وكان مجتمع الفحص يتكون من 200 فاتورة شراء، وكان لدينا معلومات بأن هناك 8 فواتير غير مسددة (أي بنسبة 4% من المجتمع).

إذا اختار المدقق عينة مكونة من50 مفرده ووجدت فاتورتين في العينة غير مختومة (غير مسددة) فهذا يعني أن العينة ممثلة تماما للمجتمع (نسبة الخطأ 4%).

أما إذا اكتشفت فاتورة واحدة أو 3 فواتير غير مختومة فتكون العينة ممثلة للمجتمع تقريبا.

أما إذا لم توجد أي فاتورة أو وجدت 4 أو أكثر فواتير فهذا يعني أن العينة غير ممثلة للمجتمع.

يؤدي عدم تمثيل العينة للمجتمع أو أن نسبة تمثيلها له غير غالبة إلى مخاطر المعاينة. والجداول المتضمنة في الملاحق 07+08+09+10 توضح ذلك أكثر.

قد يكون سبب المخاطر هو المدقق نفسه أو مساعديه بسبب عدم قدرته على تمييز الانحرافات أو الأخطاء الموجودة في العينة أو عدم استخدام إجراءات التنسيق المناسبة وبالتالي يؤدي ذلك إلى وجود مخاطر غير مرتبطة بعملية المعاينة ولكن مرتبطة بقدرة وكفاءة المدقق. [1]

المخاطر المرتبطة بالعينات: نستطيع حصرها في خطرين: [2]

1- *المخاطر المرتبطة بالاختبارات التفصيلية*: وهي قسمين:

[1] سالم إسماعيل محمد أبو شوارب، بحث بقسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية في غزة –استخدام العينات في التدقيق، 2012، ص 04.
[2] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016*، مرجع سابق، ص473.

1.1 : مخاطر الرفض الخاطئ:

وهي أن يخرج المدقق نتيجة من العينة مثلا بأن رصيد حساب معين محرف ماديا (يحتوي على أخطاء هامة) بينما واقع المجتمع لهذا الرصيد (لو أجري فحص شامل) لا يحتوي على تحريفات مادية، قد يؤدي ذلك بالمدقق لتوسيع حجم العينة وبالتالي زيادة تكاليف التدقيق مما يؤدي إلى التأثير على كفاءة عملية التدقيق.

1 .2 : مخاطر القبول الخاطئ:

وهي أن يخرج المدقق من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريفات مادية بينما واقع مجتمع هذا الرصيد لو فحص فحصا شامل فإنه يحتوي على تحريفات مادية، ويؤثر ذلك أيضا على فاعلية عملية التدقيق لأن نتيجة حكم المدقق لم تكن صحيحة.

2- *مخاطر مرتبطة باختبارات الرقابة* : وهي بدورها قسمين:

2-1 مخاطر زيادة الاعتماد :

وتعني مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جدا، وهي ناتجة عن تقييم المدقق لمخاطر الرقابة بناءا على العينة بمستوى يزيد عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة ومعنى ذلك أن الإجراءات الرقابية في نظام الرقابة الداخلية غير كافية مقارنة بمستوى مخاطر الرقابة المقدرة خلال عملية التخطيط ولو كانت إجراءات الرقابة كافية فإن قرار المدقق بزيادة الاعتماد عليها هو قرار سليم.

2-2 مخاطر قلة الاعتماد :

وتعني مخاطر تقييم الرقابة بشكل مرتفع جدا وهي ناتجة عن تقييم المدقق لمخاطر الرقابة بناءا على العينة بمستوى تقل عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة. ومعنى ذلك أن نظام الرقابة الداخلية فعال بما يتناسب مع مستوى مخاطر الرقابة المقدرة في عملية التخطيط.

ولو كانت الإجراءات الرقابية الموضوعة غير كافية فكان قرار المدقق بتقييم مخاطر الرقابة بمستوى يقل عن المستوى المخطط سليما.

طرق المعاينة: وتوجد هناك طريقتين:[1]

1- *الطريقة الحكمية (غير الإحصائية)* 2- الطريقة الإحصائية

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص482.

الطريقة الحكمية (غير الإحصائية):

وتعتمد على حكم المدقق بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة، طريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها، لذا من عيوبها أنها لا تمكن المدقق من الخروج بنتائج كمية ولا توفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقويم النتائج للعينة.

الطريقة الإحصائية :

وتعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة، وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية، حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل موضوعي أكثر من الطريقة الحكمية، كما تمكن المدقق في قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي، وتساعد على اختيار عينة مناسبة لمجتمع الدراسة.

أساليب اختيار مفردات العينة: يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

- *الأسلوب غير الإحصائي (غير الاحتمالي):*

فيعني استخدام الحكم المهني بشكل كامل في اختيار مفردات العينة مثال:

- ✓ اختيار نسبة 5% من البنود مصادفة.
- ✓ اختيار العناصر المهمة مثل أعلى 10% أرصدة للمدينين.

الأسلوب الإحصائي (الاحتمالي):

يعني إعطاء نسبة احتمال لكل مفردة من مفردات المجتمع، ويتم اختيار المفردات بشكل عشوائي، وتجد تحتها عدة أساليب أهمها:

2-1:**الاختيار العشوائي:**

وهي إعطاء فرصة متساوية لجميع المفردات لتكون ضمن مفردات العينة، وتعتمد على جداول الأرقام العشوائية.

2-2:**العينة المنتظمة:**

يتم فيها تقسيم حجم المجتمع على حجم العينة، ويتم اختيار أول مفردة بطرقة عشوائية ثم اختيار باقي المفردات بإضافة المدى (ناتج القسمة) في كل مرة.

[1] المرجع *السابق*، ص470.

2-3 الاختيار الطبقي:

وتستخدم إذا كان مجتمع الفحص غير متجانس، فيقسم المجتمع لطبقات متجانسة مثل المدينين يمكن تقسيمهم حسب فئات للأرصدة، ثم نختار عينة منتظمة من كل طبقة أو بالجداول العشوائية.

2-4: الاختيار العنقودي:

حيث يقسم المجتمع إلى مجموعات (عناقيد) ويتم اختيار مجموعات تمثل هذه العناقيد ومن ثم نختار عينة من كل مجموعة ويجري فحص واختيار العينة.

فإذا كانت أوراق القبض على سبيل المثال تحفظ في ملفات، فيتم اختيار ملف ومن ثم اختيار عينة من هذا الملف.

المعيار 540: تدقيق التقديرات المحاسبية

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول تدقيق التقديرات المحاسبية الموجودة في البيانات المالية، وليس المقصود منه تطبيقه لفحص المعلومات المستقبلية. فالتقدير المحاسبي يعني التقدير لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس مثل:[1]

- مخصصات تدني قيمة التثبيتات والذمم المدينة.
- الإيراد المستحق.
- الضريبة المؤجلة.
- مخصص الخسائر المتوقعة من الدعاوى القضائية على المؤسسة.
- وتعتبر الإدارة هي المسؤول عن التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية.

طبيعة التقديرات المحاسبية:

هناك بعض التقديرات بسيطة مثل مصاريف الإيجار المستحق، وأخرى معقدة مثل مخصص المخزون البطيء أو الميت (الراكد).

تقوم الإدارة دوريا بإعادة النظر في التقديرات المحاسبية مثل: إعادة تقدير الأعمار الإنتاجية المتبقية للأصول الثابتة، مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات والتعديل عند الضرورة.

إن عدم التأكد أو النقص في المعلومات قد يجعل من التقديرات عمل غير ممكن، وبالتالي على المدقق أخذ ذلك بالاعتبار عند إعداد تقريره.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص232.

إجراءات التدقيق:

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية معتدلة في ظل الظروف المحيطة، وأن الإفصاح قد تم بشكل مناسب.

على المدقق تبني الأساليب التالية عند تدقيق التقدير المحاسب:[1]

1- مراجعة واختيار الطريقة والافتراضات التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقدير.

2- استخدام تقدير مستقل ومقارنته مع تقدير الإدارة.

3- فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به.

تقييم نتائج إجراءات التدقيق:

على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير، وفيما إذا كان منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي يتم الحصول عليها خلال عملية التدقيق، والأحداث اللاحقة مع وجود هامش أو مجال للنتائج المقبولة على ألا يكون موضوعيا. أما إذا كان الاختلاف غير معقول فإن المدقق يطلب من الإدارة تعديل التقدير وإلا فإنه يعتبر خطأ جوهريا.[2]

المعيار 550: الأطراف ذات العلاقة:

والغرض من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الأطراف.

فعلى المدقق إنجاز إجراءات التدقيق المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بتحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها من قبل تأثير المعاملات المهمة للأطراف ذات العلاقة على البيانات.

وقد جاءت في المعيار الدولي للمحاسبة IAS24 التعاريف المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، حيث تعتبر هذا الأخير الأطراف ذات علاقة في حالة إمكانية أحد الأطراف السيطرة على الطرف الآخر، أو ممارسة تأثير مهم على قراراته المالية أو التشغيلية.

وتتمثل المعاملات معها في تحويلات فيما بينها.

وجود الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها:

على المدقق مراجعة البيانات التي توفرها الإدارة فيما يخص الأطراف ذات العلاقة للتأكد من كمالها وهذا من خلال: [3]

[1] المرجع السابق، نفس الصفحة.
[2] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص128.
[3] محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشاة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص207.

- مراجعة أوراق عمل الدورة السابقة للاطلاع على الأطراف ذات العلاقة المعروفة.
- مراجعة الإجراءات التي تتبعها المؤسسة لتحديد الأطراف ذات العلاقة.
- الاستفسار عن ارتباط المدراء والمسئولين بمنشآت أخرى.
- الحصول على أسماء المساهمين الرئيسيين.
- مراجعة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة.
- الاستفسار عن الأطراف ذوي العلاقة الإضافيين من خلال المدققين السابقين.
- مراجعة إفصاحات المؤسسة عن العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة ومدى كفايتها.

المعاملات مع الأطراف ذلك العلاقة:

يجب الانتباه إلى المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة سواء التي توفرها الإدارة أو المعاملات الأخرى غير المحددة، وكذا كفاية إجراءات الضبط على هذه المعاملات.

وهناك عدة معاملات غير اعتيادية والتي تشير إلى وجود أطراف ذات علاقة غير محددين سابقا مثل[1]:

- معاملات ذات شروط تجارية غير اعتيادية، مثل الأسعار، نسب الفائدة، الضمانات وشروط التسديد.
- معاملات تفتقد لسبب تجاري لحدوثها.
- معاملات تختلف جوهريا عن الأسلوب الاعتيادي.
- معاملات مع بعض الموردين أو العملاء ذات حجم كبير مقارنة بالآخرين.

نتائج وتقارير التدقيق:

في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف، أو استنتاجه بأن الإفصاح عنها في البيانات المالية كان غير مناسب، فإن على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره والأخذ بعين الاعتبار ما يمكن أن يترتب على ذلك من نتائج.

المعيار الدولي 560: الأحداث اللاحقة:

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة وتأثيرها على البيانات المالية، وتقريره النهائي، وأخذ بعين الاعتبار المعيار الدولي للمحاسبة "10IAS" الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.[2]

[1] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 149.
[2] حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سابق، ص144.

وتنقسم الأحداث اللاحقة إلى:[1]

1- أحداث تقع حتى تاريخ تقرير المدقق.

2- أحداث مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم المالية.

3- أحداث مكتشفة بعد صدور القوائم المالية.

4- طرح القوائم المالية للجمهور.

1-الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق :

على المدقق إنجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث الواقعة بين تاريخ الميزانية وتقرير المدقق قد تم تشخيصها، وخاصة تلك الأحداث التي تتطلب إجراءات تسوية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، ويشمل ذلك:

- ✓ الاطلاع على محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق المنعقدة بعد نهاية الفترة.
- ✓ الاطلاع على الميزانيات التقديرية، وتوقعات التدفقات النقدية.
- ✓ توسيع الاستفسارات الشفوية أو المكتوبة من محامي المؤسسة عن الدعاوي والمتطلبات.
- ✓ الاستفسارات من الإدارة عن:
  - التنازلات الفعلية عن التثبيتات أو التخطيط لها.
  - التخطيط لإصدار أسهم أو سندات جديدة أو الدخول في اتفاقيات للدمج أو التصفية.

وفي حالة اكتشاف المدقق لأحداث لها تأثير جوهري على البيانات المالية، فعليه دراسة ما إذا تم التعرف بشكل مناسب، والإفصاح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية.

حقائق مكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم المالية :

لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو أية استفسارات حول البيانات المالية بعد تاريخ المدقق، بل تقع المسؤولية كاملة على عاتق الإدارة بإعلام المدقق بها.

وعند إعلامه من قبل إصدار القوائم المالية، على وقائع قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب عليه دراسة ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، ومناقشة الأمر مع الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

وعند قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، يقوم المدقق بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة، وإذا لم تقم الإدارة بالتعديل فإن على المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو عكسيا في تقريره.

[1] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص 208-214.

حقائق مكتشفة بعد إصدار القوائم المالية :

في حالة إعلام الإدارة المدقق بعد إصدار القوائم المالية بوقائع كانت موجودة في تاريخ المدقق والتي كان اكتشافها في ذلك الوقت قد يؤدي بالمدقق إلى تعديل تقريره، فإن على المدقق دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل القوائم المالية ومناقشة الأمر مع الإدارة.

إذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعليه القيام بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.

يجب أن يتضمن التقرير الجديد فقرة خاصة حول موضوع التعديل وأسبابه.

إذا لم تقم الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعلى المدقق إعلام الإدارة العليا بالإجراءات القانونية التي سيتخذها لمنع الاعتماد مستقبلا على تقريره.

ولكن إذا اقترب إصدار القوائم المالية التالية، فقد لا يكون من الضروري تعديل البيانات المالية وإصدار تقرير جديد، بشرط أن يتم الإفصاح فيها بشكل مناسب عن الموضوع.

طرح القوائم المالية على الجمهور:

في الحالات المتضمنة طرح الأوراق المالية على الجمهور، يجب على المدقق مراعاة المتطلبات القانونية التي تخصه في هذا الإطار مثل القيام بإجراءات تدقيق إضافية لغاية تاريخ وثيقة العرض النهائية.

المعيار 570: المنشأة المستمرة:

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق حول احترام فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية.

فيساعد تقرير المدقق في إضفاء الثقة على البيانات المالية، ولكن لا يعتبر ضمانا لاستمرارية المؤسسة مستقبلا.

ففي غياب معلومات عكسية، يفترض بأن المؤسسة مستمرة في نشاطها في المستقبل القريب، أي أن الأصول والخصوم تسجل على أساس أن المؤسسة تستطيع تحقيق أصولها وتسديد التزاماتها بالطرق الاعتيادية للعمل، وفي حالة العكس، فإن المؤسسة قد لا تستطيع تحقيق أصولها بالمبالغ المسجلة، كما قد يكون هناك تغيير في مبالغ الالتزامات وتاريخ استحقاقها، وبالتالي فإن مبالغ الأصول والخصوم وتصنيفها في البيانات المالية قد يحتاج إلى تعديل.

ملائمة فرض الاستمرارية:

هناك العديد من مؤشرات المخاطر التي تؤدي إلى الشك حول استمرارية المؤسسة، ونذكر منها:[1]

مؤشرات مالية:

- تسجيل خسائر ضخمة.
- الاعتماد بشكل كبير على العروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
- ظهور النسب المالية الأساسية بنتائج سلبية.
- تأخر توزيعات الأرباح، وتسديد الديون.
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية أو استثمارات ضرورية أخرى.

مؤشرات تشغيلية:

- تسجيل استقالة الكثير من الإداريين القادة.
- فقدان سوق رئيسي.
- الوقوع في مشاكل العطالة ونقص التجهيزات.

مؤشرات أخرى:

- دعاوي قضائية معلقة ضد المؤسسة، والتي في حال نجاحها قد تنتج عنها أحكام تعويضية كبيرة.
- تغييرات في التشريع أو السياسات الحكومية في المجال الذي تشتغل به المؤسسة.

أدلة الإثبات:

عندما يثار شك حول ملائمة فرض الاستمرارية، يجب على المدقق بأن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لإزالة الشك حول قدرة المؤسسة على الاستمرار في العمل في المستقبل القريب، من خلال إجراءات إضافية، ومن بينها:[2]

- تحليل الربحية والسيولة.
- مراجعة الأحداث اللاحقة وتحليلها.
- مراجعة اتفاقيات القروض وشروط السندات وما إذا كان هناك أي إخلال في تطبيقها.
- الاستفسار من محامي المؤسسة حول الدعاوي القضائية والمطالبات.
- مقارنة النتائج المحققة مع النتائج المتوقعة.

[1] رشا حمادة، دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد13، جانفي2003، ص02.
[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص238

نتائج وتقارير التدقيق:

في حالة اعتقاد المدقق بأن فرض الاستمرارية ملائم فعليه دراسة فيما إذا كانت العوامل التي أدت إلى الاعتقاد تحتاج إلى إفصاح في القوائم المالية، وفي حالة عدم الإفصاح المناسب، فإن على المدقق إبداء رأي أي متحفظ أو سلبيا حسبما يراه مناسبا.

أما إذا اعتقد بأن الشك بفرض الاستمرارية لم يتم إزالته بشكل مناسب فعليه التأكد من كفاية الإفصاح عن الظروف التي أثارت الشك لديه، ويقوم بإبداء رأي غير متحفظ وتعديل تقريره بإضافة فقرة تأكيد الشك حول الاستمرارية، مشيرا إلى البيانات مالية التي تدل على ذلك مثل: الخسارة الكبيرة، رأس المال العامل السلبي...إلخ.

أما إذا كان الإفصاح غير ملائما في القوائم المالية، فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو عكسيا أيهما مناسب.[1]

المعيار 580: الإقرارات الخطية:

أهم ما جاء في هذا المعيار ما يلي:[2]

اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن البيانات المالية:

على المدقق أن يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية، وأنها قد قامت بالمصادقة على القوائم المالية.

إقرارات الإدارة كدليل إثبات:

يجب أن تكون هاته الإقرارات خطية حول الأمور الهامة في الحالات التي يتعذر فيها وجود إثباتات أخرى كافية.

وعلى المدقق في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة إثبات أخرى أن يتقصى أسباب ذلك، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر في مصداقية الإقرارات المقدمة.

توثيق إقرارات الإدارة:

يعتبر الإقرار الخطي أفضل من الشفوي كدليل إثبات، ويمكن أن يأخذ أحد الأشكال التالية:

1- إقرار خطي مباشرة من الإدارة.

2- رسالة من المدقق يوجز فيها فهم المدقق لإقرارات الإدارة الشفوية، مصادق عليها من قبل الإدارة.

3- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المماثلة ذات الصلة بالموضوع.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص244.
[2] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص185-188.

الإجراءات المتخذة في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات:

في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار الذي يعتقد المدقق بأنه ضروري فإن ذلك سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق وعلى المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي. والملحق 11 يبين نموذج لإقرارات الإدارة.

المبحث الرابع: الاستفادة من أعمال مهنيين آخرين.

ويضم المعايير 600, 610 و620.

المعيار 600: الاستفادة من عمل مدقق آخر

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات في حالة قيام المدقق المسئول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمنشأة بالاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن البيانات المالية للمنشأة.

عند استفادة المدقق الأساسي مع عمل المدقق الآخر، على المدقق الأساسي أن يحدد كيفية تأثير عمل المدقق الآخر على عملية التدقيق.

(المدقق الأساسي) هو المدقق المسئول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية لمنشأة معينة، عندما تتضمن هذه البيانات المالية معلومات مالية لجزء أو لعدة أجزاء ثم تدقيقها من قبل مدقق آخر.

المدقق الآخر هو المدقق، عدا المدقق الأساسي الذي تتحدد مسؤوليته في تقديم تقرير حول المعلومات المالية لأحد الأجزاء والتي ستظهر ضمن البيانات المالية المدققة من قبل المدقق الأساسي، ويندرج ضمن المدققين الآخرين للمكاتب الزميلة، في حالة استعمالها أو عدم استعمالها نفس الاسم، والمكاتب المراسلة إضافة إلى المدققين غير التابعين.

(أحد الأجزاء) يعني قسم أو فرع أو شركة تابعة أو مشاركة أو شركة زميلة أو منشأة أخرى تندرج معلوماتها المالية ضمن البيانات المدققة من قبل المدقق الأساسي.

الموافقة على القيام بمسؤولية المدقق الأساسي:

- يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمدقق أساسي، ولهذا الغرض يجب على المدقق دراسة ما يلي:[1]

[1] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، *مرجع سابق*، ص289-290.

1- الأهمية النسبية لجزء البيانات المالية والتي سيقوم المدقق الأساسي بتدقيقها.

2- بدرجة معرفة المدقق الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء.

3- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية للأجزاء والتي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر.

4- القيام بالإجراءات الإضافية المشار إليها في هذا المعيار الدولي للتدقيق والمتعلقة بالأجزاء المدققة من قبل المدقق الآخر، والتي ينتج عنها مساهمة هامة من قبل المدقق الأساسي بمشاركة مهمة في مثل هذا التدقيق.

إجراءات المدقق الأساسي:

- عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر، يجب على المدقق الأساسي مراعاة الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة به.
- على المدقق الأساسي إعلام المدقق الآخر بما يلي:[1]

1- متطلبات الاستقلالية لكل من المنشأة والجزء، والحصول على إقرار خطي بالاستجابة لذلك.

2- مجال الاستفادة من عمل المدقق الآخر وتقاريره، والقيام بالترتيبات الكافية لتنسيق جهودهما في مرحلة التخطيط الأولي لعملية التدقيق، وعلى المدقق الأساسي إعلام المدقق الآخر ببعض الأمور التي تحتاج إلى مراعاة خاصة، والإجراءات المطلوبة لتشخيص المعاملات الجارية داخل نطاق الشركة والتي قد يتطلب الإفصاح عنها، والجدول الزمني لإنجاز عملية التدقيق.

3- المتطلبات المحاسبية والتدقيقية وتقديم التقارير، مع الحصول على إقرار خطي بالاستجابة لهذه المتطلبات.

- يجب قيام المدقق الأساسي بدراسة النتائج الهامة لعمل المدقق الآخر.

التعاون بين المدققين:

- يجب أن يتعاون المدقق الآخر مع المدقق الأساسي، وذلك لمعرفته بالسياق الذي سيستفيد المدقق الأساسي منه، فمثلا على المدقق الآخر لفت نظر المدقق الأساسي لأي جانب من عمل المدقق الآخر الذي لم يستطع القيام به بالصورة المطلوبة، وبصورة مماثلة واستنادا إلى الاعتبارات القانونية والمهنية فإن

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سابق، ص142.

المدقق الآخر يحتاج إلى الإحاطة بأية أمور وصلت إلى علم المدقق الأساسي والتي قد يكون لها تأثيرا مهما على عمل المدقق الآخر.[1]

اعتبارات إعداد التقرير:

- عندما يستنتج المدقق الأساسي بأنه لا يمكن الاستفادة من عمل المدقق الآخر، وأن المدقق الأساسي لم يتمكن من إنجاز إجراءات إضافية كافية تتعلق بالمعلومات المالية لأحد المكونات التي تم تدقيقها بواسطة المدقق الآخر، فيجب عليه في هذه الحالة إبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي بسبب وجود قيود حول نطاق التدقيق.

توزيع المسؤولية:

- بينما يعتبر الالتزام بالإرشادات الواردة في الفقرات السابقة أمرا مرغوبا فيه، فإن التشريعات المحلية في بعض البلدان تسمح للمدقق الأساسي أن يعتمد على تقرير المدقق الآخر فقط والمتعلق بتدقيق أحد المكونات، أو عدد منها وذلك عند إبداء رأيه في البيانات المالية ككل وعند قيام المدقق الأساسي بذلك، فإن من الضروري أن يتضمن تقرير المدقق الأساسي إشارة واضحة إلى هذه الحقيقة، كذلك يجب أن يشير التقرير إلى حجم جزء البيانات المالية التي تم تدقيقها من قبل المدقق الآخر.

المعيار 610: استخدم عمل المدققين الداخليين:

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات للمدققين الخارجيين لمراعاة عمل التدقيق الداخلي، إن هذا المعيار الدولي للتدقيق لا يتعامل مع حالات قيام موظفين من التدقيق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجية.

يجب على المدقق الخارجي مراعاة فعاليات التدقيق الداخلي وتأثيراتها، إن وجدت، على إجراءات التدقيق الخارجية.

نطاق وأهداف التدقيق الداخلي:

يتباين نطاق وأهداف التدقيق الداخلي بشكل واسع، ويعتمد ذلك على حجم وهيكلية المنشأة ومتطلبات إدارتها وتتضمن فعاليات التدقيق واحدا أو أكثر مما يلي:[2]

[1] حسين دحدوح، حسين القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص371.
[2] احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص97.

- مراجعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي: إن وضع نظام محاسبي ونظام ضبط داخلي ملائمين واللذان يتطلبان اهتماما متواصلا، وهو من مسؤوليات الإدارة وعادة ما يكلف التدقيق الداخلي بمسؤوليات خاصة من قبل الإدارة لغرض إعادة النظر بهاذين النظامين ومراقبة تطبيقاتهما وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرهما.

- اختيار المعلومات المالية والتشغيلية: وهذا قد يتضمن مراجعة بالوسائل المستعملة لتشخيص وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات، والاستفسار الخاص ببنود منفردة، بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.

- مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة.

- مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى.

العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي:

- إن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل الإدارة وأن أهدافه تختلف عن أهداف المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه لتقديم تقرير بشكل مستقل، حول البيانات المالية وتتباين أهداف ووظائف التدقيق الداخلي حسب متطلبات الإدارة، أما الاهتمام الرئيسي للمدقق الخارجي فهو عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

- ومع ذلك فإن بعض الوسائل لتحقيق الأهداف الخاصة بكل منهما غالبا ما تتشابه، ولذا فإن كثيرا من أوجه عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية.

- يعتبر التدقيق الداخلي جزءا من المنشأة وبغض النظر عن درجة استقلالها الذاتي وموضوعيته فإن التدقيق الداخلي لا يستطيع الوصول إلى نفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المدقق الخارجي عند إبداء رأيه في البيانات المالية. إن المدقق الخارجي يتحمل منفردا مسؤولية إبداء الرأي بعملية التدقيق، ولا تقلل من هذه المسؤولية أية استفادة من عمل التدقيق الداخلي كما وأن كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة من المدقق الخارجي.

الفهم والتقييم الأولي للتدقيق الداخلي:

- يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهاج فعال لإنجازه.

خلال عملية التخطيط للتدقيق، يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي للبيانات المالية في مجالات محددة لغرض الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز التقييم الأولي فإن العوامل المهمة هي:[1]

1-الموقع في الهيكل التنظيمي:

الموقع الخاص للتدقيق الداخلي في المنشأة وتأثير ذلك على قابليته ليكون موضوعيا. إن الحالة المثالية هي ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وأن يكون متحررا من أية مسؤولية تشغيلية ويجب النظر بدقة في أية تقييدات أو عوائق تضعها الإدارة أمام التدقيق الداخلي وعلى الخصوص فإن من الضروري أن يكون للمدققين الداخليين حرية الاتصال بشكل كامل مع المدقق الخارجي.

2- **نطاق الوظيفة:** طبيعة ومدى المهام المكلف بها التدقيق الداخلي، حيث يحتاج المدقق الخارجي كذلك إلى دراسة فيما إذا كانت الإدارة تعتمد على توصيات التدقيق الداخلي وما هي الأدلة المعززة لذلك.

3-الكفاءة الفنية:

فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد أنجز من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب للعمل كمدققين داخليين، فمثلا قد يقوم المدقق الخارجي بفحص سياسات توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.

4- العناية المهنية اللازمة:

فيما إذا كان التدقيق الداخلي قد خطط له وأشرف عليه وتمت مراجعته وتوثيقه، حيث يراعى وجود أدلة وبرامج للتدقيق وأوراق عمل مناسبة.

[1] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص278-279.

5- توثيق الاتصال والتنسيق:

عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل التدقيق الداخلي، يحتاج المدقق الخارجي لدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة، ومناقشتها في أبكر مرحلة ممكنة، وفي حالة كون عمل التدقيق الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي، فمن المفضل أن يتم الاتفاق مسبقا على توقيت مثل هذا العمل ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق المقترحة لاختيار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات المراجعة وإعداد التقارير.

تزداد فعالية التنسيق مع التدقيق الداخلي، إذا عقدت الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال الفترة ويحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وأن يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي، والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي وبالمثل فإنه في العادة يقوم المدقق الخارجي بإعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر على التدقيق الداخلي.

تقييم واختبار عمل التدقيق الداخلي:

- عندما ينوي المدقق الخارجي الاستفادة من عمل معين للتدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه تقييم واختبار هذا العمل للتأكد من كفايته لأغراض المدقق الخارجي.
- إن تقييم العمل المعين للتدقيق الداخلي يتضمن دراسة ملائمة لنطاق العمل والبرامج ذات العلاقة، وفيما إذا كان التقييم الأولي للتدقيق الداخلي لازال مناسبا، هذا التقييم قد يتضمن دراسة فيما إذا كان:[1]

1- قد تم إنجاز العمل من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمراجعين داخليين، وإن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب.

2- قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساسا معقولا للنتائج التي تم التوصل إليها.

3- إن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة، وإن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز.

4- إن الاستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة التدقيق الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

[1] كتيب *للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص 701.

المعيار 620: الاستفادة من عمل خبير.

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل إثبات.

عند الاستفادة من عمل منجز بواسطة خبير، يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل كاف لأغراض عملية التدقيق.

- خبير: يعني شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير مجال المحاسبة والتدقيق.

الخبير قد يكون:[1]

- مكلفا من قبل المنشأة.
- مكلفا من قبل المدقق.
- موظفا لدى المنشأة.
- موظفا لدى المدقق.

تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير:

- قد يحتاج المدقق خلال عملية التدقيق إلى أن يحصل على أدلة إثبات، بالتعاون مع المنشأة أو بصورة مستقلة على شكل تقارير أو أراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي:[2]

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول، كالأراضي والمباني، والمصانع والآلات، والأعمال الفنية والأحجار الكريمة.
- تحديد الكميات أو حالة بعض الأصول، مثلا المعادن المخزنة على شكل أكوام، المعادن الدفينة والاحتياطات النفطية، العمر الإنتاجي المتبقي للمصانع والآلات.
- تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة، مثل التقييم الاكتواري في التأمين.
- قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم إنجازه في المقاولات تحت الإنجاز.
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

- عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير، على المدقق مراعاة:[3]

[1] *نفس المرجع*، ص 704.
[2] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص196-197.
[3] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص283.

1- الأهمية النسبية للبند موضع التدقيق بالنسبة للبيانات المالية.

2- مخاطر وجود معلومات خاطئة استنادا إلى طبيعة وتعقيد الأمر موضع التدقيق.

3- كمية ونوعية أدلة الإثبات الأخرى المتوفرة.

كفاءة وموضوعية الخبير:

- عندما يخطط المدقق الخارجي للاستفادة من عمل الخبير، على المدقق تقييم الكفاءة المهنية للخبير، وهذا يتضمن الأخذ بعين الاعتبار ما لدى الخبير من:[1]

1- الشهادات المهنية أو ترخيص المزاولة الصادرة من الهيئة ذات العلاقة، أو عضويته فيها.

2- الخبرة والسمعة في المجال الذي يسعى المدقق للحصول على دليل إثبات فيه.

- على المدقق تقدير موضوعية الخبير.
- إن مخاطر ظهور ضعف في موضوعية الخبير سوف تزداد في حالة كون الخبير:

1- موظفا لدى المنشأة.

2- تابعا للمنشأة بطريقة أخرى، مثل كونه معتمدا على المنشأة ماليا، أو أن لديه استثمارات في المنشأة.

نطاق عمل الخبير:

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تفيد بأن نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية التدقيق، وقد يتم الحصول على أدلة من خلال مراجعة بنود تكليف الخبير والتي غالبا ما تندرج في التعليمات المكتوبة المرسلة من المنشأة إلى الخبير، وقد غطى هذه التعليمات أمورا عديدة مثل:[2]

- أهداف ونطاق عمل الخبير.
- موجز عام بالأمور الخاصة التي يتوقع المدقق بأن تقرير الخبير سيغطيها.
- الاستخدام المنشود المتوقع للمدقق من عمل الخبير. بما في ذلك إمكانية الاتصال بطرف ثالث بشأن هوية الخبير ومدى علاقته بالعمل.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص 711.
[2] حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص209.

- مدى تمكن الخبير من الوصول أو الاطلاع على السجلات والملفات المناسبة
- إيضاح علاقة الخبير مع المنشأة إن وجدت.
- سرية معلومات المنشأة.
- معلومات حول الفرضيات والطرق المنوي استخدامها من قبل الخبير، ومدى انسجامها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة.

المبحث الخامس: نتائج وتقارير التدقيق:

ويضم المعايير 700، 701، 705, 706, 710, 720.

المعيار 700: تقارير المدقق حول البيانات المالية

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي قام به مدقق مستقل لبيانات منشأة ما.

- يجب على المدقق مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول البيانات المالية.
- يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأي مكتوب واضح حول البيانات المالية ككل.

I- العناصر الأساسية في تقرير المدقق:

- يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية، مدرجة حسب طريقة عرضها المألوفة:[1]

1- عنوان التقرير.

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير.

3- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

أ: تحديد البيانات المالية المدققة.

ب: بيان مسؤوليات إدارة المنشأة ومسؤوليات المدقق.

[1] غسان المطارنة، مرجع سابق، ص120-122

4- فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق):

أ: الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة.

ب: وصف للعمل الذي قام المدقق بإنجازه.

5- فقرة الرأي وتحتوي على إبداء الرأي حول البيانات المالية.

6- تاريخ التقرير.

7- عنوان المدقق.

8- توقيع المدقق.

ومن المرغوب فيه وضع قياس موحد لشكل ومضمون تقرير المدقق، لأن ذلك سيساعد في تعزيز فهم القارئ وتشخيص أية ظروف غير اعتيادية عند حدوثها.

1- عنوان التقرير:

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له، وقد يكون من الملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين مثل تلك الصادرة عن موظفي المنشأة، أو عن مجلس الإدارة أو من تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل.

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير:

يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

3- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية.

يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة[1] وتصريحا بان مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها.

4- فقرة النطاق:

يجب إن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم.

يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية.

يجب أن يصف تقرير المدقق عملية التدقيق بأنها قد تضمنت:

- فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ إفصاح البيانات المالية.
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية.
- تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.
- تقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه.

5- فقرة الرأي:

يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقا لإطار التقارير المالية، إضافة لإشارته أينما كان مناسبا، فيما إذا كانت البيانات المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

في أي حالة لا يوجد فيها دليل على البلد الذي تم استخدام مبادئه المحاسبية، فإن من الواجب ذكر اسم ذلك البلد، وفي حالة توزيع التقارير المتعلقة بالبيانات المالية بشكل واسع خارج البلد الأصلي، فيوصي بأن يشير المدقق في تقريره إلى معايير البلد الأصلي. ***تاريخ التقرير:***

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وهذا من شأنه إبلاغ القارئ بأن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير، والتي حدثت وتنامت إلى علم المدقق لغاية ذلك التاريخ.

بالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.

6- عنوان المدقق:

يجب أن يتضمن التقرير موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

7- توقيع المدقق:

يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما، وحسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق.

II- تقارير المدقق:[1]

1-التقارير غير المعدلة:

يجب إبداء رأي غير معدل في حالة استنتاج المدقق بأن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين، كذلك يشير الرأي غير المعدل ضمنيا، بأن تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها، وتأثيرات ذلك قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية.

2-التقارير المعدلة:

يعتبر تقرير المدقق معدلا في الحالات التالية:

1- هناك قيود على نطاق عمل المدقق.

2- هناك اختلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة، أو طرق تطبيقها، أو ملائمة الإفصاح في البيانات المالية.

هناك ثلاث أنواع للتقارير المعدلة:

- رأي متحفظ.
- عدم إبداء رأي.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص718-773. بتلخيص.

- رأي معاكس.

1.2-الرأي المتحفظ:

يجب أن يتم إبداؤه عندما يستنتج المدقق عدم إمكانية إبداء رأي غير معدل وإن تأثير أي اختلاف مع الإدارة، أو تحديد للنطاق ليس جوهريا وشاملا لدرجة إبداء رأيا معاكسا أو عدم إبداء رأي ويجب أن يتم إبداء الرأي المتحفظ "كاستثناء لـ " تأثيرات الأمر الذي يتعلق بالتحفظات.

2.2-عدم إبداء الرأي:

يجب أن يتم إصداره في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول البيانات المالية. وتجدر الإشارة أن هذا النوع من التقارير لا يوجد في مهمات التدقيق القانوني في الجزائر (محافظة الحسابات).

3.2-الرأي المعاكس:

يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية والشمولية للبيانات المالية لدرجة يستنتج فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية.

يجب على المدقق في كافة الحالات التي يبدي فيها رأيا، عدا الرأي غير المعدل أن يضمن تقريره وصفا واضحا لكافة الأسباب الجوهرية لذلك الرأي. كما أن عليه ما لم يتعذر ذلك عمليا، بيان الأثر (الآثار) الكمي على البيانات المالية. والملحق 12 يعطي أمثلة عن تقارير المدقق.

المعيار701: الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل

ويعتبر هذا المعيار أحدث معيار تم إصداره، ليدخل حيز التطبيق سنة 2017، ويتضمن النموذج الجديد اعادة ترتيب لتقرير مدقق الحسابات، مع وصف معدل لمسؤوليات كل من المدقق وادارة الشركة، مع اتباع المتطلبات الاخلاقية الملائمة للتدقيق، ووصف مسؤوليات المدقق للمعلومات الاخرى الواردة في التقرير السنوي للشركة فيما يتعلق بالنتائج والوثائق المقروءة، اضافة الى امور التدقيق الاساسية.

وفيما يلي ما تضمنه نموذج تقرير مدقق الحسابات الجديد: [1]

1- الرأي:

يدقق مدقق الحسابات المستقل البيانات المالية المجمعة للشركة والتي تتكون من بيان المركز المالي المجمع كما في نهاية السنة المالية وكل من بيان الدخل الشامل المجمع وبيان التغيرات في حقوق الملكية المجمع وبيان التدفقات النقدية المجمعة والايضاحات حول البيانات المالية المجمعة بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الاخرى.

ويبدي رأيه في تلك البيانات على ان تظهر بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة كما في نهاية السنة المالية، واداءها المالي المجمع وتدفقاتها النقدية المجمعة للسنة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية كما يمكن اضافة فقرات توكيدية وأمور أخرى.

2- أساس الرأي:

تدقيق البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، على ان يوضح المدقق مسؤولياته وفقاً لهذه المعايير في تقريره ضمن فقرة مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية المجمعة وان يكون المدقق مستقلاً عن الشركة وفقاً للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بأعمال تدقيق البيانات المالية المجمعة بالإضافة الى التزامه بالمسؤوليات الاخلاقية الاخرى، وفقاً لهذه المتطلبات.

مع حصول المدقق على بيانات تدقيق ثبوتية كافية ومناسبة لتوفر اساساً لإبداء رأيه حول التدقيق.

3- أمور التدقيق الأساسية

ان امور التدقيق المهمة هي الامور التي وفقاً لحكم المدقق المهني لها الاهتمام الاكبر في تدقيقه للبيانات المالية المجمعة للسنة المالية، على ان يتم وضع ان هذه الامور في الاعتبار في سياق تدقيقه للبيانات المالية المجمعة ككل. ولتكوين رأي المدقق حولها وليس لغرض ابداء رأي منفصل حول هذه الامور.

وتضاف جميع الامور المهمة هنا في حال كون الشركة مساهمة عامة. اما في حال كونها غير مساهمة عامة فإنه لا يتطلب المعيار وصفا لأمور التدقيق المهمة.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص774-797 بتلخيص.

4- معلومات أخرى

ان الادارة مسؤولة عن المعلومات الاخرى التي تتضمن المعلومات في التقرير السنوي، لكن لا تتضمن البيانات المالية المجمعة وتقرير مدقق الحسابات حولها.

ولا يتضمن رأي المدقق حول البيانات المالية المجمعة المعلومات الاخرى كما لا يبدي اي نوع من التأكيد حولها.

فيما يخص تدقيق البيانات المالية المجمعة فإن مسؤولية المدقق هي قراءة المعلومات الاخرى، بحيث يؤخذ بالاعتبار فيما إذا كانت المعلومات الاخرى غير منسجمة بشكل جوهري مع البيانات المالية المجمعة او المعلومات التي تم التوصل إليها من خلال التدقيق أو في حال ظهر أن في تلك المعلومات الاخرى أخطاء جوهرية، وفي حال استنتاج المدقق وجود خطأ جوهري في هذه المعلومات الأخرى، فإنه يتوجب عليه التقرير عن تلك الحقيقة، في حين لا توجد أي أمور خاصة بهذا الموضوع يتوجب التقرير حولها.

5- مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة

إن إدارة الشركة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية المجمعة وعرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية، وعن إعداد نظام الرقابة الداخلي الذي تعتبره الإدارة ضروريا لغرض إعداد بيانات مالية مجمعة، خالية من أخطاء جوهرية، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ.

كما ان الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية المجمعة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار والافصاح، عندما ينطبق ذلك عن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية واستخدام اساس الاستمرارية المحاسبي، باستثناء وجود نية لدى الإدارة لتصفية الشركة او إيقاف أعمالها أو عدم وجود بديل واقعي غير ذلك.

والأشخاص المسؤولون عن الحوكمة هم المسؤولون عن الاشراف على إجراءات التقارير المالية.

6- مسؤولية المدقق

إن أهداف المدقق الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية المجمعة ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير يتضمن رأيه حول ذلك.

التأكيد المعقول هو مستوى عال من التأكيد، ولكنه ليس ضمانة بأن التدقيق الذي تم القيام به وفق المعايير الدولية للتدقيق سيكتشف دائما أي خطأ جوهري، إن وجد.

إن الأخطاء يمكن أن تنشأ من الاحتيال أو الخطأ، وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكل فردي أو إجمالي، من الممكن أن تؤثر بشكل معقول على القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل المستخدمين على أساس هذه البيانات المالية.

كجزء من عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، يقوم المدقق بممارسة الاجتهاد المهني والمحافظة على تطبيق مبدأ الشك المهني خلال التدقيق، بالإضافة الى:

أ ـ تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية المجمعة، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو خطأ، وكذلك تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق مستجيبة لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق. إن خطر عدم اكتشاف الاخطاء الجوهرية الناتجة عن احتيال أعلى من الخطر الناتج عن الخطأ، حيث ان الاحتيال قد يشتمل على التواطؤ او التزوير او الحذف المتعمد او سوء التمثيل او تجاوز لأنظمة الرقابة الداخلية.

ب ـ الحصول على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق لغايات تصميم إجراءات تدقيق مناسبة حسب الظروف، وليس لغرض إبداء رأي حول فعالية انظمة الرقابة الداخلية في الشركة.

جـ ـ تقييم ملاءمة السياسات المتبعة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإيضاحات ذات العلاقة المعدة من قبل الإدارة.

د ـ الاستنتاج حول ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية المحاسبي، وبناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، فيما إذا كان هنالك وجود لعدم تيقن جوهري يتعلّق بأحداث أو ظروف يمكن أن تثير شكا جوهريا حول قدرة الشركة على الاستمرار. إذا استنتج المدقق عدم وجود تيقن جوهري، فإن الأمر يتطلب منه لفت الانتباه في تقرير التدقيق الى الإيضاحات ذات العلاقة في البيانات المالية المجمعة. وإذا كان الإفصاح عن هذه المعلومات غير ملائم، فإن المدقق يقوم بتعديل رأيه. وتعتمد استنتاجات المدقق على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير التدقيق، ومع ذلك فإنه من الممكن ان تتسبب احداث او ظروف مستقبلية في الحد من قدرة الشركة على الاستمرار.

هـ ـ تقييم العرض العام والشكل والمحتوى للبيانات المالية المجمعة بما فيها الافصاحات. وفيما اذا كانت البيانات المالية المجمعة تمثل المعاملات والاحداث بشكل يحقق العرض العادل.

و ـ في حال تدقيق بيانات مجموعة من الشركات فإنه يجب اضافة النقطة التالية:

•الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة حول المعلومات المالية للمنشآت او انشطة الاعمال ضمن المجموعة لإبداء رأي حول البيانات المالية المجمعة، ويكون المدقق مسؤولا عن التوجيه والاشراف والانجاز على تدقيق المجموعة، ويبقى المدقق مسؤولا عن تقرير التدقيق.

يتواصل المدقق مع الاشخاص المسؤولين عن الحوكمة في الشركة بخصوص، والتي هي من ضمن امور اخرى، نطاق وتوقيت التدقيق المخطط له وملاحظات التدقيق الهامة، بما في ذلك اية نقاط ضعف هامة في نظام الرقابة الداخلية التي تم تحديدها خلال تدقيقنا.

ويزود المدقق الاشخاص المسؤولين عن الحوكمة بتصريح حول التزامه بمتطلبات السلوك المهني المتعلقة بالاستقلالية، وابلاغهم عن جميع العلاقات والامور الاخرى التي من الممكن ان تؤثر على استقلالية المدقق وكذلك الاجراءات الوقائية ان وجدت.

من تلك الامور التي يتم ايصالها الى الاشخاص المسؤولين عن الحوكمة تحديد الامور الاكثر اهمية في تدقيق البيانات المالية المجمعة للسنة المالية، وهي بالتالي امور التدقيق الاساسية، يقوم المدقق بوصف هذه الامور في تقرير التدقيق الا إذا كان هناك قانون او تشريع يحول دون الافصاح عن ذلك الامر، او في حالات نادرة جداً، والتي يقرر بها المدقق بها عدم الافصاح عن ذلك الامر في تقريره، لوجود اثار سلبية متوقع ان تفوق المنفعة العامة من تلك الإفصاحات.

7- المتطلبات القانونية والتشريعية

تحتفظ الشركة بسجلات محاسبية منظمة بصورة اصولية، وتتفق مع كافة النواحي الجوهرية مع البيانات المالية المجمعة وتوصي الهيئة العامة بالمصادقة عليها.

المعيار 705 : التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

أهم ما جاء في هذا المعيار ما يلي: [1]

إن المدقق مطالب بتعديل رأيه البيانات المالية في حال خلص أن الظروف التي كانت متوفرة عند تكوين رأيه الأول قد تغيرت.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص 798-829. بتصرف.

أنواع الآراء المعدلة

يضع هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة وهي الرأي المتحفظ والرأي السلبي وحجب الرأي. القرار الذي يتعلق باختيار نوع الرأي المناسب يعتمد على ما يلي:

(أ) طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل أي ما إذا كانت البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو، في حالة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يحتمل أنها تحتوي على أخطاء جوهرية.

(ب) حكم المدقق بشأن مدى انتشار الآثار أو الآثار الممكنة للمسالة على البيانات المالية.

الهدف

يكمن هدف المدقق في التعبير بوضوح عن رأي معدل تعديلا مناسبا حول البيانات المالية التي تكون لازمة حينما:

(أ) يخلص المدقق، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية.

(ب) لا يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

المتطلبات

الظروف التي يكون فيها إدخال تعديل على رأي المدقق أمرا مطلوبا

على المدقق أن يعدل الرأي في تقريره عندما:

(أ) يخلص المدقق إلى أن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

(ب) المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

تحديد نوع التعديل على رأي المدقق: يمكن إيجارها فيما يلي:

الرأي المتحفظ

يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما:

(أ) يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أخذت على حدا أو ككل واحد جوهرية، ولكنها ليست واسعة النطاق، بالنسبة للبيانات المالية.

(ب) يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكنه يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق.

الرأي السلبي

على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص-بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة-إلى أن الأخطاء سواء أخذت على حدا أو ككل جوهرية وواسعة لنطاق أيضا في البيانات المالية.

حجب الرأي

على المدقق أن يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق.

على المدقق أن يحجب الرأي حينما-في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك عديدة-يخلص إلى أنه رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظرا للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية.

عاقبة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظرا لقيود مفروضة على الإدارة بعد قبول المدقق للعملية:

بعد قبول العملية، إذا علم المدقق أن الإدارة فرضت قيودا على نطاق التدقيق يرى أنه من المرجح أن يؤدي إلى الحاجة إلى التعبير عن رأي متحفظ حول البيانات المالية، فعليه أن يطلب من الإدارة أن ترفع القيود.

إذا رفضت الإدارة رفع القيود المشار إليها، فعليه أن يتصل مع المكلفين بالحكومة لمناقشة هذه المسألة ما لم يكنوا مشاركين في إدارة المنشأة، وأن يحدد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على أداة تدقيق مناسبة وكافية.

إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعليه أن يحدد المداولات كما يلي:

(أ) إذا خلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة (إن وجدت) على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق فعليه أن يجعل الرأي متحفظا.

(ب) إذا خلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة (إن وجدت) على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمرا غير مناسب للتعبير عن مدى تعقيد الموقف فعلى المدقق أن:

(1) ينسحب من التدقيق حيثما كان ذلك كان قابلا للتطبيق وممكنا بموجب القانون أو النظام المعمول به.

(2) إذا لم يكن الانسحاب من التدقيق قابلا للتطبيق أو ممكنا فعليه أن يحجب الرأي حول البيانات المالية.

إذا انسحب المدقق، فعليه قبل ذلك أن يبلغ المكلفين بالحكومة بأي أمور تتعلق بالأخطاء التي اكتشفت أثناء التدقيق والتي دعت إلى تعديل الرأي.

الاعتبارات الأخرى المتعلقة بالرأي السلبي أو حجب الرأي

عندما يرى المدقق أنه من الضروري التعبير عن رأي سلبي أو حجب رأي حول البيانات المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقريره رأيا غير متحفظ أيضا فيما يتعلق بنفس إطار إعداد التقارير المالية حول بيان مالي ما أو مكون واحد محدد أو أكثر أو حساب واحد محدد أو أكثر أو بند واحد محدد أو أكثر في بيان مالي.

تضمين ذلك الرأي غير المتحفظ في نفس التقرير في هذه الظروف يناقض رأي المدقق السلبي أو حجبه للرأي في البيانات المالية ككل.

المعيار 706: فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل

يمكن تلخيص أهم ما جاء في المعيار كما يلي: [1]

يتناول هذا المعيار التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبره ضروريا:

(أ) لشد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية التي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

(ب) لشد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسئوليات المدقق أو تقريره.

[1] *كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق*، ص830-847 بتلخيص.

الهدف

إن هدف المدقق، بعد تكوين رأي حول البيانات المالية، هو شد انتباه المستخدمين، عندما يرى لزوم ذلك، من خلال التوضيح الإضافي في التقرير إلى:

(أ) الأمر الذي تجعله أهميته أساسيا لفهم المستخدمين للبيانات المالية، على الرغم من عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية.

(ب) حيثما كان ملائما، أي أمر آخر متعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسئوليات المدقق أو تقريره.

المتطلبات: يمكن إيجارها فيما يلي:

فقرات التأكيد في تقرير المدقق

إذا رأى المدقق أن من الضروري شد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية والذي بنظره جعلته أهميته أساسيا لفهم المستخدمين للبيانات المالية، فعندها ينبغي عليه إدراج فقرة تأكيد في تقريره شريطة حصوله على أدلة ملائمة وكافية بان الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في البيانات المالية. ونبغي أن تشير مثل هذه الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية.

عندما يقوم بإدراج فقرة تأكيد في تقرير سابق، ينبغي عليه:

(أ) إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق.

(ب) استخدام العنوان "تأكيد أمر" أو عنوان آخر مناسب.

(ج)إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان، في البيانات المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاح ذو العلاقة الذي يصف الأمر بالكامل.

(د) الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده.

الفقرات الأخرى في تقرير المدقق

إذا رأى المدقق أن من الضروري الإشارة إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والذي يتعلق-بنظره-بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسئوليات المدقق وتقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك، فعندها ينبغي عليه القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقريره تحت عنوان "أمر آخر" أو عنوان مناسب آخر.

وينبغي عليه إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وأية فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقريره إذا كن محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بفصل المسئوليات الأخرى لإعداد التقارير.

إبلاغ المسئولين عن الحكومة

إذا توقع المدقق إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى في تقريره، فعندها ينبغي عليه إبلاغ المسئولين عن الحكومة بخصوص هذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة.

المعيار 710: البيانات المالية المقارنة

إن الغرض من هذا المعيار الدولي التدقيق هو توفير إرشادات حول مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمقارنات.

يجب على المدقق أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للبيانات المالية التي يتم تدقيقها.

تم الإشارة في هذا المعيار إلى إطارين للعرض:

1- **الأرقام المتناظرة:**

في هذا الإطار تم التطرق إلى ما يلي:[1]

في حالة كون المبالغ والإفصاح الآخر للفترة السابقة مندرجة ضمن البيانات المالية للفترة الحالية وتشكل جزءا منها. وإنها معدة لتقرأ مع المبالغ والإفصاح الآخر العائد للفترة الحالية (يشار إليها بتعبير أرقام الفترة الحالية، لأغراض هذا المعيار الدولي للتدقيق). ولكنها جزء متمم للبيانات المالية للفترة الحالية وإنها معدة لتقرأ فقط حسب علاقتها بأرقام الفترة الحالية.

مسؤوليات المدقق:

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات التدقيق المنجزة على الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية، وهي محددة اعتياديا بالتأكد من أن الأرقام قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيامه بتقدير فيما إذا كانت:

- السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحا مناسبا.
- الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والإفصاح الآخر المعروض في الفترة السابقة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاحا مناسبا.

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص 848.

تقديم التقارير:

في حالة كون المقارنة معروضة على شكل أرقام متناظرة على المدقق أن يصدر تقرير بالشكل الذي لا يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات، وذلك بالنظر لكون رأيه ينصب على البيانات المالية للفترة الحالية ككل، ومن ضمنها الأرقام المتناظرة.

في حالة كون تقرير التدقيق عن الفترة الماضية، والصادر سابقا، يتضمن رأيا متحفظا أو عدم إبداء الرأي أو رأيا عكسيا، وأن الأمر الذي أدى إلى التعديل:

- لا يزال بدون حل ونتج عنه تعديل لتقرير المدقق فيما يتعلق بأرقام الفترة الحالية، فيجب عليه تعديل تقريره كذلك بالنسبة إلى الأرقام المتناظرة.
- لا يزال بدون حل ولكن لم ينتج عنه تعديل لتقرير المدقق فيما يتعلق بأرقام الفترة الحالية، فيجب عليه تعديل تقريره بالنسبة إلى الأرقام المتناظرة.

*في مثل هذه الظروف، على المدقق مراعاة المعيار الدولي للتدقيق (560) المعنون (الأحداث اللاحقة)و:

- إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة قد تم تعديلها وإعادة إصدارها مع تقرير التدقيق الجديد، فعلى المدقق أن يقتنع بأن الأرقام المتناظرة تتفق مع البيانات المالية المعدلة.
- أما إذا لم تعدل البيانات المالية للفترة السابقة ولم يعاد إصدارها، وإن الأرقام المتناظرة لم يتم إعادة بيانها بشكل مناسب أو لم يتم الإفصاح عنها بشكل ملائم فيجب على المدقق إصدار تقرير معدل حول البيانات المالية للفترة الحالية وبما يتعلق بالأرقام المتناظرة الظاهرة فيها.

البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من مدقق آخر.

- يسمح المدقق الجديد في بعض التشريعات، بأن يشير إلى تقرير المدقق السابق حول الأرقام المتناظرة الظاهرة في تقرير المدقق الجديد حول الفترة الحالية، وعندما يقرر المدقق الإشارة إلى المدقق الآخر فإن تقرير المدقق الجديد يجب أن يتضمن:
  - أن البيانات المالية للفترة السابقة قد تم تدقيقها من قبل مدقق آخر.
  - نوع التقرير الصادر عن المدقق السابق، وفي حالة كون التقرير معدلا، الإشارة إلى أسباب ذلك.
  - تاريخ ذلك التقرير.

البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة:

في حالة كون البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، يجب على المدقق الحالي أن يبين في تقريره بأن الأرقام المتناظرة غير مدققة.

في الحالات التي يحدد فيها المدقق الجديد بأن الأرقام المتناظرة خاطئة بشكل جوهري، فإن عليه الطلب من الإدارة تعديل الأرقام المتناظرة، وفي حالة رفض الإدارة القيام بذلك، تعديل تقريره بشكل مناسب.

2- البيانات المالية المقارنة:

أما هذا الإطار الثاني فجاء كالتالي: [1]

في حالة كون المبالغ والإفصاح الآخر للفترة السابقة مندرجة لأغراض المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية، ولكنها لا تشكل جزءا من البيانات المالية للفترة الحالية.

يتم عرض المقارنات استجابة لإطار التقارير المالية المناسب، وإن الاختلافات الأساسية لتقارير التدقيق هي:

- بالنسبة للأرقام المتناظرة، يشير تقرير المدقق إلى البيانات المالية للفترة الحالية فقط.
- بينما بالنسبة للبيانات المالية المقارنة، فإن تقرير المدقق يشير لكل فترة يتم عرض بياناتها المالية.

يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن البيانات المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسب. وهذا يتطلب قيامه بتقدير فيما إذا كانت:

- السياسات المحاسبية للفترات السابقة منسجمة مع سياسات الفترة الحالة، أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاح مناسب.
- أرقام الفترة الماضية المعروضة تتفق مع المبالغ والإفصاح الآخر المعروض في الفترة السابقة أو فيما إذا كان قد تم إجراء تسويات أو إفصاح مناسب.

تقديم التقارير:

في حالة كون المقارنات معروضة على شكل بيانات مالية مقارنة، على المدقق إصدار تقريره بالشكل الذي يحدد على وجه التخصيص هذه المقارنات، وبالنظر لكون رأيه قد تم إبداؤه منفردا حول البيانات المالية لكل فترة معروضة.

[1] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص315.

عند قيام المدقق بتقديم تقرير حول البيانات المالية للفترة السابقة حسب علاقتها بعملية السنة الحالية، وكون رأيه حول البيانات المالية للفترة السابقة يختلف عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقا، على المدقق أن يفصح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في فقرة توكيدية.

البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من مدقق آخر:

- في حالة كون البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من مدقق آخر:[1]

– قد يقوم المدقق السابق بإعادة إصدار تقرير التدقيق حول الفترة السابقة، بينما يقوم المدقق الجديد بتقديم تقريره حول الفترة الحالية فقط.

– إن تقرير المدقق الجديد يجب أن يبين بأن الفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق آخر، إضافة لإشارته إلى:

*أولا: إن البيانات المالية للفترة السابقة قد دققت من مدقق آخر.

*ثانيا: نوع التقرير الصادر عن المدقق السابق، وفي حالة كون التقرير معدلا ذكر أسباب ذلك.

*ثالثا: تاريخ ذلك التقرير.

في مثل هذه الظروف، يجب على المدقق الجديد مناقشة الأمر مع الإدارة، وبعد حصوله على تفويض منها، الاتصال بالمدقق السابق واقتراح إعادة عرض البيانات للفترة السابقة.

البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة:

في حالة كون البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، على المدقق الجديد أن يبين في تقريره بأن البيانات في الحالات التي يحدد فيها المدقق الجديد بأن أرقام الفترة السابقة غير المدققة كانت خاطئة بشكل جوهري، فإن عليه الطلب من الإدارة بتعديل أرقام الفترة السابقة، أو في حالة رفض الإدارة القيام بذلك تعديل تقريره بشكل مناسب.

[1] مدونة صالح محمد القرا للتدقيق والمحاسبة، جامعة القاهرة. https://sqarra.wordpress.com / 2017/10/02 على الساعة: 10 و27 د.

المعيار 720 : المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات حول مراعاة المدقق للمعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة، والتي لا يوجد التزام للمدقق بتقديم تقارير حولها، إن هذا المعيار الدولي للتدقيق يطبق في حالة وجود تقرير سنوي، كذلك يطبق على وثائق أخرى مثل تلك المستعملة عند عرض الأوراق المالية. يجب على المدقق قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أي تناقضات جوهرية في البيانات المالية. يكون (التناقض جوهري) في حالة تعارض المعلومات الأخرى مع المعلومات التي تحتويها البيانات المالية المدققة وقد يثير التعارض الجوهري الشك حول نتائج التدقيق المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها سابقا، وكذلك حول أساس رأي المدقق حول البيانات المالية.[1]

الحصول على المعلومات الأخرى:

لكي يستطيع المدقق دراسة المعلومات الأخرى التي يتضمنها التقرير السنوي، فإن ذلك يتطلب أن يحصل على هذه المعلومات في وقت مناسب ويحتاج المدقق لأجل ذلك أن يتخذ الترتيبات المناسبة مع المنشأة للحصول على هذه المعلومات قبل تاريخ تقريره، وفي بعض الظروف قد لا تتوفر كافة المعلومات الأخرى قبل هذا التاريخ.[2]

مراعاة المعلومات الأخرى:

إن هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية قد صيغت على أساس أن مسؤولية المدقق محددة بالمعلومات الموضحة في تقريره، وعليه فإنه لا توجد أية مسؤولية معينة على المدقق لتحديد كون المعلومات الأخرى قد تم إظهارها بشكل مناسب.[3]

تناقضات هامة: يمكن إيجازها فيما يلي: [4]

1- في حالة قراءة المدقق للمعلومات الأخرى، وتحديده لوجود تناقض هام، فإن عليه أن يقرر فيما إذا كانت البيانات المدققة أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل.

2- في حالة وجود ضرورة لتعديل البيانات المالية المدققة، ورفض المنشأة القيام بهذا التعديل، فيجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو معاكس.

---

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، *مرجع سابق*، ص871.
[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص246.
[3] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، *مرجع سابق*، ص874.
[4] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص247.

3- في حالة وجود ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى، ورفض المنشأة القيام بهذا التعديل، فيجب على المدقق دراسة تضمين تقريره بفقرة توكيدية لهذا الأمر، شارحا التناقض الهام، أو اتخاذه إجراءات أخرى، والإجراءات الأخرى المتخذة كعدم إصدار المدقق لتقريره أو الانسحاب من المهمة، سوف تعتمد على الظروف الخاصة وعلى طبيعة وأهمية التناقض، كذلك على المدقق أن يدرس الحصول على استشارة قانونية كإجراء آخر.

أخطاء جوهرية بالحقائق: وتكون في الحالات الآتية:[1]

1- عند قراءة المدقق للمعلومات الأخرى لغرض تحديد التناقضات الهامة فقد يطلع على خطأ جوهري واضح للحقائق.

2- في حالة إدراك المدقق بأن المعلومات الأخرى تتضمن خطأ جوهريا بالحقائق، عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة.

3- إذا استمر المدقق في اعتقاده بوجود خطأ واضح بالحقائق، عليه أن يطلب من الإدارة بأن تتشاور مع طرف مؤهل ثالث، كالمستشار القانوني للمنشأة، وأن تأخذ بعين الاعتبار المشورة المقدمة.

4- في حالة استنتاج المدقق بوجود خطأ جوهري بالحقائق في المعلومات الأخرى، والتي ترفض الإدارة تصحيحها، فإن عليه دراسة اتخاذ إجراء مناسب آخر.

توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المدقق:

في حالة عدم توفير جميع المعلومات الأخرى للمدقق قبل تاريخ تقريره، يجب قيام المدقق بقراءة المعلومات الأخرى بأسرع فرصة ممكنة لتحديد التناقضات الهامة. وفي حالة وجود ضرورة لإعادة النظر بالمعلومات الأخرى، ورفض الإدارة القيام بذلك، فيجب على المدقق دراسة اتخاذ إجراء مناسب آخر.[2]

المبحث السادس: مجالات متخصصة:

ويضم المعايير 800، 805 و810.

المعيار 800: تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة

يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطات التدقيق ذات الغايات الخاصة بما في ذلك: [3]

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص 876.
[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص248.
[3] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص926.

- القوائم المالية المعدة وفقا لأساس محاسبي متكامل غير معايير المحاسبة الدولية أو المعايير الوطنية أو المبادئ المقبولة عموما ؛
- حسابات معينة، عناصر حسابات أو بنود القوائم المالية ؛
- مدى الالتزام بالعقود المتفق عليها ؛
- القوائم المالية الملخصة.

لابد أن يكون هناك اتفاق مع العميل يوضح طبيعة المهمة بدقة وشكل ومحتوى التقرير، وذلك قبل القيام بالمهمة، كذلك عند تخطيط المدقق لعمله، لا بد أن يكون واضحا له الهدف من استخدام المعلومات التي كلف بإعداد تقرير عنها ومن الذي يستخدمها، ويجب أن يشير في تقريره إلى الغرض الذي تم إعداد التقرير من اجله، وان يشير كذلك إلى أي قيود يراها على توزيعه. [1]

المعيار 805: الاعتبارات الخاصة لعمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.

يتلخص هدف المدقق، لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون أو حساب أو بند محدد في بيان مالي، في متناول الاعتبارات الخاصة ذات العلاقة بما يلي:

1- قبول العملية؛

2- التخطيط لتلك العملية وتنفيذها؛

3- تكوين رأي وإعداد تقارير.

ويقصد بمكون البيان المالي أو مكون تعني حساب أو بند في بيان مالي، أما بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي يشتمل على الملاحظات ذات الصلة التي تتألف في العادة من ملخص لسياسات محاسبية هامة ومعلومات تفسيرية أخرى ذات علاقة بالبيان المالي أو المكون.[2]

1- الاعتبارات لدى قبول العملية:

هناك عدة اعتبارات أهمها:[3]

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص 246.
[2] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص946.
[3] نفس المرجع، ص 951-959 بتلخيص.

أ- تطبيق معايير التدقيق الدولية

يجب على المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 200 أن يمتثل لجميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق، وفي حالة تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي ينطبق هذا المتطلب بغض النظر عما إذا كان المدقق مشاركا أيضا في تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشاة، إذا لم يكن المدقق مشاركا أيضا في تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة فعلى المدقق أن يحدد ما إذا كان تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في هذه البيانات المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية قابلا للتطبيق أو لا.

ب-مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية

يجب على المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 210 أن يحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية، وفي حالة تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي فان ذلك يتضمن ما إذا كان تطبيق إطار إعداد التقارير المالية سيؤدي إلى عرض يوفر إفصاحات مناسبة ليتسنى للمستخدمين المقصودين فهم المعلومات الواردة في البيان المالي أو المكون وأثر المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات الواردة في البيان المالي أو المكون.

ج- صيغة الرأي

يستوجب معيار التدقيق الدولي 210 أن يشتمل الشروط المتفق عليها في عملية التدقيق الصيغة المتوقعة لأي تقارير صادرة عن المدقق، في حالة تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الصيغة المتوقعة للرأي مناسبة في الظروف.

2- الاعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه

يفيد معيار التدقيق الدولي 200 ان معايير التدقيق الدولية مدونة في نطاق تدقيق البيانات المالية، ولذلك يجب أن تتم موائمتها حسب اللزوم في الظروف لدى تطبيقها على عمليات تدقيق معلومات مالية تاريخية أخرى. لدى تنفيذ أو التخطيط لتدقيق بيان مالي مفرج أو مكون محدد في بيان مالي، على المدقق أن يوائم جميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق حسب اللزوم في ظروف العملية.[1]

3- تكوين رأي واعتبارات إعداد التقارير

لدى تكوين رأي وإعداد تقارير حول بيان مالي مفرد أو حول مكون محدد في البيان المالي، على المدقق أن يطبق المتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي 700. وأن تتم موائمتها حسب الضرورة في ظروف العملية.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص 255.

وإذا شارك المدقق في عملية إعداد تقرير حول بيان مالي مفرد أو حول مكون محدد في بيان مالي إلى جانب عملية تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشاة، على المدقق أن يبدي رأيا منفصلا حول كل عملية.

يمكن نشر بيان مالي مدقق مفرد أو مكون محدد مدقق في بيان مالي جنبا إلى جنب مع المجموعة الكاملة من البيانات المالية المدققة للمنشاة، إذا خلص المدقق إلى أن عرض بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي لا يفرقها بشكل كاف عن المجموعة الكاملة من البيانات المالية، على المدقق أن يطلب من الإدارة أن تصوب الوضع، عليه أيضا أن يفرق بين الرأي حول المكون المحدد في البيان المالي المفرد أو حول المكون المحدد في بيان مالي وبين الرأي حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية، كما أن عليه ألا يصدر التقرير الذي يحتوي على الرأي حول البيان المالي المفرد أو حول المكون المحدد في البيان المالي إلى أن يقتنع بالتفريق.[1]

المعيار الدولي 810: تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو توفير إرشادات حول مهام تدقيق المعلومات المالية المستقبلية وتقديم تقرير حولها والمتضمنة إجراءات اختبار التدقيق لافتراضات التقدير الأفضل، والافتراضات الضنية. يجب على المدقق إن يحصل عند قبوله لمهمة تدقيق المعلومات المالية المستقبلية على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت:[2]

1-افتراضات التقدير الأفضل التي وضعتها الإدارة، والتي تستند عليها المعلومات المالية المستقبلية هي ليست غير معقولة، وفي حالة الافتراضات الضنينة، إن هذه الافتراضات متماشية مع غرض المعلومات.

2-المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب على أساس الافتراضات.

3-المعلومات المالية المستقبلية قد عرضت بشكل ملائم، وان جميع الافتراضات الجوهرية قد تم الإفصاح عنها بالشكل المناسب، ومن ضمنها إشارة واضحة فيما إذا كانت افتراضات التقدير الأفضل أو كانت افتراضات ظنية.

4-المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية، مستخدمين مبادئ محاسبية ظنية.

إن المعلومات المالية المستقبلية تعني المعلومات المالية المستندة على افتراضات لأحداث قد تحدث في المستقبل وأفعال محتملة من قبل المنشاة، وهي ذات طبيعة غير موضوعية وان إعدادها يتطلب بدل اجتهادات كثيرة. ويمكن أن تكون المعلومات المالية المستقبلية إما على شكل تنبؤ أو تقدير أو مزيج من الاثنين، مثلا تنبؤ لسنة واحدة مع تقدير لخمس سنوات.

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص964-968 بتلخيص.
[2] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص326.

والتنبؤ يعني إعداد المعلومات المالية المستقبلية على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية والتي تتوقع الإدارة أن تحدث.

التقدير يعني إعداد المعلومات المالية المستقبلية على أساس:[1]

1-افتراضات ظنية لأحداث مستقبلية ولتصرفات الإدارة والتي لا يتوقع حدوثها بالضرورة، مثل بعض المشاريع في مراحل تأسيسها الأولى أو التي تدرس إجراء تغيير جوهري على طبيعة نشاطها.

2-مزيج من افتراضات التقدير الأفضل والافتراضات الظنية.

يمكن أن تحتوي المعلومات المالية المستقبلية على واحد أو أكثر من عناصر البيانات المالية، وقد يتم إعدادها:

1- كأداة داخلية للإدارة: مثلا المساعدة في تقييم استثمار رأسمالي محتمل.

2- لتوزيعها على أطراف أخرى في:

* نشرة لتوفير معلومات للمستثمرين المحتملين حول التوقعات المستقبلية.
* تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين وللجهات النظامية وللأطراف المهتمة الأخرى.
* وثيقة معلومات للمقرضين والتي تتضمن مثلا توقعات التدفق النقدي.

ثقة المدقق بالمعلومات المالية المستقبلية

تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وأفعال لم تحدث لحد الآن وقد لا تحدث، وبالرغم من توفر أدلة لدعم الافتراضات التي استندت عليها المعلومات المالية المستقبلية إلا أن هذه الأدلة نفسها هي ذات وجهة مستقبلية عامة، ولذا فهي متضاربة بطبيعتها، وهذا ما يميزها عن الأدلة الاعتيادية المتوفرة في عملية تدقيق المعلومات المالية التاريخية لذا فان المدقق ليس في وضع يمكنه من إبداء رأى فيما إذا كانت النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية يمكن تحقيقها.

إضافة لذلك وبموجب أنواع الأدلة المتوفرة لتقييم الافتراضات التي أسندت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب على المدقق الحصول على مستوى كافي من القناعة لتوفير إبداء رأي ايجابي بان الافتراضات خالية من معلومات خالية جوهرية وبناء على ذلك وفي هذا المعيار الدولي للتدقيق، فإن قيام المدقق بتقديم تقرير حول صواب افتراضات الإدارة، سيوفر مستوى معتدلا من الثقة فقط، ومع ذلك وفي حالة وجود رأي للمدقق بأنه قد حصل على مستوى مناسب من القناعة، فان ذلك لا يمنعه من إبداء ثقته الايجابية بما يتعلق بهذه الافتراضات.[2]

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص976-979 بتلخيص.

[2] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص 261.

قبول المهمة

قبل موافقة المدقق على قبول مهمة تدقيق المعلومات المالية المستقبلية فان عليه دراسة عدد من الأمور، من بينها ما يلي:[1]

- الغرض الذي تستخدم من أجله هذه المعلومات.
- فيما إذا كان توزيع المعلومات يكون شاملا أو محددا.
- طبيعة الافتراضات أي فيما إذا كانت افتراضات التقدير الأفضل أو افتراضات ظنية.
- العناصر التي سوف تتضمنها المعلومات.

يجب على المدقق قبل قبول، أو الانسحاب من المهمة، في حالة كون الافتراضات غير واقعية بشكل جلي، أو عند اعتقاد المدقق بأن المعلومات المالية المستقبلية سوف لا تكون مناسبة للغرض الذي أعدت من أجله.

كما يتوجب عليه الاتفاق مع العميل على شروط المهمة، حيث أن من مصلحة كل من المنشاة والمدقق أن يقوم المدقق بإرسال كتاب الموافقة على التعيين، الذي سيساعد على تجنب سوء الفهم لطبيعة هذه المهمة، وسينصب كتاب الموافقة على التعيين على غرض مسؤوليات الإدارة بالنسبة للافتراضات، ولتزويد المدقق بكافة المعلومات ومصادر البيانات المستخدمة في إعداد الافتراضات.

معرفة طبيعة عمل المنشأة:

على المدقق أن يحصل على مستوى معرفة كاف لطبيعة العمل ليستطيع تقييم فيما إذا كانت كافة الافتراضات المهمة والمطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها، كذلك يحتاج المدقق لان يكون حسن الاطلاع على إجراءات المنشاة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية وذلك بدراسة على سبيل المثال ما يلي:[2]

- الضوابط الداخلية على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وخبرة ومعرفة الأشخاص القائمين على إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
- طبيعة التوثيق المعد من قبل المنشاة لغرض دعم افتراضات الإدارة.
- مدى استعمال التقنيات الإحصائية والرياضية والأساليب المساندة للحاسوب.
- الأساليب المستعملة لتطوير وتطبيق الافتراضات.
- دقة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب أية انحرافات مهمة.

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص981-985.
[2] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص328.

على المدقق أن يراعي مدى كون الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنشاة مبررا، ويتطلب من المدقق معرفة بالمعلومات المالية التاريخية للمنشاة لتقدير فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس منسجمة مع المعلومات المالية التاريخية، وتوفير مقياس لدراسة افتراضات الإدارة وسوف يحتاج المدقق إلى إن يقتنع مثلا فيما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات العلاقة قد تم تدقيقها أو مراجعتها، وفيما إذا تم استعمال مبادئ محاسبية مقبولة عند إعدادها.

في حالة كون تقرير التدقيق أو المراجعة للمعلومات المالية التاريخية لفترات سابقة معدلا وان المنشاة في مرحلة بدء التأسيس، فعلى المدقق إن يأخذ بعين الاعتبار الحقائق المحيطة وتأثيرها على تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

الفترة المشمولة

على المدقق مراعاة الفترة الزمنية التي تشملها المعلومات المالية المستقبلية، حيث أن الافتراضات تصبح أكثر تضاربا كلما امتدت الفترة الزمنية المشمولة، وذلك لان قابلية الإدارة لعمل افتراضات التقدير الأفضل تقل كلما طالت الفترة، علما بان الفترة لا تمتد لأبعد من الوقت الذي يكون لدى الإدارة أسس معقولة لهده الافتراضات، وأدناه بعض العوامل الملائمة لاعتبارات المدقق حول الفترة المشمولة بالمعلومات المالية المستقبلية:[1]

1-دورة التشغيل: ففي حالة مشروع إنشائي ضخم، فان الوقت المطلوب لإنشاء المشروع قد تحدد الفترة المشمولة.

2-درجة الاعتماد على الفرضيات: فإذا كانت المنشاة تقوم بتقديم منتج جديد فإن الفترة المستقبلية المشمولة قد تكون قصيرة ومقسمة إلى أجزاء صغيرة، كأسابيع أو أشهر. أما في حالة كون العمل الوحيد للمنشاة هو امتلاك العقار بعقود إيجار رأسمالية طويلة الأجل فان فترة مستقبلية أطول نوعا ما قد تكون معقولة.

3-احتياجات مستخدمي البيانات: فقد تعد المعلومات المالية المستقبلية لأغراض طلب قرض لفترة من الوقت للحصول على الأموال الكافية للتسديد. وبديلا لذلك فان المعلومات قد يتم إعدادها للمستثمرين مع بيع سندات وذلك لإيضاح الاستعمال المنوي القيام به باستخدام عائداتها في فترات لاحقة.

إجراءات التدقيق

تتضمن الاعتبارات التي يراعيها المدقق عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ما يلي:[2]

1-احتمال وجود معلومات خاطئة جوهرية.

2-المعرفة التي تم الحصول عليها خلال المهمات السابقة.

3-كفاءة الإدارة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية المستقبلية.

4-مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية باجتهادات الإدارة.

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص989-992 بتلخيص.
[2] محمود محمد عبد السلام البيومي، مرجع سابق، ص 268.

5-كفاية وموثوقية المعلومات الجوهرية.

عرض المعلومات والإفصاح

في حالة تقييم عرض والإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية، فان المدقق سوف يحتاج إضافة لأية متطلبات خاصة لقوانين وأنظمة ومعايير مهنية ذات علاقة إلى الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان:[1]

1- عرض المعلومات المالية المستقبلية مفيدا وليس مضلل.

2- السياسات المحاسبية قد تم الإفصاح عنها بشكل واضح في الملاحظات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية.

3- أن هناك حاجة للإيضاح فيما إذا كانت الافتراضات تمثل التقديرات الأفضل للإدارة أو أنها ظنية، وفي حالة كون الافتراضات قد جرت في مناطق مهمة لدرجة عالية من الشك، فإن هدا الشك وما يتبعه من حساسية النتائج إلى إفصاح مناسب.

4- الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية وتحتاج الادارة إلى تأييد كون الافتراضات كانت مناسبة في دالك التاريخ، بالرغم من ان المعلومات الأساسية قد تكون مجمعة خلال فترة من الزمن.

5- الافتراضات قد تم الإفصاح عنها بشكل ملائم في الملاحظات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية أن هناك حاجة للإيضاح فيما إذا كانت الافتراضات تمثل التقديرات الأفضل للإدارة أو أنها ظنية وفي حالة كون الافتراضات قد جرت في مناطق مهمة ومعرضة لدرجة عالية من الشك، فإن هذا الشك وما يتبعه من حساسية النتائج تحتاج إلى إفصاح مناسب.

6- الأسس المعتمدة في وضع مواقع لمدى محدد قد تمت الإشارة إليها بشكل واضح. وان المدى لم يتم اختياره بطريقة متحيزة أو مضللة، وذلك في حالة كون النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعبير عنها بلغة المدى.

7- هناك أية تغيرات في السياسة المحاسبية مند أن تم الإفصاح عن أخر بيانات مالية تاريخية مع بيان أسباب التغيير وتأثيره على المعلومات المالية المستقبلية.

[1] احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، مرجع سابق، ص115.

تقرير حول تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

يجب أن يحتوي التقرير المقدم من قبل المدقق حول تدقيق المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:[1]

1-عنوان التقرير.

2-الجهة التي يوجه إليها التقرير.

3-التعريف بالمعلومات المالية المستقبلية.

4-الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير أو الممارسات الوطنية المطبقة على تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

5-بيان بان الادارة مسؤولية عن المعلومات المالية المستقبلية ومن ضمنها الافتراضات التي اعتمدت عليها.

6-عندما يكون ملائما، الإشارة للغرض من التوزيع المحدد للمعلومات المالية المستقبلية.

7-بيان بثقة سالبة حول فيما إذا كانت الافتراضات توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية.

8-رأي حول فيما إذا تم إعداد المعلومات المالية المستقبلية بشكل ملائم استنادا للافتراضات، وانه قد تم عرضها وفقا للإطار المناسب للتقارير المالية.

9-تحذير مناسب يتعلق بإمكانية بلوغ النتائج التي أشير إليها بالمعلومات المالية المستقبلية.

10-تاريخ التقرير الذي يجب أن يكون هو تاريخ انجاز الإجراءات.

11-عنوان المدقق.

12-توقيع المدقق.

خلاصة الفصل:

جاءت المعايير الدولية للتدقيق بتفصيل كبير، حيث تطرقت إلى كافة الجوانب التي يتعرض لها المدقق في مهمته، وهذا حتى تكون مرجع كامل ومتكامل يعتمد عليه المهنيون.

ووجه الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في خطاب خلال المؤتمر السنوي الأخير المنعقد في نوفمبر 2016 في البرازيل، حث فيه كل دول العالم لتبني المعايير الدولية للتدقيق ISA، وفي آخر إصداراته حول: أسس اعتماد المعايير الدولية للتدقيق في العالم حسب الاختصاص، قام الاتحاد بعرض وضعية 126 دولة في العالم اتجاه تبني المعايير ISA، لم تكن الجزائر ضمنها، في حين وجود الشقيقتين تونس والمغرب بالإضافة إلى العديد من الدول العربية والإفريقية، والملحق 13 يبين ذلك.

[1] كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، مرجع سابق، ص 995-1002 بتلخيص.

الفصـــل الثالث

خطوات التدقيق القانوني في الجزائر بالطريقة اليدوية

تمهيد :

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى أهم الخطوات العملية لمهمة المراجعة القانونية في الجزائر بالطريقة اليدوية، وهذا تماشيا مع التغيرات التي عرفتها المهنة حسب القانون 10/01 والمراسيم التنفيذية التي تلته، لاسيما النظام المحاسبي المالي SCF، محاولين في نفس الوقت الاستفادة من أهم ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق وكذا الوطنية ومحاولة تطبيقها على هاته المهمة.

المبحث الأول: التخطيط للتدقيق

قبل البدء في مهمة التدقيق القانونية وبعد كل الإجراءات الأولية لتعيين محافظ الحسابات وقبوله للمهمة، يجب أن يتبع خطة مسطرة مسبقا للمهمة التي سيقوم بها، وهذا ما يساعده على عدم الابتعاد عن أهدافه ومهامه المنوطة به.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا يتوافق إلى حد كبير مع المعيار الدولي 300 للتدقيق: التخطيط لتدقيق البيانات المالية، والمعيار 315 : تحديد وتقييم مخاطر الخطاء الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بالإضافة إلى المعيار 320: الأهمية النسبية في تخطيط وأداء التدقيق. والتي تم التفصيل فيها في الفصل السابق.

المطلب الأول: المعرفة العامة حول المؤسسة.

إن لمن الضروري أن يجمع محافظ الحسابات جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة حتى يتمكن من التخطيط لعمله وفحص حسابات المؤسسة محل المراجعة وفهمها والحكم على صدقها وصحتها.

1/**المعلومات العامة** : وتتضمن ما يلي: [1]

أ/ هوية المؤسسة.

وتشمل اسم المؤسسة تاريخ إنشائها الغرض من نشاطها، مقررها الرئيسي وفروعها.

ب/حالة المؤسسة.

وهذا من خلال معرفة الفرص المتاحة للنجاح في القطاع المنتمية إليه ومكانة المؤسسة فيه مقارنة بمنافسيها على المستوى الوطني والعالمي.

ج/ التنظيم الإداري للمؤسسة.

وهذا من خلال هرم المسؤوليات والقرارات داخل المؤسسة وكذا سلم العلاقات بأسماء المسؤولين ووظائفهم[2].

وكذلك يجب معرفة السياسات المتبعة في التوظيف، التكوين، التحفيز والترقيات الخاصة بمستخدمي المؤسسة.

[1] عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 105.

[2] Peretti Jean-Marie : guide de self audit, les éditions d'organisation, paris, 1995, p 144.

بالإضافة إلى ذلك، فعل المراجع الاستفسار عن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة وكذا المراجعين الخارجيين السابقين وتقاريرهم.

2/ الخصائص القانونية للمؤسسة : وذلك من خلال فحص:[1]

أ/ العقد التأسيسي للمؤسسة:

ويشترط في الجزائر أن يكون عقد التأسيس عقدا موثقا ومشهرا، ويعرف مراجع الحسابات من خلاله نوع المؤسسة، رأسمالها ومجال عملها حتى يتمكن من معرفة القوانين السارية التطبيق عليها من خلال القانون التجاري والجبائي...

ب/ بنية رأس المال

وتشمل عدد الأسهم، قيمة كل سهم وتوزيعها وكذلك تطور رأس المال خلال الخمسة سنوات الأخيرة.

ج/ العقد والاتفاقات المبرمة.

عقود القروض البنكية والتأمينات، عقود العمال، مع الزبائن والموردين... الخ

وتفيد هاته العقود في تقدير الأخطار المحتملة، والتضارب في المصالح بين الملاك والمستثمرين.

د/ النزاعات الراهنة.

وهذا ما يعطي المراجع فكرة عن قيمة المخصصات الواجب تكوينها.

هـ/ الوضعية الضريبية.

فعلي المراجع معرفة خصوصيات النظام الضريبي للمؤسسة محل المراجعة وكذا ما إذا كانت لديها ديون حالية لم تسدد لمصلحة الضرائب أو مستقبلية نتيجة المراقبة الجبائية مثلا، وهذا ما يطلق عليه بالتدقيق الجبائي "L'Audit fiscal"

3/ الخصائص التجارية للمؤسسة.

وهذا من خلال ما يلي:[2]

أ/ الزبائن

فإذا كان عدد الزبائن الذين تعتمد عليهم المؤسسة قليلا فإن خسارة أي واحد منهم يعتبر تهديدا لحالتها المالية وبالتالي فعلى المراجع دراسة التطورات والتقلبات في رقم أعمال المؤسسة.

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008، ص 69.
[2] عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 112.

ب/ المنافسة

فيجب على المراجع معرفة السوق التي تنشط فيه المؤسسة، ومعرفة مكانتها فيه مقارنة بالمؤسسات الأخرى التي تنتسب إلى نفس القطاع ومدى قدرتها التنافسية.

ج/ كيفية تحديد الأسعار

إن دراسة مكونات سعر التكلفة ومدى تحكم المؤسسة فيها وفي تقييمها وكذلك التخفيضات المالية والتجارية الممنوحة للعملاء يعطي المراجع نظرة حول هامش المؤسسة وربحيتها.

4/ الخصائص التقنية للمؤسسة: وهذا من خلال ما يلي: [1]

أ/ طبيعة نشاط المؤسسة

وهذا من خلال:

- معرفة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة (تجاري، صناعي، خدماتي، أو مالي).
- المستوى التكنولوجي المستعمل في المؤسسة.
- المنتجات الصادرة عن المؤسسة وخصائصها.
- معرفة عامة حول خصائص المنطقة الجغرافية لتواجد المؤسسة، المساحة المستعملة من طرف المؤسسة.
- نوعية ملكية التثبيتات.

ب– التموين: فعلى المراجع الإحاطة بالمشاكل التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة في وظيفة التموين، مثل تكلفة الشراء التي تتأثر بتقلبات الأسعار في السوق عدد موردي المؤسسة ومدى وفرة المواد في السوق الشيء الذي يهدد المؤسسة بنفاذ المخزون ويؤثر على استمراريتها.

ج/ التخزين: إن طريقة وكيفية التخزين في المؤسسة تعطي فكرة عن المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها المخزون من تلف أو سرقة، وعن المخصصات الواجب تكوينها.

د/ الإنتاج: من خلال الاطلاع على وحدات الإنتاج لمعرفة القدرة الإنتاجية للمؤسسة والتجهيزات المستعملة لذلك.

5/ النظام المالي والمحاسبي

يقوم المدقق بالاطلاع على العمل المحاسبي والمالي داخل المؤسسة حيث يفحص:[2]

- المخطط المحاسبي المستعمل (ويجب أن يستلهم منSCF)
- الخصوصيات الداخلية في التنفيذ والطرق المحاسبية.
- فعالية نظام المعلومات المحاسبي.

[1] Raffegeau jean, Pierre du fils et Ramon Gonzales : Audit et contrôle des comptes, public-union édition, paris, 1979 ; p 65.

[2] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 38.

- أمن نظام المعلومات وطريقة حفظها.
- المؤشرات المالية لتشخيص الحالة المالية للمؤسسة.

6/ مستوى الأهمية النسبية:

يقوم المدقق بتحديد المبلغ الذي يمكن أن يكون مهما نسبيا وعلى أساسه يمكن أن يصنف خطأ ما أن له أهمية نسبية أم لا، ويعتمد ذلك بشكل كبير على مبلغ نتيجة الدورة، للإشارة أن هذه النقطة تتوافق مع المعيار450 "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق" حيث جاء فيه تحديد المدقق لقيمة الأخطاء المهمة سواء منفردة أو مجتمعة.

المطلب الثاني: الملفات وأوراق العمل

تعرف أوراق العمل بأنها كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل أو طرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية اللازمة أثناء عملية الفحص[1].

وتجدر الإشارة أن المعيار500:"أدلة التدقيق" تطرق إلى الأدلة والقرائن التي يجمعها المدقق خلال مهمته.

والملف يتكون من مجموعة من الوثائق وأوراق العمل.

1– **الملف الدائم**: ويضم هذا الملف المعلومات الثابتة الخاصة بالمؤسسة ذات الطابع الدائم وتشمل:[2]

- ✓ العقد التأسيسي للمؤسسة.
- ✓ نبذة تاريخية عن المؤسسة.
- ✓ الدفاتر والسجلات الممسوكة.
- ✓ تقرير المراجعين السابقين.
- ✓ القوائم المالية للمؤسسة لعدة دورات.

وحتى يتمكن المراجع من الاستغلال الجيد لهذا الملف يجب:

- ❖ إقصاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أي قيمة.
- ❖ تلخيص المعلومات المطلوبة.
- ❖ انتظام مسك الملف الدائم.

[1] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المرجعة بين النظرية والتطبيق، الدرر الجامعية، بيروت، 1990، ص 259.
[2] أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص 144.

2- الملف الجاري

يحتوي على المعلومات الخاصة بالدورة المالية وتتضمن:

- ✓ مصادقات العملاء والموردين ومراسلات البنك.
- ✓ برنامج المراجعة.
- ✓ القوائم المالية للفترة الحالية.
- ✓ التقارير الدورية عن سير إجراءات المراجعة التي يعدها المراجع ومساعديه.
- ✓ ملخص لمحضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة خلال السنة.

وعلى المراجع احترام القانون بالاحتفاظ بهاته الملفات لمدة 10 سنوات وكذلك عليه الاعتناء بها وكتم السر المهني.

3- أوراق العمل الرئيسية المستعملة في مهمة التدقيق في الجزائر.

وتجدر الإشارة أن المعيار الدولي للتدقيق 230: وثائق التدقيق جاء في نفس الإطار، وتتمثل أوراق العمل فيما يلي:[1]

- ✓ برنامج التدقيق.
- ✓ موازين المراجعة.
- ✓ المصادقات التي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن، بنوك لمقارنتها مع حسابات المؤسسة.
- ✓ العقود المبرمة من قبل المؤسسة.
- ✓ تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي يبين نقاط القوة ومواطن الضعف.

المطلب الثالث: برنامج التدقيق

إن برنامج التدقيق هو خطة محكمة لتحقيق الأهداف المرجوة من المهمة وذلك وفقا لمبادئ وقوانين متعارف عليها في الجزائر، ويعتبر خطوة هامة من خطوات التخطيط للتدقيق كونه دليل ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق ومساعديه من أعمال، وتعليمات تفصيلية يطلب تنفيذها من مساعديه. كما يمكن اعتباره دليل عمل بعد الانتهاء من المهمة فهو أداة رقابة وتخطيط يستطيع المدقق من خلالها تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات التي تطلبتها كل عملية. [2]

[1] نظمي ايهاب، العزب هاني عبد الحافظ، مرجع سابق، ص75.
[2] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص 60.

1- اعتبارات تصميم برنامج التدقيق

عند تصميم برنامج التدقيق يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما يلي: [1]

- إعداد البرنامج في حدود نطاق الفحص الذي عهد إليه القيام به، أما المراجعة القانونية فهي مراجعة كاملة ليس لها حدود.
- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية وعلى ضوئه يحدد مستوى الفحص.
- الأهداف التي يرغب الوصول إليها، لأن التدقيق وسيلة لا غاية.
- إتباع طريقة المراجعة التي تتماشى مع طبيعة المؤسسة ونشاطها.

وحتى يكون برنامج التدقيق ناجحا يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:[2]

المرونة: أي أن يقبل البرنامج أي تعديل أو تغيير خلال تنفيذ البرنامج عند ظهور أي متغيرات تستدعي ذلك.

الشمولية: يجب أن يشمل البرنامج كامل خطوات التدقيق.

السهولة في التنفيذ: يجب أن يكون البرنامج مبسط حتى يمكن من إتباعه بيسر وفي الزمن المحدد.

2- تقسيم برنامج التدقيق القانوني

إن البرنامج السنوي يجب أن يقسم بصفة عامة إلى أربع مراحل وهي:[3]

- المهمة الابتدائية أو التفويضية "La mission d'intérim": أو مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- أشغال الجرد المادي في N/12/31.
- المراجعة المحاسبية.
- إعداد التقرير النهائي.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية ودوره في مهمة التدقيق القانوني.

إن لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة بالنسبة لمحافظ الحسابات، حيث من خلاله يتمكن من تقدير مدى الفحص الذي سيقوم به وكذلك مدى احتمال وجود أخطاء أو تلاعبات. وتعتبر من أهم الخطوات العملية التي يقوم بها المراجع القانوني كآخر أجل في شهر أكتوبر للسنة المالية، حيث يقوم بزيارة للمؤسسة للاطلاع على إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة من خلال تصريحات المسؤولين عن العمليات الرئيسية والمنفذين لها مثل (دورة

[1] Armand Dayan, Manuel de gestion - Volume 2, Ellipses, Paris, 1999, p.191.

[2] حولي محمد، مرجع سابق، ص 115.

[3] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة، مرجع سابق، ص81.

المشتريات، الإنتاج، المبيعات...)، ثم تتبع عينات لهذه العمليات ومدى مطابقتها لما هو نظري. يقوم المدقق في الأخير بإصدار تقرير حول نظام الرقابة الداخلية[1]«le rapport d'intérim»

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الجزائرية:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر المدخل إلى مهمة التدقيق القانوني، ونظرا لأهميته يستعمل محافظ الحسابات طرق عديدة لتشخيصه ونتطرق فيما يلي إلى أهمها:

1/ خرائط التدقيق (التتابع):

تعتبر خرائط التدقيق أداة لدراسة تسلسل إجراءات العمليات داخل المؤسسة وتدفق الوثائق والبيانات الخاصة بها، حيث تبين منبع ووجهة كل مستند داخل المؤسسة من استفسارات المدقق ويستعمل كذلك لإعدادها إجابات الموظفين.

وسميت خريطة لأنها تساعد المدقق على عدم الضياع في مهمته فهي دليل مساعد يشتمل على رموز وأشكال ملخصة للعمليات والوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، وتم إعدادها من طرف المعهد الأمريكي للمعايير.

وحتى تؤدي الخريطة الدور المنوط بها، يجب أن تكون واضحة وسهلة الفهم، يجب أن تتوفر فيها ما يلي:[2]

- كلمات توضيحية للرموز والرسوم.
- عنوان لكل خريطة.
- ملاحظات آخر الخريطة للتوضيح أكثر.

2- الاستبيان أو الاستقصاء:

تقوم هذه الطريقة على توزيع المدقق لقوائم استقصاء على موظفي المؤسسة، وتضم هاته القوائم لأهم الاستفسارات والأسئلة التي تدور حول كل الأنشطة داخل المؤسسة وخاصة العمليات المتكررة وبعد جمع المدقق للقوائم واسترجاعها يتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار على عينة مختارة. مثل: عمليات الشراء والبيع...إلخ

وتعتبر هاته الطريقة شائعة الاستعمال، غير أن نجاحها يتوقف على كيفية صياغة الأسئلة، حيث يجب أن تكون مفهومة وبسيطة فهناك استمارات مفتوحة Questionnaires ouverts وتتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية، وهناك الاستمارات المغلقة Q. Fermés. والإجابة عنها تكون بنعم أو لا فالإجابة بنعم تعني أن الإجراء الخاص بالرقابة الداخلية مطبق أما الإجابة بـ "لا" فهي تعني العكس ومن خلالها يمكنه استكشاف مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

[1] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص87.
[2] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة 2، دار وائل، الأردن، 2015، ص 72.

وقد تكون طريقة الاستبيان مرغوبة أكثر عند موظفي المؤسسات مقارنة بالاستفسار الشفوي المباشر، أين يحس فيها الموظف بأنه محل استجواب يتعدى فيه المراجع صلاحياته.

غير أنه يعاب على هاته الطريقة أن الإجابات قد توضع دون إعطاءها الاهتمام اللازم، وعلى المراجع اكتشاف ذلك من خلال الاختبارات التي يجريها على العينة.

وفيما يلي قائمة استبيان نموذجية لدورة المبيعات:

الجدول 4: قائمة استبيان نموذجية لدورة المبيعات

الأسئلـــة	الإجابة	
	نعم	لا
1- هل تخضع طلبات الزبائن للفحص والموافقة من قبل:		
أ/ قسم المبيعات وأوامر البيع.		
ب/ قسم الائتمان.		
2- هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة والتي تكون مرقمة ترقيما مسبقا؟		
3- يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة:		
أ/ الكميات الواردة.		
ب/ الأسعار المستخدمة.		
ج/ العمليات الحسابية.		
د/ شروط البيع.		
4- هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن؟		
5- هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام؟		
6- هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم آخر غير قسم المحاسبة و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة؟		
7- هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن:		
أ/ المبيعات للموظفين.		
ب/مبيعات الخردة والسلع التالفة.		
ج/ المبيعات النقدية.		

المصدر: يوسف جربوع، المرجع السابق ص. 199.

3- الأسلوب الوصفي والملخص التذكيري:

يفضل بعض المراجعين اللجوء إلى هاته الطريقة للقيام بوصف كتابي مفصل في كل إجراءات وعملية من النشاط، والشخص الذي يقوم به، السندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها ومن خلال أوراق يمكن أن يقيم قوة نظام الرقابة الداخلية. من مزايا هاته الطريقة أنها تتفادى العيب الأساسي في طريقة الاستقصاء، كما أشرنا

سابقا ألا وهو قيام الموظفين بالإجابة على الأسئلة دون إعطاءها الأهمية اللازمة وفهمها جيدا. ويعاب عليها الشرح المطول في وصف الإجراءات والمراحل والذي يؤدي إلى استنزاف الوقت وصعوبة استيعابها.[1]

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الوطنية:

إن فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن خطوات متسلسلة وسوف نستعرضها بإيجاز فيما يلي: [2]

1/ فهم الهيكل:

ينطلق فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية أولا من خلال جمع الإجراءات* سواء المكتوبة من خلال الوثائق وغير مكتوبة المتحصل عليها من خلال الأساليب المستعملة من قوائم الاستبيان والمقابلات والحوارات مع مختلف موظفي المؤسسة ثم يقوم بتلخيصها في خرائط التدقيق (التتابع).

وبعدها يقوم المدقق باختبارات الفهم والتطابق** وهذا حتى يتأكد من أن الموظفين القائمين على العمليات يستوعبون جيدا كل أجزاء النظام.

وفي الأخير يصل المدقق إلى تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية حيث يستخرج مبدئيا أو نظريا نقاط القوة ومواطن الضعف في النظام.

وتجدر الإشارة إلى أن أي لوائح أو تعليمات مصلحية تخص الموظفين أو طرق العمل تعتبر ضمن نظام الرقابة الداخلية، وعلى المدقق القانوني أخذها بعين الاعتبار.

2/ اختبارات الالتزام والاستمرارية: ***

بعد التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، يقوم المدقق في هاته الخطوة بالتأكيد من أن نقاط القوة المكتشفة مطبقة فعلا داخل المؤسسة وبصفة مستمرة، أي أننا نستطيع اعتبارها فعلا نقاط قوة أم لا.

ومن بين الاختبارات المستعملة ما يلي:

- اختبار الفصل بين وظائف المصادقة، حيازة الأصول والتسجيل بالدفاتر.
- تتبع الموظفين خلال تنفيذهم لعملهم وتقييم مدى التزاماتهم بالإجراءات.

ويقرر المراجع نوع وحجم الاختبارات من خلال دراسة الإجراءات جيدا وتوقع الأخطاء المحتملة خلال التنفيذ.

وبعد هاته المرحلة يخرج المراجع بإحدى الاستنتاجات التالية:

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة، مرجع سابق، ص 105.
[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 75.

* La saisie des procédures.
** Les tests de conformité et de compréhension.
*** Les tests de performance.

1) سلامة نظام الرقابة الداخلية وإتباع المؤسسة لإجراءاته وتعليماته وهذا ما يطمئن المراجع عند فحص القوائم المالية.

2) سلامة نظام الرقابة الداخلية ولكن عدم احترام المؤسسة تطبيق إجراءاته، ويدفع المراجع للتساؤل عن إمكانية تسبب ذلك في أخطاء جوهرية في القوائم المالية أم لا، فإن كان ذلك غير وارد يمكنه تجاهل ذلك والاستمرار في خطوات المهمة، أما إذا كان ذلك واردا فيزيد المدقق حجم الاختبارات حتى يعوض هذا الضعف في تطبيق النظام.

وتجدر الإشارة أن نقاط الضعف المكتشفة من خلال التنفيذ الأولي لنظام الرقابة المهنية هي أيضا يجب القيام باختبار استمرارية الالتزام بها أم لا، وقد ثبتت بأنه عمليا هناك تطبيق لإجراءات الرقابة الداخلية وتحدث هاته الحالة إذا كانت الإجراءات غير مكتوبة أي أنه تم التوصل إليها عن طريق الاستبيان والاستفسار.

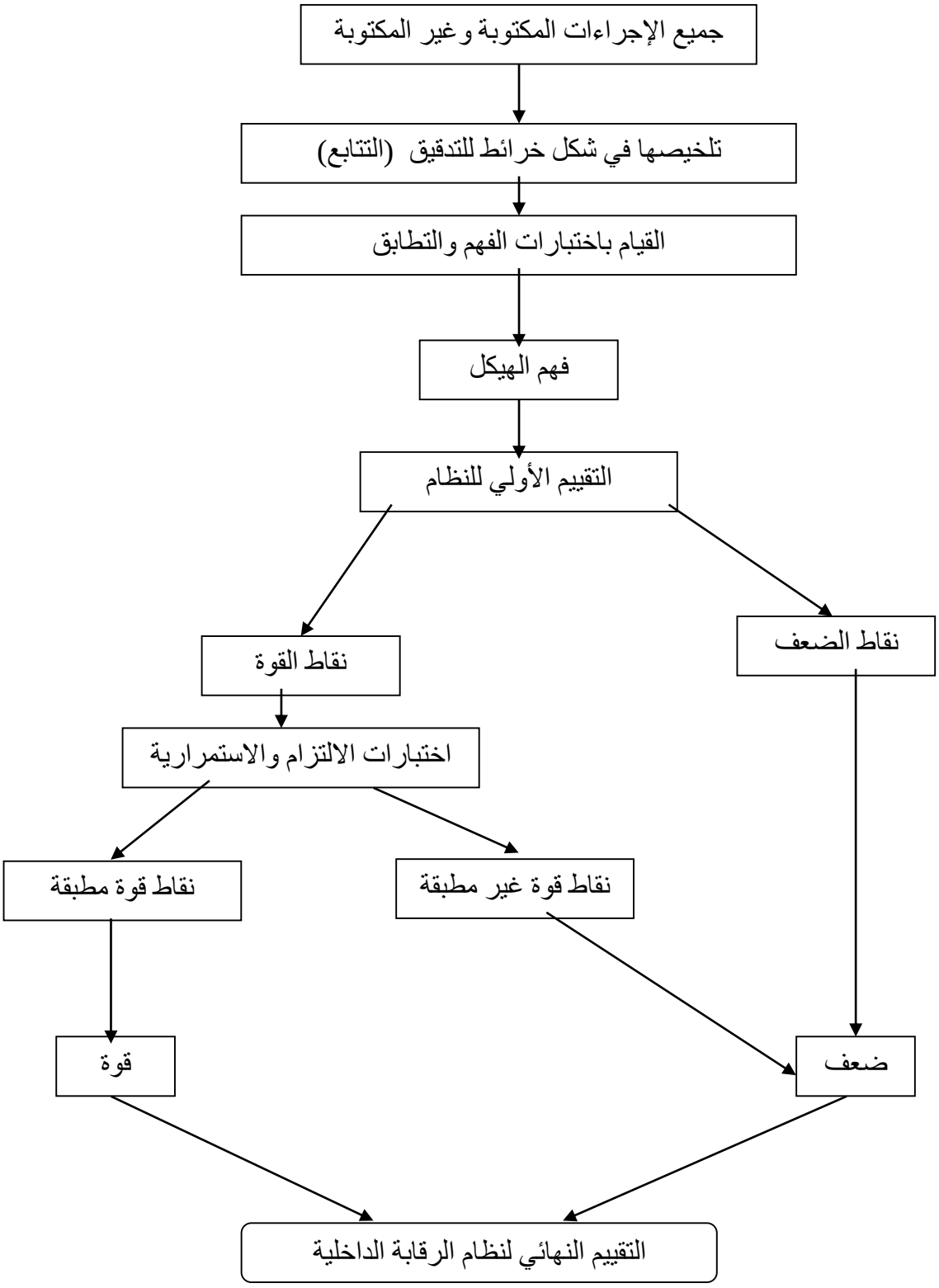
3/ التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

وفي هذه المرحلة يختتم المدقق عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ويلخصه في تقرير شامل (Le rapport d'intérim) حيث يخرج باستنتاج نقاط القوة ومواطن الضعف في النظام ومدى تأثيرها على القوائم المالية، ويقوم فيه أيضا بتقديم اقتراحات لتحسينه وزيادة فعاليته.

ومن خلال التقييم يتبين للمدقق مدى سهولة أو صعوبة الخطوات الموالية والمتمثلة في الجرد المادي ومرجعة الحسابات ثم إعداد التقرير.

ويمكن فيما يلي تلخيص خطوات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية بالشكل التالي:

الشكل 06: خطوات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث.

ونشير إلى أنه في المعايير الدولية للتدقيق تم التطرق إلى موضوع الرقابة الداخلية في المعيار 265: "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، وكذلك موضوع التأكد عن طريق العينات في

المعيار 530:"عينات التدقيق" مع إضافة الكثير من التفاصيل حولهما: من الأمور التي ينبغي الإبلاغ عنها وكذا طرق المعاينة الإحصائية الصحيحة.

المبحث الثالث: الجرد المادي:

وهي ثاني خطوة في مهمة التدقيق القانونية، يقوم بها المدقق في 31 ديسمبر من كل سنة، ولكن ترسل المؤسسة إلى المدقق تقريرا بكل الترتيبات التي قامت بها تحضيرا لعملية الجرد، من ترتيب المخازن، تشكيل الفرق ...إلخ، ويقوم المراجع بتقييمه ورد الملاحظات إلى المؤسسة.

وتعتبر أنجح وسيلة يلجأ إليها محافظ الحسابات للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة محل التدقيق، وذلك فيما يخص التثبيتات المادية، المخزونات، الأوراق المالية الصندوق وليس المقصود أن يقوم المدقق بجرد كل عناصر الأصول، وهذا مستحيل بل يقوم بفحص انتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها، تطبيقاتها من طرف الموظفين، ثم القيام عن طريق تقنيات السير بالاختبارات[1].

المطلب الأول: الجرد المادي للتثبيتات المادية:

يجب القيام بجرد عناصر للتثبيتات كما (العدد) ونوعا (الحالة: جيدة، مقبولة أو تالفة)، ثم يتم مقارنتها بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، ولا بد أن يدرج كل تثبيت في بطاقة يسجل فيها على الأقل:

1- تاريخ الحيازة. 2- رقم الحساب. 3- قيمة الحيازة. 4- معدل الاهتلاك المطبق.

المطلب الثاني: الجرد المادي للمخزون:

ويعتبر جرد المخزون أدق وأهم مرحلة في الجرد المادي، وحتى تكون هاته العملية فعالة ينبغي توفر ما يلي:[2]

- ✓ أن تكون إجراءات الجرد مكتوبة.
- ✓ تحديد أماكن التخزين وتواريخ الجرد.
- ✓ التحضير لعملية الجرد: فإن تمت عملية الترتيب والتنظيم في المخازن مسبقا بطريقة جيدة فتصبح عملية الجرد بسيطة ولا تستغرق وقتا كبيرا. فتهيأ السلع وترتب حسب نوعها فلا نجد نفس النوع في عدة أماكن مختلفة، وفي نفس النوع يفرق بين السلع الجيدة، والفاسدة حسب الدرجة، وتعلق بطاقات تقنية واضحة تبين ذلك وبطاقات الجرد بعدة ألوان بحيث يمثل كل لون فريق من الفرق، مع ترتيبها بشكل يسمح بالوصول إليها.
- ✓ نزع أي بطاقات المتابعة الدائمة لكميات المخزون المعدة من طرف مسئولي المخزن قبل مرور الفرق لتجنب اعتمادها من طرفهم أو التأثير على نتائجهم.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص89.
[2] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 98.

- ✓ يتم تعيين فرق الجرد (فرقتين أو ثلاثة) بأعضائها ومسؤوليتها.
- ✓ ألا يكون ضمن الفرق موظفين يعملون بالمخزن، أو لهم صلة بذلك.
- ✓ نزع الفرق لبطاقة الجرد الخاصة بهم لكل عنصر من المخزون.
- ✓ أن يترك كل فريق ملصق يحتوي على الإمضاءات أو أي دليل قاطع بالمرور بالإضافة إلى نزع بطاقة الجرد (التي قد تنزع بفعل عوامل أخرى كالريح مثلا).
- ✓ تتوقف حركات المخزون أثناء عملية الجرد، وحتى لا يعرقل نشاط المؤسسة يمكن إنشاء مخزون فرعي خاص للاستعمال خلال الجرد ثم يتم جرده في الأخير.
- ✓ تكون وثائق الجرد مرقمة ترقيما مسبقا بهدف مراقبة استعمالها والتأكد من شمولية العمل في النهاية.
- ✓ يجب ألا تحتوي وثائق الجرد قائمة مسبقة للسلع المراد جردها، تفاديا للنسيان والخلط بل يجب استعمال المسح الكامل للمخازن بالاستعانة بالبطاقات التقنية.
- ✓ التأكد في الأخير بأن كل المواد الموجودة في المخزن ظهرت في الجرد.
- ✓ تقارن بطاقات الجرد بما هو مسجل.

ويحضر المراجع خلال عملية الجرد ويتمثل دوره في ملاحظة عمل الفرق ومدى احترامهم للإجراءات، كما يقوم باختبارات التحقق بنفسه عن طريق العينات، كأن يأخذ بطاقات ويتحقق ماديا من الكميات الظاهرة عليها.

المطلب الثالث: الجرد المادي للصندوق:

خلال السنة يقوم أمين الصندوق بإعداد دفتر للصندوق يسجل فيه كل حركات هذا الأخير من المدخلات والمخرجات، وتتم عملية الجرد بالتحقق من السيولة الموجودة فعلا في الصندوق تساوي مبلغ رصيد حساب الصندوق المسجل في الدفتر.

المطلب الرابع: الجرد المادي للأوراق التجارية والمالية:

لابد من إعداد قائمة بالأوراق التجارية للتحصيل والموجودة في حقيبة الأوراق التجارية. ولابد أن يكون هناك تطابق بين القيم الاسمية مع الرصيد المدين لحساب أوراق القبض، وكذلك بالنسبة للأوراق المالية (مثل السندات)، لابد أن تكون محل عد شبيه بعد المخزون مع الأخذ بعين الاعتبار حساب السندات في دفاتر المؤسسة.ولكن يبقى التأكد من الوجود المادي لأي أصل الذي يحققه الجرد غير كاف، فيبقى التأكد من ملكيته، فيمكن أن يكون مستأجرا من قبل المؤسسة أو مرهونا مثلا. وكذلك يجب التأكد من صحة تقييمه.[1]

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 61.

المبحث الرابع: مراجعة القوائم المالية.

وتعتبر المرحلة الثالثة في مهمة التدقيق القانونية، يقوم بها المدقق بعد انتهاء المؤسسة من إعداد تقاريرها المالية (آخر أجل نهاية شهر أفريل)، وقبل انعقاد الجمعية العامة (آخر أجل نهاية شهر جوان).

وحتى نتمكن من الحكم على القوائم المالية بأنها تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة في تاريخ إعدادها، وأن المعلومات المحاسبية ذات مصداقية يجب التأكد مما يلي[1]:

- الكمال: يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها محاسبيا.
- الوجود: أي الوجود الفعلي للعناصر المعنية.
- الرقابة(التحكم): يعني استغلال المؤسسة لكل عناصر الأصول.
- التقييم: أي أن الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.
- العرض والإفصاح: يعني أن كل العمليات قد تم تقييدها محاسبيا بشكل سليم والمعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب والإفصاح معبر عنها بوضوح.

وبالتالي فعلى محافظ الحسابات التأكد من كل هاته الخصائص على مستوى كل عناصر القوائم المالية الخمس، وسوف نركز خاصة على التغيرات الجديدة التي أحدثها SCF.

وتجدر الإشارة أن المعيار الدولي 501:اعتبارات محددة لبنود مختارة، ينص على حضور المدقق يوم الجرد المادي.

المطلب الأول: مراجعة حسابات الميزانية

ويتضمن مراجعة حسابات الميزانية، مراجعة الأصول والخصوم.

1- مراجعة الأصول:

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد أصبح شكل قائمة الأصول كما يلي:[2]

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق، ص 79.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 2009/03/25، ص 28.

الجدول 5: الميزانية أصول

الأصول	الملاحظة	الإجمالي السنة (N)	اهتلاكات- تدني القيمة	الصافي السنة (N)	الصافي السنة (N-1)
الأصول غير الجارية (المثبتة)					
فارق الاقتناء إيجابي أو سلبي (goodwill)					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
الأراضي					
البناءات					
التثبيتات العينية الأخرى					
التثبيتات الممنوح امتيازها					
التثبيتات الجاري إنجازها					
التثبيتات المالية					
السندات الموضوعة موضع المعادلة					
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة بها					
السندات الأخرى المثبتة					
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية					
الضرائب المؤجلة على الأصول					
مجموع الأصول غير الجارية					
الأصول الجارية					
المخزونات و المنتجات قيد الصنع					
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب					
الأصول الأخرى الجارية					
النقدية وما يماثلها					
توظيفات وأصول مالية جارية أخرى					
أموال الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

ويندرج تحت الأصول فرعين أساسيين:

1.1- الأصول غير الجارية:

إن مراجعة الأصول المثبتة تتم من خلال الإجراءات العامة التالية:[1]

- إعداد جدول يلخص التغيرات التي حدثت للأصول الثابتة أثناء السنة المالية.
- مطابقة حساب الأصل الثابت مع الجرد المادي للأصل.
- التأكد من أن الأصل الثابت تحت رقابة المؤسسة فعلا بغض النظر عن الملكية القانونية.
- التحقق من المقتنيات والتنازلات خلال الدورة.
- معاينة مصاريف الصيانة والإصلاح للتفرقة بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية.
- التحقق من الاهتلاكات والتدني في القيمة للتثبيتات.

وفيما يلي الإجراءات الخاصة ببعض الأصول الثابتة وهي: فارق الاقتناء le good Will، التثبيتات المعنوية، والتثبيتات العينية:[2]

1.1.1- فارق الاقتناء Le good Will:

- عند العثور على هذا الحساب في الميزانية يجب التأكد من أنه تمت عملية تجميع مؤسساتRegroupement في إطار عملية اقتناء Acquisition أو انصهار Fusion أو إدماج Consolidation ويظهر هذا الحساب في الأصول غير الجارية مستقلا عن التثبيتات المعنوية الأخرى سواءا بقيمة موجبة أو سالبة ولأنه يعتبر أصلا غير معرف خلافا للتثبيتات الأخرى.
- كما يخضع فارق الاقتناء لاختبار تناقص القيمة، وتسجل الخسارة في القيمة إن وجدت ولكن لا يمكن أن تكون موضع استرجاع لاحق خلافا للأصول الأخرى.

1.1.2- التثبيتات المعنوية: ويمكن إيجازها فيما يلي:

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، مرجع سابق، ص85.
[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009، ص 71-76 بتصرف.

1-2-1-1- التثبيتات المعنوية المولدة داخليا:

ويجب التأكد من أنه توفرت الشروط لتحويل الأعباء إلى أصول أي أنه تم الانتقال من مرحلة البحث إلى التطوير، وحتى ترسمل أعباء التطوير يجب توفر الشروط التالية:

- إثبات أن الأصل المعنوي قادر على جلب منافع اقتصادية مستقبلية.
- إثبات توفر الموارد المالية والتقنية اللازمة لإنجاز الأصل المعنوي.
- وضع نظام لمتابعة التكاليف يسمح بتقييم وتوزيع الأعباء على إنتاج التثبيت المعنوي المعنى.
- إثبات القابلية التقنية لإتمام التثبيت.
- إثبات قابلية استخدام التثبيت المعنوي أو بيعه.

كما تجدر الإشارة أن أعباء التطوير تتم رسملتها في نفس الدورة المالية، أما أعباء السنوات السابقة فلا يمكن دمجها في تكلفة التثبيت المعنوي، ويجب التأكد من أن مصاريف التكوين، البحث والسابقة للانطلاق سجلت كأعباء، ونفس الشيء بالنسبة لشهرة المحل، العلامات التجارية، وقائمة العملاء المولدة داخليا لا يمكن تسجيلها كأصول.

2-2-1-1- التثبيتات المعنوية المشتراة:

- وتتمثل في برامج الإعلام الآلي، البراءات، الرخص، والعلامات التجارية...الخ، وإضافة إلى الإجراءات العامة يمكن التركيز على طريقة تقييم التثبيتات المعنوية المشتراة، حيث تقيم بتكلفة الشراء، أي سعر الشراء + المصاريف الجمركية والرسوم غير المسترجعة بعد خصم التخفيضات والحسومات التجارية + كل المصاريف الموجهة مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستعمال المبرمج (امتيازات الموظفين، الأتعاب والاختبارات وتجارب حسن عمل الأصل).
- أما الأعباء التي لا تدخل في تكلفة التثبيتات المعنوية المشتراة فهي: الأعباء المتحملة في الوقت الذي يكون فيه الأصل قادر على العمل بالطريقة المتوقعة من طرف الإدارة.
- مصاريف طرح منتج جديد أو خدمة (إشهار، العروض التحفيزية ... الخ).
- المصاريف الناتجة عن ممارسة نشاط في منطقة جديدة أو مع نوع جديد من الزبائن بما في ذلك مصاريف تكوين الموظفين.
- المصاريف الإدارية والمصاريف الأخرى.

- المصاريف المالية الناتجة عن تأجيل التسديد لمدة أكبر من المدة العادية.

1.1.3- التثبيتات العينية "الملموسة":

إضافة إلى الإجراءات العامة لتدقيق الأصول غير الجارية، هناك الإجراءات الخاصة أو التفصيلية التالية:

- الأراضي والبناءات:

يجب التحقق من أنها غير مرهونة بقرض وإلا فعلى المراجع وضعها كملاحظة في تقريره وأنه لم يتم احتساب اهتلاكات للأراضي إلا في الحالات الاستثنائية.

- المنشآت التقنية والتثبيتات العينية الأخرى:

ربما يكون الشيء الجدير بالذكر هنا، هو التأكد من رقابة المؤسسة (الاستغلال) لهاته التثبيتات، حيث يجب التدقيق خاصة في الإيجارات إذا كانت استغلالية أو تمويلية، ويتبين ذلك من خلال العقود وما تحتويه من شروط وبنود.

أما باقي الأصول الثابتة فيمكن القول بأنه تنطبق عليها الإجراءات العامة لتدقيقها.

1.2- **الأصول الجارية**: وتتضمن أساسا: [1]

- المخزونات والمنتجات قيد الصنع.
- الزبائن.
- أموال الخزينة.

1-2-1- المخزونات والمنتجات قيد الصنع:

يعتبر المخزون من البنود الهامة والخطيرة في الأصول المتداولة للمنظمة، لكونه أكثر العناصر تعرضا للاختلاس إلى جانب النقدية، بالإضافة إلى أن له تأثير كبير على دلالة القوائم المالية ومراجعة هذا البند يتركز على ما يلي:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزون ومدى مراعاة مبدأ الفصل بين الوظائف: وظيفة استلام المخزون، تسييره، وظيفة تمويل الورشات بالنسبة للمؤسسات الصناعية ووظيفة البيع والتأكد من فعالية إجراءات الجرد.
- تقييم ظروف التخزين، حركة المخزون وجودته، ومقاربتها مع مخصصات تدني قيمة المخزون.
- التأكد من أن عناصر المخزون تشكل مخزونا فعلا وليس تثبيتا، مثال: قطع الغيار الخاصة.

[1] A. Hamini, L'Audit comptable et financier, éditions BERTI, 2001, P.55-59.

- التأكد من استعمال طرق صحيحة في تقويم المخزون (تكلفة الشراء أو سعر التكلفة للمنتجات باستعمال محاسبة تحليلية) والاستهلاكات (عدم استعمال طريقة LiFo الملغاة من طرف SCF)، وكذلك في متابعة المخزون حيث تستطيع المنظمة استعمال طريقة الجرد الدائم أو المتناوبا.
- التدقيق في الحساب 38 الوسيط الذي من المفروض أن يكون رصيده معدوم، ففي حالة العكس يجب أن يدقق رصيده لتحويله إلى الحسابات الصحيحة.

2-2-1- مراجعة حساب العملاء:

يتم مراجعة هذا الحساب من خلال نقطتين أساسيتين:

- التحقق من صحة أرصدة العملاء، وهذا عن طريق نظام المصادقات الذي يتمثل في مراسلات يقوم بها المدقق مع العملاء للحصول على مصادقتهم، بحيث يطلب رصيد كل واحد منهم ويقارنه بما هو مسجل عند المؤسسة.
- التحقق من إمكانية تحصيل هذه الديون وكفاية المخصصات، ويتم الوصول إلى هذا عن طريق ما يلي:
  - مراجعة تحاليل حسابات العملاء والتأكد منها من خلال وصل الطلب والفاتورة ومقاربتها مع المراسلات التي يجريها المدقق مع العملاء لتأكيد الأرصدة.
  - تحليل كشوف العملاء وفترة الائتمان الممنوحة لهم، ومدى انتظام العملاء في السداد" La balance âgée"، وكذلك معرفة المركز المالي للعملاء من حيث إفلاسهم أو صدور حكم قضائي ضدهم، وكذلك التحقق من وجود ضمان شخصي أو عيني للدين، وإن وجد يفحص المركز المالي للضامن الشخصي وقيمة الضمان العيني ووجوده فعلا.
  - وللتأكد من مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها يقوم بمراجعة انتقادية لحسابات العملاء، ويستخرج الديون المشكوك في تحصيلها ويكون المخصص اللازم، ثم يقارن ذلك مع المخصص المكون من طرف المؤسسة، فإذا وجد اختلفا جوهريا يشير إليه في تقريره.
  - وفي نفس الصدد فقد يجد المدقق ديون تم إعدامها أي اعتبارها ميئوس من تحصيلها، فيجب عليه التأكد من أنها معتمدة بقرار من الإدارة.

2-2-1- مراجعة حسابات أموال الخزينة:

- كما سبق وأن أشرنا فإن عناصر الخزينة "النقدية" من حسابات بنكية وصندوق تمثل أكثر العناصر المعرضة للاختلاس والتلاعب خاصة عند ضعف نظام الرقابة الداخلية، وفيما يلي الإجراءات التدقيقية لها:

مراجعة حساب الصندوق:

حتى لا نستصغر هذا البند من الميزانية، فإنه يمكن أن يكون خاصة في المؤسسات الكبيرة عبارة عن خزنة مشفرة تحتوي على أموال ضخمة، فإجراءات مراقبتها نوجزها في النقاط التالية:

- التأكد من الحفظ الجيد للصندوق من خطر السرقة المباشرة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية لحركات أموال الصندوق لاسيما الفصل بين وظيفتي المحاسب وأمين المال، وتسجيل العمليات من الطرفين(والتي يكون قد قام بها من قبل في مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية La ''mission d'intérim'').
- التأكد من وجود مفتاح الخزينة أو الشيفرة عند موظف ثاني على الأقل لعدم تعطل مصالح المؤسسة بغياب الأول.
- التأكد من تسجيل كل عمليات القبض أو الدفع في دفتر الصندوق وفحص الوثائق الثبوتية والتأكد من توقيع القابض للأموال.
- التأكد من صحة العمليات الحسابية في دفتر الصندوق وأن رصيد الصندوق يبقى مدين بعد أي عملية مالية.
- فحص محاضر الجرد الفعلي للصندوق.
- يكون هذا الجرد دوريا (كل شهر أو شهرين وفي نهاية السنة) وفجائيا أحيانا حتى لا يستطيع أمين الصندوق توقع وقت المراقبة، وهذا تفاديا لاستعمال الصندوق لأغراضه الخاصة مع خطر الوصول إلى حد عدم القدرة على الإرداد، وبالتالي يعرض نفسه للعقوبة الوضعية المالية للمؤسسة للخطر.
- مقارنة نتائج الجرد الفعلي للصندوق مع دفتر أستاذ الصندوق فإذا وجدت فوارق فعلى المراجع وضعها كملاحظة في تقريره.
- التأكد من احترام المبلغ الأقصى والأدنى المسموح به في الصندوق، وكذلك المبلغ الأقصى المسموح به للتسديد نقدا حسب اللوائح الإدارية.
- التدقيق في العمليات النقدية لبداية الدورة ونهايتها، لأنها غالبا ما تكون موطن الخطر والتلاعب في المؤسسات.

مراجعة حساب البنك: ويجب التفرقة أولا بين الحساب البنكي الجاري وحساب الإيداع لأجل، ولمراجعة هذا البند يتبع المدقق الإجراءات التالية:

- مقارنة رصيد البنك والعمليات المسجلة في دفتر أستاذ حساب البنك مع الكشف البنكي.

- عدم الاكتفاء بكشف البنك المقدم من طرف المؤسسة، بل طلبه من البنك مباشرة عن طريق مراسلات رسمية وهذا تجنبا لمخاطر التزوير. وكذلك طلب أي معاملات خارج الميزانية كالقروض الممنوحة أو الرهونات...
- التحقق من تواريخ الإيداعات والمسحوبات بين دفتر الأستاذ والكشف البنكي حتى يتأكد من عدم وجود اختلافات كبيرة والتي قد تدل على تلاعب عن طريق استعمال أموال المؤسسة للأغراض الشخصية.
- التأكد من العمليات التي تظهر في الكشف البنكي في صورة سحب ثم إيداع بعد فترة زمنية وهذا دون أن تظهر في دفتر الأستاذ، لأن هذا قد يكون أيضا دليل على استعمال أموال المؤسسة لأغراض شخصية خلال هذه الفترة.
- في حالة وجود اختلاف بين رصيد البنك لدى المؤسسة والكشف البنكي (وتكون غالبا) يفحص المدقق جدول التقارب البنكي.
- التحقق من سداد الشيكات المعلقة التحصيل "les chèques en circulation" الظاهرة في التقارب البنكي، في الأشهر الأولى للسنة الموالية، وهذا ما يطلق عليه بالأحداث اللاحقة المذكور في المعيار 560، فبالرغم من عدم وجود قانون يلزم به فنجد الكثير من المدققين يطبقونه.
- التدقيق في الاختلافات بين المؤسسة والبنك والاستفسار حول عدم تسويتها.
- التحقيق في عمليات النقص في حساب البنك (خروج النقدية) دون تسجيلها لدى المؤسسة (لغياب الوثيقة الثبوتية غالبا).
- التأكد من العمولات والفوائد البنكية التي تظهر في الكشف البنكي ولم تسجل محاسبيا، والحرص على تسجيلها في نفس الدورة.
- التأكد من تسلسل أرقام الشيكات وطلب تبريرات عن الشيكات الملغاة.
- وتجدر الإشارة أن على المدقق التدقيق في كل الحسابات البنكية للمؤسسة.
- بالإضافة إلى ما تقدم، ومع التطورات التي تشهدها التجارة الالكترونية وبداية استعمالها من طرف المؤسسات، فإن التحويلات النقدية تتم فورا ودون وجود شيكات تبررها وهذا ما يزيد خطر الاختلاس، وذلك ما يحتم على المدقق الإحاطة المعرفية بهاته الطرق، وكذلك التأكد من وجود وسائل جيّدة للرقابة الداخلية على التحويلات الالكترونية.

أما باقي الأصول الجارية كالضرائب، التوظيفات والأصول المالية والأصول الأخرى، فيتم تحقيقها بإتباع الخطوات العامة.

2- مراجعة الخصوم:

صار شكل قائمة الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي الجديد كما يلي:[1]

الجدول 6: الميزانية خصوم

الخصوم	الملاحظة	السنة N	السنة(N-1)
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)			
رأس المال غير المطلوب			
العلاوات والاحتياطات-الاحتياطات المدمجة (1)			
فارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجمع (1)			
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع I			
الخصوم غير الجارية			
القروض والديون المالية			
الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)			
الديون الأخرى غير الجارية			
المؤونات والمنتوجات المدرجة سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية II			
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات الملحقة			
الضرائب			
الديون الأخرى			
خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية III			
المجموع العام للخصوم			

(1) لا يستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

يعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الخصوم بأنها:" كل ما يتمثل في رصيد دائن يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات، وهذه الأرصدة الدائنة لا تقتصر على التزامات الدائنين، وإنما أيضا على رأس المال المكون من أسهم، وأي عناصر دائنة مؤجلة للفترات القادمة وتظهر في الميزانية الخاصة بالفترة الحالية"[1].

[1] الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص.29.

[1] مصطفى عفاري، المعايير المحاسبية، دراسة مقارنة، 2005، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة، ص120.

وبالتالي فتنقسم الخصوم إلى:

- رؤوس الأموال الخاصة.
- الخصوم غير الجارية.
- الخصوم الجارية.

1-2- رؤوس الأموال الخاصة:

وتنقسم أساسا إلى: رأس المال والاحتياطات، ورؤوس الأموال الخاصة الأخرى.

1-1-2- رأس المال:

تختلف طبيعة رأس المال من مؤسسة إلى أخرى وهذا حسب الطبيعة القانونية لها، ففي الجزائر هناك ثلاثة أنواع رئيسية للمؤسسات، فهناك المؤسسات الفردية، شركات الأموال، وشركات الأشخاص، وسنركز على شركات الأموال لأن المراجعة القانونية تكون في هذا النوع من الشركات.

تتم مراجعة هذا الحساب في حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية EPE بالرجوع إلى مرسوم خلق الشركة، ثم تدقيق حصص الدولة حسب القانون التأسيسي.

- أما في شركات الأموال الأخرى SARL- EURL- SPA فتتبع الإجراءات التالية: [1]

- الاطلاع على العقد التأسيسي للشركة "Le Statut"، ونظامها الأساسي وهذا لمعرفة قيمة رأس المال وشروط عملية الاكتتاب ونوع الأسهم المكونة لرأس المال.
- الاطلاع على محاضر الجمعية العامة غير العادية، ومجلس الإدارة للتعرف على التغيرات في رأس المال، كذلك سعر السهم.
- التحقق من أن العمليات الخاصة بتغير رأس المال قد تمت في إطار الإجراءات القانونية سواء داخليا عن طريق محضر الجمعية العامة ومجلس الإدارة أو خارجيا عن طريق القانون.
- التأكد من أن كل شريك قد قدم الحصة الخاصة به سواء نقدية أو عينية، ففي حالة السداد النقدي يجب فحص وثيقة الإيداع في البنك، أما بالنسبة للحصص العينية فيجب التأكد من سلامة التقييم ومن ملكية الشريك الحقيقية لهاته الأصول.
- معاينة سجل المساهمين وللبيانات الواردة فيه حول عدد الأسهم وقيمها وكذلك مراجعة المتحصل من عملية الاكتتاب في الأسهم.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 172.

- التأكد من أن كل المساهمين قد سددوا الأقساط إن وجدت في مواعيدها، والتي تحتسب الفوائد للأقساط المقدمة وعلى الأقساط المستحقة وذلك بالرجوع إلى النظام الداخلي للمؤسسة.
- وعند المراجعة الدفترية لحسابات رؤوس الأموال يتم التأكد من الحساب 101= رأس المال الصادر في الشركات الخاصة يتم التأكد من أنه يمثل القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها، أما في الشركات العمومية يتم التأكد من أنه يمثل مقابل الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات العمومية والتي لم يتقرر تسديدها بموجب اتفاقية.
- يسجل في هذا الحساب رأس مال الشركة بالمبلغ المذكور في عقد التأسيس، ويمكن أن يزيد بمبلغ المساهمات النقدية أو العينية التي يقدمها الشركاء بطرح العلاوات المرتبطة برأس المال التي تسجل في الحساب 103 (علاوات الإصدار prime d'émission، الانصهار de fusion الإسهام d'apport ، تحويل سندات إلى أسهم de conversion d'obligation en actions).
- كما يمكن أن يزيد بمبلغ الاحتياطات المدمجة في رأس المال وهذا بقرار من الجمعية العامة أو مجلس الإدارة.
- وينقص رأس المال بسبب امتصاص الخسائر أو إرجاع للشركاء ...الخ.
- وفي حالة الاستدعاء الجزئي لرأس مال الشركة، فإن القسط غير المستدعى منه يظهر في الجانب الدائن للحساب 101 "رأس المال الصادر" في مقابل الحساب 109 " رأس المال المكتتب غير المطلوب" في المدين.
- وتجدر الإشارة في الأخير أن الهدف من تدقيق رأس المال ليس هو التأكد من الوجود الفعلي لرأس المال في صورة نقدية لأنه لا يبقى على هاته الحالة وإنما يتحول في النهاية إلى صافي الأصول وهذا يعني أن تدقيق حساب رأس المال يعني تدقيق الأصول والخصوم، لأن رأس المال يساوي الفرق بينهما.

2-1-2- الاحتياطات:

يجب التفرقة بين مختلف أنواع الاحتياطات، فهناك الاحتياطات القانونية (الإجبارية)، حيث تجبر الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL- EURL) وشركات المساهمة على اقتطاع 5% على الأقل كاحتياطي قانوني من النتيجة الصافية بعد انتقاص خسائر السنوات السابقة إن وجدت ويصبح هذا الاقتطاع غير إلزامي عندما يصل الاحتياطي إلى 10% رأس المال وعلى المراجع التأكد من وجوده وصحة مبلغه.

كما يوجد هناك احتياطي اختياري أو غير إلزامي ينص عليه النظام الداخلي للمؤسسة أو يقرر في الجمعية العامة بنسبة معينة من النتيجة، ويتعين على المراجع إذا التأكد منه ومراجعة محاضر الجمعية العامة للمؤسسة، وعند فحص الحساب الخاص به 106 " الاحتياطات القانونية الأساسية العادية والمقننة "، فيقوم المراجع بالتأكد من أن

هاته المخصصات تم تكوينها بطريقة سليمة، ولم يتم استعمالها (الإنقاص منها) إلا بقرار من مجلس الإدارة أو الجمعية العامة بدمجها في رأس المال، توزيعها على الشركاء، والاقتطاع من أجل اهتلاك الخسائر...[1]

3-1-2- رؤوس الأموال الخاصة الأخرى: وتتمثل في الحسابات التالية:[2]

الحساب 104 " فارق التقييم":

ويتم التأكد من أنه يمثل الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة والناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بالقيمة العادلة حسب القانون.

الحساب 105 "فارق إعادة التقييم":

ويتم التأكد من أنه يعكس فوائض القيمة لإعادة تقييم التثبيتات.

الحساب 107 "فارق المعادلة":

ويتم مراجعته من خلال التأكد من أن القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة (في إطار إعداد الحسابات المدمجة) أعلى من سعر الشراء.

ففي هذا الإطار، المساهمات في المؤسسات المشاركة تقيم حسب طريقة المعادلة، وتؤدي هذه الطريقة إلى استبدال القيمة المحاسبية للسندات (التي تمثل عادة سعر شراء السندات) بالقسط الذي تمثله في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة المؤسسة المشاركة، الفارق المتولد عن المعالجة الجديدة يعتبر احتياطات مجمعة (الحساب 107 فارق المعالة) بالنسبة للقسط المطابق لرؤوس الأموال الخاصة، وكنتيجة مجمعة فيما يخص القسط المطابق للنتيجة.

الحساب 109 "رأس المال المكتتب غير المطلوب":

يقوم المراجع بالتحقق من أنه استعمل في المدين مقابل الحساب 101"رأس المال الصادر" وهذا عند الاكتتاب، ويوضع في الدائن كلما تم استدعاء أموال مقابل الحساب 456 "الشركاء عمليات على رأس المال".

الحساب 11 "الترحيل من جديد"

يتحقق المراجع من أنه يضم الجزء من النتيجة "ربح أو خسارة" والذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق، ويتم ذلك بالتحقق من محاضر الجمعية العامة.

الحساب 12 "نتيجة السنة المالية":

يتم التأكد من أنها تمثل حقا نتيجة الدورة، أي أن نتيجة الدورة السابقة تم ترصيدها، وكذلك ترصيد حسابات الإيرادات والأعباء للدورة حتى يظهر هذا الحساب.

[1] المادة 721 من القانون التجاري.
[2] الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص.53.

2-2- الخصوم غير الجارية:

تشمل الخصوم غير الجارية الديون التي على المؤسسة، والتي تستحق في الآجال الطويلة (أكثر من سنة)، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

الحساب 13: المنتوجات والأعباء المؤجلة- خارج دورة الاستغلال: يضم:[1]

- إعانات التجهيز.
- إعانات أخرى للاستثمار.
- الضرائب المؤجلة أصول.
- الضرائب المؤجلة خصوم.
- منتوجات وأعباء أخرى مؤجلة

بخصوص إعانات التجهيز (الحساب 131) يتم فحص الإعانة ما إذا كانت عينية (تثبيتات) أو نقدية.

أما إعانات الاستثمار الأخرى فيتم التأكد من أن المؤسسة تحصلت عليها لتمويل أنشطتها طويلة الأجل مثل إقامة فرع في الخارج أو البحث عن سوق جديد...الخ.

ويتأكد المدقق من إعانات الاستثمار أنها موضوع استئناف سنوي حسب الكيفيات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، يتم اعتبارها كمنتوجات (الحساب 75: المنتوجات العملياتية الأخرى) بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها والتي يفترض أن تغطيها، وتساوي مبلغ الاهتلاك بالنسبة للتثبيتات القابلة للاهتلاك.

إن احتساب إعانات التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك كمنتوجات: توزع على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتنازل، ولا يذكر في خصوم الميزانية إلا المبلغ الصافي للإعانة التي لم تسجل بعد في حساب النتائج.

الضرائب المؤجلة أصول- خصوم:

. ويتم تدقيق هذا البند بتأكيد كل الأحداث التي يمكن أن تنشئه، ومن شأنها أن تؤدي إلى اختلاف بين النتيجة المحاسبية والجبائية وأهمها:[2]

- استعمال المؤسسة لوتيرة اهتلاك أو طريقة مخالفة للطريقة المعتمدة جبائيا: مثل اعتماد الاهتلاك الحقيقي (حسب وحدات الإنتاج) أو استعمال معدل اهتلاك مخالف لمعدل الاهتلاك الجبائي.

[1] د. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص37.
[2] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص173.

- تحقيق فائض القيمة من التنازل عن التثبيتات: حيث يمنح القانون الجبائي تخفيض عن هذا الناتج بنسبة 70% بالنسبة للتثبيتات طويلة الأجل التي اكتسبت أو أنشأت منذ أكثر من 3 سنوات ونسبة 35% بالنسبة للتثبيتات قصيرة الأجل التي تم اكتسابها أو إنشائها منذ ثلاثة سنوات فأقل.
- تحقيق المؤسسة لخسارة خلال دورة من الدورات: حيث يسمح القانون الجبائي بحسمها من أرباح الأربع سنوات التي تليها.

الحساب 15: مؤونات للأعباء– الخصوم غير الجارية

- حيث يضم هذا الحساب: المؤونات للأعباء والمؤونات للمعاشات التقاعد، ويقوم المدقق بالتأكد من أن:[1]
- حساب المؤونة تم تعديله في نهاية كل سنة مالية.
- أن المؤسسة تستخدم تقنيات التحيين لكي تقدر بصورة صحيحة مبلغ المنافع التي يستحقها المستخدمين في مقابل الخدمات التي أدوها خلال سنوات العمل.
- أن التقديرات تمت حول المتغيرات الديموغرافية (الوفيات ودورات المستخدمين) والمالية (الزيادات المستقبلية في الأجور وارتفاع تكاليف الرعاية الطبية).
- أن تحدد القيمة المعينة لهذه المنافع المستحقة للمستخدمين وأمثالهم.
- وفيما يخص الحساب 156" المؤونات لتجديد التثبيتات" يتم التأكد من عقد منح الامتياز وما إذا كان هناك شرط تجديد أو إصلاح التثبيتات الممنوحة لها قبل أن تقوم بتحويله عند انقضاء العقد إلى مانح الامتياز أو إلى طرف آخر.

الحساب16: الاقتراضات والديون المماثلة

ويتم تدقيق هذا البند من خلال التأكد مما يلي: [2]

- أنه تم تقييمها كخصوم مالية بالقيمة العادلة لمقابلها المستلم بعد طرح مصاريف الإصدار ودون مراعاة للعلاوات المحتملة للإصدار أو للتسديد.
- أن جميع الخصوم المالية فيما بعد يتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة، ماعدا الخصوم المحتازة لغرض التبادل والتي يتم تقييمها بالقيمة العادلة.
- التكلفة المهتلكة لأي أصل أو خصم مالي هي المبلغ الذي تم تقويمه به عند إدراجه الأصلي في الحسابات منقوصا منه تسديدات المبلغ الأصلي مزيدا عليه أو منقوص منه الاهتلاك المتراكم لأي فرق بين المبلغ

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص75.
[2] الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص.55.

الأصلي والمبلغ عند تاريخ الاستحقاق، ومنقوصا منه عند الاقتضاء كل حسم لتدني القيمة (الخسارة في القيمة) أو عدم قابلية التحصيل.

الحساب 17: الديون المرتبطة بالمساهمات

على المدقق التأكد من أنه تم التمييز بين الديون المرتبطة بمساهمات المجمع (الفروع أو المؤسسات المشاركة) والديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع.

- كما توجد خصوصيات مشتركة للحسابين 16 و17 أهمها: [1]
- أنه لا يسجل في هذه الحسابات إلا العمليات المالية ولا تدرج فيها العمليات التجارية.
- يتم الفصل بين العمليات التي هي تابعة للخصوم الجارية والعمليات التابعة للخصوم غير الجارية.
- يتم الفصل بين العمليات التي تتضمن فوائد والعمليات التي لا تتضمن فوائد.
- يتم تسجيل الفوائد المترتبة والتي لم يبلغ تاريخ استحقاقها في آخر الدورة.

3-2- الخصوم الجارية:

وتضم الالتزامات قصيرة الأجل من الديون المترتبة على العمليات التجارية الآجلة خلال الدورة وأهم بنودها:

- ***الموردون والحسابات الملحقة:***

ويضم الحسابات 40 ما عدا الحساب 409.

الحساب401: موردو المخزونات والخدمات

يتم التأكد من مبلغ هذا الحساب بتتبع عمليات الشراء أو الاقتناء، والفواتير الخاصة بها، وكذلك المراسلات لتأكيد الرصيد من قبل الموردين، ونفس الشيء بالنسبة للحسابات 403: موردو السندات الواجب دفعها، الحساب 404: موردو التثبيتات، والحساب 405: موردو تثبيتات السندات المطلوب دفعها.

الحساب408: موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها

ويتم التأكد من ثبوت عملية الشراء التي لم يتم استلام فاتورتها بعد من المورد، وهذا بالتأكد من دخول المواد المشترات من خلال وصل الاستلام.

الضرائب:

وتضم الحسابات 444 و 445 و 447.

[1] نفس المرجع، ص56.

الحساب 444: الدولة" الضرائب على النتائج"

ويتم التأكد من أن عملية احتساب الضرائب IBS تمت بطريقة صحيحة وكذلك عملية احتساب التسبيقات وأنه تم تسديدها في وقتها.

الحساب 445: الدولة "الرسوم على رقم الأعمال"

ويقوم المراجع بمراقبة نسب الرسم على القيمة المضافة على المبيعات وتأكيدها (سواء 9% أو 19% حسب طبيعة النشاط)، وكذلك قابلية استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات، حيث لا يمكن ذلك مع الفواتير المسددة نقدا التي يتجاوز مبلغها 100.000دج مثلا [1]، وكيفية المقاصة بينهما عند حلول أجل الاستحقاق الضريبي.

الحساب 447: الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة

حيث يضم أساسا:

الرسم على النشاط المهني TAP:

ويتم التأكد من أن الرصيد المتبقي فيه لا يمثل سوى مبلغ الرسم لشهر ديسمبر، وكذلك يتم التحقق من صحة طريقة الحساب، وما إذا كانت هناك إعفاءات Exonération أو تخفيضات Réductions يسمح بها القانون.

وكذلك يمكن أن يضم هذا البند أيضا حقوق التسجيل، الرسوم العقارية، وحقوق الطابع للتحصيلات النقدية.

الديون الأخرى:

والذي يضم أساسا:

الحساب 419: زبائن دائنون

ويتم التأكد من تقديم الزبائن لوصل الطلب Bon de commande وكذلك تسديد التسبيقات على المشتريات أو الأشغال أو الخدمات الواجب تقديمها من طرف المؤسسة.

الحساب 509 "التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيفات المنقولة غير المسددة"

يقوم المدقق بالتأكد بأن هذا الحساب ينشأ بالقسم غير المطلوب لسندات التوظيف التي تسدد جزئيا قيمتها الاسمية، وينقص كلما تم دفع المبالغ المطلوبة حتى يرصد.

[1] المادة 30 من قانون الضرائب على رقم الأعمال لسنة 2017.

الحساب42: المستخدمين والحسابات الملحقة

حيث يجب أن يضم هذا الحساب رواتب المستخدمين، ويتم التأكد في نهاية الدورة انه تم ترصيده، ماعدا في بعض الحالات يبقى في رصيد أجور المستخدمين لشهر ديسمبر إذا كانت عملية التسديد تتم في الشهر الموالي. وكذلك يتأكد المدقق من أن المستخدمين تقاضوا أجورهم وقاموا بالتوقيع على قوائم الإمضاءات Les états d'émargement .

الحساب 43: الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة

من المفروض أن يضم هذا الحساب مبلغ الاشتراكات الاجتماعية الخاص بالمستخدم لشهر ديسمبر، وهذه الاشتراكات تخص الضمان الاجتماعي CNAS وعند بعض المؤسسات للأشغال العمومية والري صندوق التأمين عن البطاقة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية والعطل المدفوعة الأجر CACOBATPH.

الحساب 44" الدولة، الجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة"

ويتضمن أساسا الحساب 442 الدولة "الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى" حيث يدرج فيه خاصة اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG، حيث من المفترض أن لا يبقى فيه رصيد سوى لشهر ديسمبر الذي يسدد إلى مصلحة الضرائب في شهر جانفي من السنة اللاحقة، كما يستحسن أن يقوم المراجع بمقارنة حركات الدورة مع الكشف السنوي للضريبة « Bis 301 » مع مبلغ التسديدات الواردة في قسائم مصالح الضرائب.

الحساب45" المجمع والشركاء"

على المدقق التأكد من أن هذا الحساب لا يضم العمليات التي تمت مع الموردين والعملاء، ويضم هذا الحساب:

الحساب 451" عمليات المجمع"

ويتحقق المدقق من أن هذا الحساب يضم مبلغ الأموال التي تقدمها المؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبصورة مؤقتة إلى مؤسسات المجموعة، وفي الجهة الأخرى مبلغ الأموال التي تضعها مؤسسات المجمع تحت تصرف المؤسسة مباشرة أو غير مباشرة.

الحساب 455" الشركاء الحسابات الجارية

ويتحقق المدقق من أن هذا الحساب يحتوي على مبلغ الأموال التي يضعها أو يتركها الشركاء مؤقتا تحت تصرف المؤسسة، ويستعمل هذا الحساب للتضليل في كثير من الأحيان، حيث يستغل لسد ثغرات الخزينة" تغذية الصندوق" وعلى المدقق اكتشاف ذلك.

الحساب 456: الشركاء" عمليات على رأس المال

وهذا الحساب من المفترض أن يضم مبلغ المساهمات المقدمة من الشركاء.

الحساب 457" الشركاء" الحصص الواجب دفعها

ويضم مبلغ الأرباح التي قررت الجمعية العامة توزيعها سواء من النتيجة الحالية ح:12 أو نتائج السنوات الفارطة ح:11، أو الاحتياطات 106.

الحساب 458" الشركاء، العمليات المنجزة بالاشتراك معا أو في تجمع"

ويحتوي على عمليات وضع الأموال بين الشركاء المساهمين في إطار شركات المساهمة أو المماثلة والمجمعات.

الحساب 46" مختلف الدائنين ومختلف المدينين

ويضم هذا الحساب فوائض القيمة أو نواقص القيمة عن التنازل عن الأصول الثابتة (غير الجارية) والأصول المالية، ويقوم المدقق بالتأكد من الفرق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيتات المتنازل عنها.

الحساب 48" الأعباء أو المنتجات مسجلة مسبقا والمؤونات

ويضم التكاليف والإيرادات المتعلقة بالسنة المالية اللاحقة، ويتم التحقق منها بالاطلاع على العقود (الإيجارات، التأمينات، ...الخ).

أما فيما يخص مؤونات الخصوم الجارية، فإنها تنشأ في نهاية الدورة عن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهرا.

المطلب الثاني: مراجعة حساب النتيجة

إن قائمة حساب النتيجة تعتبر ذات أهمية قصوى، لما تحتويه من معلومات مالية حساسة ومهمة بدرجة كبيرة حول وضعية المؤسسة، لذلك فعلى المدقق إعطاءها حقها من التأكيد والمراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك طريقتين لإعداد قائمة حساب النتيجة حسب SCF، فهناك حساب النتيجة حسب طبيعة الأعباء وحسب وظيفتها.

وتحتوي قائمة حساب النتيجة على حسابات الأعباء وحسابات النواتج ومن خلالها يمكن أن نصل إلى النتيجة أو الهوامش.

1- مراجعة الأعباء:

يمكن إيجازها بشكل عام في النقاط التالية[1] :

- دراسة مجموع أعباء الدورة عن طريق مقارنتها بالدورات السابقة مما يسمح بالوقوف على تطورها.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 178.

- دراسة الوثائق الثبوتية للأعباء المسجلة مباشرة في حسابات الأعباء دون المرور بحسابات الغير.
- دراسة ما إذا كانت التثبيتات، مصاريف التطوير للتثبيتات المعنوية، مصاريف الصيانة المرسملة لم تسجل كأعباء وأن الاهتلاكات، تم احتسابها بشكل صحيح.
- التأكد من أن الأعباء المسجلة هي أعباء حقيقية للمؤسسة.

و يظهر حساب النتيجة حسب الطبيعة على الشكل التالي :[1]

[1] الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص.30.

الجدول 7: حسابات النتائج(حسب الطبيعة)

	الملاحظة	السنة N	*السنة(N-1)*
رقم الأعمال			
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة			
4- إجمالي فائض الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة			
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)			
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)			
9- النتيجة غير العادية			
10- صافي نتيجة السنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)			
11- صافي نتيجة المجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا يستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

وفيما يلي الإجراءات الخاصة بكل حساب من حسابات الأعباء.

الحساب 60: المشتريات المستهلكة

- يتم التأكد من أنها تضم مخزونات مستهلكة فعلا سواء للبضائع أو المواد الأولية.
- يتم مقارنته مع الحسابات 30 و31 وحركاتها خلال الدورة، إذا استعملت المؤسسة الجرد الدائم.
- التأكد من صحة الطريقة المستعملة لتقييم المخزون المستهلك.
- التأكد من أن هذا الحساب 60 قد تم ترصيده في نهاية الدورة إلى حساب فرعي من الحساب 12: القيمة المضافة للاستغلال.

الحساب 61" الخدمات الخارجية:

تتعلق الخدمات الخارجية بالتقاول العام، الإيجارات، الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة، الصيانة والتصليحات والرعاية، أقساط التأمينات، الدراسات والأبحاث والتوثيق والمستجدات.

فبالنسبة للتقاول العام الحساب 611 على المراجع التأكد من توفر كل المعلومات المطلوبة من قبل مصلحة الضرائب عن المقاولين الذين تعاملت معهم المؤسسة، وفيما يخص الإيجارات وأقساط التأمينات فإنه يتم فحص العقود والتأكد من مدتها، وأنه تم تحميل الدورة سوى بالقسط اللازم.

أما أعباء الصيانة والتصليحات فيتم التأكد من أنها لا تشكل مصاريف رأسمالية، أي أنها لا تعتبر تثبيتات، وباقي المصاريف فتدقق حسب الإجراءات العامة، كالتأكد من الوثائق الثبوتية لها وعن استعمال الحساب الصحيح لكل عبء.

وقد أشرنا في المعيار الدولي للتدقيق 402 "اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنظمات التي تستعمل مؤسسات خدمية" بتفصيل أكثر حول موضوع التقاول العام.

الحساب62: الخدمات الخارجية الأخرى

وتضم العاملون الخارجيين عن المؤسسة، الأتعاب، الإشهار، نقل السلع والمستخدمين، التنقلات والاستقبالات، مصاريف البريد والاتصالات، الخدمات المصرفية والاشتراكات.

ويتم تدقيقها حسب الإجراءات العامة للتأكيد على توفر الوثائق الثبوتية وصحة الإدراج في الحساب المعني.

وفيما يخص العاملون الخارجيين عن المؤسسة والأتعاب يتم التحقق من توفر كل معلوماتهم والمطلوبة من مصلحة الضرائب.

أما فيما يخص الإشهار، الهدايا، ومصاريف الرعاية Sponsoring ومصاريف الاستقبالات فيقوم المدقق خاصة بالتأكد من أنه قد تم إعادة إدراج المبالغ غير المسموح بها قانونا في النتيجة الخاضعة للضريبة، ومصاريف التنقلات يجب أن تأكد جيدا لأنها تعتبر مركز اهتمام المتحايلين في المؤسسة، ولهذا يجب فحص جيدا الوثائق الثبوتية

المبررة للنفقات التي دفعها الموظف المكلف بالمهمة، والتأشيرات اللازمة على الأمر بالمهمة من طرف المسؤولين، وكذلك تاريخ الذهاب والرجوع ...الخ.

الحساب 63: أعباء المستخدمين

- يتم الاطلاع على امتلاك المؤسسة للدفاتر القانونية والخاصة بالمستخدمين: سجل الأجرة، سجل المستخدمين،"الحركية"، سجل العطل السنوية، سجل حوادث المرور، سجل طب العمل (الصحة والنظافة) ...الخ.
- التحقق من سلامة إجراءات الرقابة الداخلية على الأجور من خلال عقود العمل، الاتفاقيات المبرمة مع نقابة العمال، بطاقات الحضور، قوائم إمضاءات العمال ...الخ.
- ملاحظة مدى تغير أو استقرار كشوف الأجور من العمليات الحسابية، وطبيعة كل علاوة أو منحة ما إذا كانت خاضعة للاشتراكات أو لا "Cotisable" وخاضعة للضريبة أو لا "Imposable"، وكذلك سلامة طريقة احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي IRG وخاصة بالنسبة للمستخدمين الذين يعملون أقل من الوقت القانوني 173,33 ساعة في الشهر.
- التحقق في اشتراكات النشاطات الاجتماعية.
- التأكد من الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالمستخدم والمؤسسة وهذا في صندوق الضمان الاجتماعي CNAS وصندوق التأمين على البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية والعطل المدفوعة الأجر CACOBATPH بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية والري.
- التأكد من الحجم الساعي للعمل وربطه بالقانون الداخلي للغياب والتأخر، فمثلا إذا كانت المؤسسة تخصم يوما كاملا للعامل الذي يتأخر ساعة كاملة فيجب التساؤل إذا وجدنا عدد ساعات الغياب كبير.

الحساب 64: "الضرائب والرسوم والدفوعات المماثلة

وتتبع الإجراءات التالية في مراجعة هذا الحساب:

- مقارنة مبلغ الرسم على النشاط المهني TAP مع مبلغ رقم الأعمال، حيث أنه من المفترض أن يساوي 2% منه، إلا في حالات خاصة أين تستفيد المؤسسة من إعفاءات Exonération أو تخفيضات Réfactions .
- التأكد من سلامة طريقة حساب حقوق الطابع.
- التحقق من الضرائب الأخرى، مثل: رسوم التكوين والتمهين، حقوق التسجيل، الرسوم العقارية ...الخ.

الحساب 65:"الأعباء العملياتية الأخرى"

ويتم التأكد مما يلي:

- الخسارة في القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول المثبتة، وذلك من خلال التأكد من عملية التنازل تمت حسب الشروط المنصوص عليها في القانون الداخلي للمؤسسة مثلا: بمزاد علني.
- أن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة تقدم بطريقة عادلة وموضوعية على أساس حضورهم لاجتماعات مجلس الإدارة.
- أن الخسارة الناتجة عن الحقوق غير القابلة للتحصيل سجلت على أساس ملموس (دليل) بعدم القدرة على التحصيل.
- أن غرامات الصفقات حقيقية وموافقة لشروط العقد (الصفقة).
- أن الغرامات الضريبية قد تم إعادة إدراجها ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة.
- أن الهبات والتبرعات الزائدة عن السقف المحدد قد تم إعادة إدراجها في النتيجة الخاضعة للضريبة.[1]

الحساب 66:" الأعباء المالية:

ويتم تدقيق هذا الحساب بإتباع ما يلي:

- التأكد من أنه لم تسجل به مصاريف الخدمات المصرفية التي تسجل كخدمات خارجية أخرى (الحساب 627).
- التأكد من الفوائد البنكية بالاطلاع على جدول اهتلاك القرض.
- التأكد من الخسارة في القيمة الناجمة عن التنازل عن الأصول المالية.
- التأكد من خسائر الصرف بالاطلاع على سعر الصرف بين فترة الشراء، والتسديد.

الحساب 67:" العناصر غير العادية:

- التأكد من أنه حقيقة مصروف غير عادي (وليس استثنائي) أي لا يمكن للمؤسسة توقعه مثل حالة كارثة طبيعية غير متوقعة.

الحساب68:" المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

يتم تدقيق هذا الحساب بإتباع ما يلي:

- التأكد من الطريقة المستعملة في حساب الاهتلاك: خطي، متناقص، أو حقيقي (حسب وحدات الإنتاج).

[1] المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.

- التأكد من القيم النفعية للتثبيتات حتى يتم التأكد من أن الخسارة في القيمة صحيحة (يجب التدقيق في طريقة احتساب معدل التحيين).

الحساب 69:" الضرائب على النتائج وما يماثلها

ويقوم المراجع بالتحقق من:

- استعمال المعدل المناسب لـ IBS إما 19%، 23% أو 26% حسب الحالة.[1]
- في حالة إعادة استثمار الأرباح يتم التأكد من استفادتها من التخفيض الجبائي.
- التأكد من احتساب الضرائب على التوزيعات بنسبة 10%.[2]

2- مراجعة النواتج (الإيرادات)

تنشأ النواتج من خلال عمليات بيع المؤسسة للبضائع أو المنتجات التامة وأداء الخدمات أو التنازل عن التثبيتات، وفيما يلي مختلف أنواع النواتج:

الحساب 70" المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة"

ويتم مراجعة المبيعات حسب الإجراءات التالية:[3]

- تقارن فاتورة البيع مع وصل الطلب للزبون ووصل الخروج المحرر من قبل المؤسسة.
- التأكد من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية على المبيعات من تقسيم العمل والفصل بين الوظائف: استقبال وصل الطلب، تأكيد توفر المواد، إعداد الفاتورة، التحقق من صحتها، توقيعها، تسليم المواد ثم القبض.
- التأكد من وصول الفاتورة مع وصل الخروج (التسليم) إلى مصلحة المحاسبية وتسجيلها.
- التأكد من أن الفواتير المسجلة في بداية السنة لا تخص الدورة الفارطة والمسجلة في نهاية السنة لا تخص الفترة المقبلة.
- التأكد من وجود سياسة تسعيرية داخل المؤسسة تأخذ في الحسبان سعر التكلفة والسياسة الربحية.
- التأكد من صحة الحساب في الفواتير للحسومات والتخفيضات التجارية، الخصم المالي، الرسم على القيمة المضافة ومعدلها...الخ.
- التأكد من السياسة المستعملة في منح التخفيضات التجارية.
- دراسة عملاء المؤسسة التي تتعامل معهم بمبالغ كبيرة ومدى تعددهم.

[1] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
[2] المادة 104 من نفس القانون.
[3] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص118.

- مقارنة مبلغ مبيعات الدورة بالسنوات السابقة والاستفسار حول سبب تفاوتها.
- دراسة نسبة الربحية للدورة ومقارنتها بالدورات السابقة.
- التأكد من مردودات المبيعات خاصة لبداية السنة، والتأكد من عدم وجود مبيعات وهمية في السنة الفارطة بهدف تضخيم الربح تم إلغاؤها في السنة الموالية.
- مقارنة فواتير المبيعات والمردودات بسجل المخزن.

الحساب72: " إنتاج المخزن"

ويتم مراجعته بمقارنة هذا الحساب بالحسابات 33 "سلع قيد الانجاز" و34 "خدمات قيد الانجاز" و35 "مخزون المنتجات".

الحساب 73 :"الإنتاج المثبت":

ويقوم المدقق بالتأكد من أنه يمثل مبلغ الأعباء المشكلة لتكلفة التثبيتات العينية أو المعنوية المنتجة أو المولدة داخليا من طرف المؤسسة.

الحساب 74 :"إعانات الاستغلال

ويتم التأكد منه من خلال دراسة مستندية وحسابية للوثائق الثبوتية.

الحساب 75 "المنتوجات العملياتية الأخرى"

يقوم المدقق بإتباع الخطوات التالية لتدقيق هذا الحساب:

- التأكد من الأتاوى عن منح امتياز للبراءات والتراخيص، برامج الإعلام الآلي وهذا من خلال مراجعة الوثائق الثبوتية.
- التأكد من فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات المالية من خلال الرجوع إلى استمارة التثبيت وعقد التنازل وكذلك التأكد من إتباع الإجراءات المنصوص عليها داخليا من إجراء مزاد علني وتحديد الأسعار.
- التأكد من أن تعويضات التأمين عن الحوادث لم يتم اعتبارها كرقم أعمال وسددت عليها الرسوم.

الحساب 76:" المنتوجات المالية

ويتم التأكد منه خاصة من خلال:[1]

- التأكد من أرباح الصرف من خلال متابعة تغير سعر الصرف من تاريخ الطلبية إلى تاريخ التسديد.
- التأكد من الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية.

[1] الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص 77.

الحساب77:" العناصر غير العادية "المنتجات"

ويتم التأكد من أنه سجل فيه إلا المنتجات الناتجة عن ظروف غير عادية وغير مرتبطة بنشاط المؤسسة.

الحساب78:" الاسترجاعات عن خسارة القيمة والمؤونات

يقوم المدقق بالتحقق من أن الأصول التي سجلت لها خسارة في القيمة في سنوات مضت قد استرجعت قيمتها وعادت إلى الارتفاع، وأن المؤونات المشكلة سابقا لم يعد لها داعي.

المطلب الثالث: مراجعة قائمة التدفقات النقدية "سيولة الخزينة "

تعتبر قائمة التدفقات النقدية قائمة جديدة أتى بها النظام المالي SCF وتوجد طريقتين لإعدادها: الطريقة المباشرة (وهي الموصى بها) والطريقة غير المباشرة، وفي كلتا الطريقتين تقسم التدفقات النقدية إلى تدفقات استثمارية، تدفقات تمويلية ويعتبر هدف هذه القائمة مالي بحت، حيث يمكن استخراج منها بعض النسب حول الوضعية المالية للمؤسسة، مقارنة التقديرات مع المحقق فعلا خلال فترة زمنية ما وكذلك إجراء التقارب بين التدفق المالي والنتيجة، وفي ما يلي شكل القائمة حسب الطريقة المباشرة :[1]

[1] المرجع السابق، ص35.

الجدول 8: جدول سيولة الخزينة " الطريقة المباشرة "

	السنة N	السنة N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		
الضرائب عن النتائج المدفوعة		
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات المالية		
الفوائد التى تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات فى أعقاب إصدار أسهم		
الحصص وغيرها من التوزيعات التى تم القيام بها		
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)		
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		
تغير أموال الخزينة فى الفترة (أ + ب + ج)		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		

من خلال هاته القائمة تم تصنيف العمليات تحت ثلاث محاور رئيسية:[1]

- ***مراجعة العمليات التشغيلية "العملياتية"***

ويقوم المدقق بالتحقق من أن التدفقات النقدية متأتية من عمليات تشغيلية أي متأتية من الأنشطة الرئيسة للمؤسسة والأنشطة الأخرى غير الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، ويعني بها التحصيلات المقبوضة من العملاء، المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين، المصاريف المالية الأخرى المدفوعة والضرائب المدفوعة.

[1] د. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص28.

- ***مراجعة العمليات الاستثمارية:***

ويتم التأكد من أن التدفقات النقدية المسجلة في هذا البند متأتية من شراء أو التنازل عن تثبيتات معنوية أو عينية أو مالية، الفوائد المحصلة عن التوظيفات المالية وتوزيعات الأرباح والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة.

- ***مراجعة العمليات التمويلية:***

وتضم التدفقات النقدية التي تدور حول التحصيلات الناتجة عن إصدار أسهم، حصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها، التحصيلات متأتية من القروض وتسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.

وتعتبر قائمة التدفقات النقدية كقائمة مكملة لقائمة الميزانية، وحساب النتيجة، حيث تبين كيفية توليد واستخدام النقدية من قبل المؤسسة، أي أنها تعتمد على الأساس النقدي عكس حساب النتيجة التي تعتمد على أساس الاستحقاق، وينتج عن هذا اختلاف بين التدفق المالي والنتيجة تكون نتيجة لأثر العمليات التي تأثر على النتيجة دون التأثير على الخزينة (الاهتلاك، حركة المخزونات، الخسارة في القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات والضرائب المؤجلة...)، والعكس أي العمليات التي تأثر على الخزينة دون التأثير على النتيجة (تغيرات الزبائن والموردين...) وبالتالي فيمكن للمؤسسة أن تحقق خسارة بالرغم من وجود تدفقات نقدية موجبة نتيجة التنازل عن التثبيتات أو الأصول على القروض البنكية، أو العكس، على المدقق التركيز على العمليات التي قد تكون مستعصية وتشكل مشكل بالنسبة للمؤسسة كالعمليات بالعملة الأجنبية، البنود غير العادية، الفوائد وتوزيعات الأرباح والضرائب، الدخل، الاستثمار في شركات تابعة وشركات شقيقة، المعاملات غير النقدية.

وعلى المدقق خاصة التأكد من الوثائق الثبوتية لكل تدفق نقدي، وأنه لم يتم الخلط بين طبيعة كل تدفق نقدي خاصة بين العمليات الاستثمارية والتمويلية التي تتداخل في بعض الحالات.

المطلب الرابع: مراجعة قائمة التغيرات في الأموال الخاصة

تعتبر قائمة التغيرات في الأموال الخاصة بدورها قائمة جديدة أتى بها النظام المحاسبي المالي SCF، حيث تتمثل في جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية N، والسنة N-1 على الأقل، لتحقق قابلية المقارنة مثل القوائم الثلاث السابقة.

ويقوم المدقق بالتأكد من توفر المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول والتي تخص الحركات المرتبطة بـ:

- النتيجة الصافية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المقيدة في رؤوس الأموال (حساب الترحيل من جديد تحديدا).

- المنتوجات والأعباء الأخرى المقيدة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة (حساب الترحيل من جديد) عند تصحيحات الأخطاء الهامة.
- العمليات على رأس المال (الارتفاع، الانخفاض والتسديد).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

وفي ما يلي شكل القائمة تغير الأموال الخاصة :[1]

[1] الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص37.

الجدول 9: قائمة تغير الأموال الخاصة

	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
تغيير الطريقة الحسابية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N-1					
تغيير الطريقة المحسابية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N					

المطلب الخامس: مراجعة الملحق

يعتبر الملحق وثيقة تلخيص، ويحتوي على التفسيرات الضرورية لفهم الميزانية وحساب النتائج فهما أفضل. ويقوم المدقق بمراجعة هاته القائمة من خلال التأكد من أن المعلومات المتوفرة فيه تعتبر معلومات ملائمة وذات أهمية نسبية. حتى يؤدي الملحق دوره ويسهل على المستعمل فهم القوائم المالية يجب ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير على قرار المستثمر خاصة، والمستعملين بشكل عام، ومن أهم المعلومات التي يجب أن تتوفر في الملحق ما يلي:[1]

[1] الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص38-41.

1- مدى المطابقة للنظام المحاسبي المالي SCF وكل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها.

2- طرق التقييم المستعملة على مختلف عناصر الميزانية.

3- طرق الاهتلاك المستعملة من قبل المؤسسة.

4- طرق تقييم خروج المخزونات FiFo أو CUMP.

5- الإشارة إلى الاختيارات المتبعة عندما يكون هناك عدة طرق مقبولة في عملية ما.

6- تفسيرات حول تغيير الطرق وأثر ذلك على النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحالية والسنوات المالية السابقة.

7- تقرير على التثبيتات المادية: المكتسبات، التنازلات، التحويلات.

8- تقرير عن الاهتلاكات وخسائر للقيمة مع تبيين طرق الحساب المستعملة للأقساط السنوية والاسترجاعات التي تمت خلال السنة.

9- تقرير عن المؤونات مع ذكر طبيعة كل مؤونة وتطورها.

10- تقرير عن الأصول المعاد تقييمها مع تبيين التغيرات خلال السنة وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم وإبراز مكملات القيمة والاهتلاكات الإضافية الخاصة بها.

11- بيان عن تواريخ استحقاق الديون مع الفصل بين الديون الطويلة والقصيرة (أقل من سنة).

12- تقييم رقم الأعمال حسب فئات الأنشطة وحسب الأسواق الجغرافية.

13- طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.

14- عدد الأسهم المرخص بها التي صدرت ولم تسدد بكاملها.

15- القيمة الإسمية للأسهم.

16- تطور عدد الأسهم من بداية السنة إلى نهايتها.

17- متوسط عدد المستخدمين خلال السنة.

18- حوادث حصلت بعد الإقفال لا يؤثر في وضعية أصول أو خصوم الفترة المقفلة، ولكن كفيلة بالتأثير على حكم المستعملين.

19- مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بسبب طبيعتها ولكنها مهمة مثل: قيام مؤسسات تابعة للدولة ببيع المادة الأولية بسعر مخفض مقارنة بالسوق العالمي مثل مادة الحليب في الجزائر.

كما يستعمل المدقق المراجعة الحسابية للتأكد من دقة وصحة المستندات أو السجلات ويمكن إعادة الحساب بالاستخدام الآلي لتسهيل المهمة خاصة ببرنامج Excel .

كما يمكن للمدقق استعمال المراجعة الانتقادية باستعمال حواسه من تمعن وقوة الملاحظة عند فحص الدفاتر والوثائق والتعمق فيها، يلفت انتباهه ويشك فيه مثل بقاء أرصدة بعض الحسابات دون تغيير لفترة طويلة.

وكذلك يستعمل نظام المصادقات من المركز الوطني للسجل التجاري بالرهونات وكافة المعلومات خارج الميزانية التي من شأنها أن تعطي صورة واضحة عن المؤسسة من أي جهة كانت، وهذا ما أشار إليه معيار التدقيق الدولي أيضا رقم 505: المصادقات الخارجية.

كما يقوم المدقق أثناء أداء مهمته بالاستفسار عن الكثير من الأمور، ويقدم له المسؤولين شروحهم وإجاباتهم، تكون عامة شفوية ولكن عليه تدوينها في أوراق عمله، ثم البحث عن تعزيزها بأدلة أخرى، وقد تكون مكتوبة وبهذا تكون دليل أقوى وأفضل.

وكما نص المعيار الدولي للتدقيق 620، في بعض الحالات الخاصة، لا يمكن للمدقق إبداء رأيه حولها وهذا في المجالات المخصصة التي تتجاوز معرفته مثل: المجالات الهندسية، العقارية، الكيميائية، القانونية...الخ فيمكن له الاستعانة بخبير متخصص: مهندس، خبير عقاري أو صناعي ....، فإذا كانت النتائج التي توصل إليها الخبير تتوافق مع المعلومات المتعلقة بها في القوائم المالية، فيعتبر المدقق ذلك دليل إثبات كافي، أما إذا كان هناك فرقا جوهري فيما بينهما يطلب المدقق رأي خبير آخر فإن لم يقم بحسم الأمر فإن ذلك يدفع به للتحفظ في إبداء الرأي.

وهذا الأمر ناذر في الجزائر، بحيث يكتفي محافظ الحسابات بأي وثيقة ثبوتية لتدعيم طريقة تقييم الأصول الخاصة قد تعدها الإدارة دون تخصص، ولا يلجأ من طرفه إلى خبير للتأكد من صحة التقييم، ولا إلى تقييم عمل الخبير كما هو منصوص عليه في المعيار الدولي 620 للتدقيق.

المبحث الخامس: إعداد التقرير

إن تقرير المراجع هو الخطوة النهائية أو المنتج النهائي لعملية التدقيق القانونية، ولهذا فهو يحظى باهتمام كبير من قبل المستعملين للقوائم المالية.

المطلب الأول: معايير إعداد التقرير:

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد: [1]

- تقرير المصادقة بتحفض أو بدون تحفض على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر: وهذا ما يتوافق مع المعيار الدولي 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل

[1] المادة 25 من القانون 10/01.

وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية''، لأن هذا المعيار يهدف إلى الحصول على تأكيدات بخلو القوائم المالية ككل من الأخطاء وبالتالي المصادقة على القوائم المالية، وفي جميع الحالات عندما لا يمكن الحصول على التأكيدات المعقولة وكتابة تقرير المدقق للرأي المتحفظ قد يكون غير كاف في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقارير لمستخدمي القوائم المالية، فتتطلب المعايير الدولية عدم إبداء المدقق لرأي أو الانسحاب من المهمة إذا سمحت القوانين والأنظمة بذلك، كما يتوافق مع معايير دولية أخرى مثل المعيار: 220، 540، 700، 705، 706، 720 و810.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء: وهذا ما يتوافق مع المعيار الدولي220 '' مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية''، لأن المعيار يركز على جودة تقرير مدقق الحسابات، وهذه الجودة تتناسب طرديا مع معيار المصادقة، والعكس صحيح. كما يتوافق مع معايير دولية أخرى مثل المعيار: 200، 240، 700، 705، 706، 710، 720 و810.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة: ويتوافق مع المعيار الدولي 210: « الاتفاق على شروط التعيين»، لأن هذا المعيار يهدف إلى التأكيد بأن هناك فهم مشترك بين المدقق والإدارة، وحسب حالة القائمين على الحوكمة على شروط التعيين لعملية التدقيق. كما يتوافق مع معايير دولية أخرى مثل المعيار: 250، 260، 265، 501 و580.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات: ويتوافق مع المعيار الدولي 805: «عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة»، لأن هذا المعيار يتعلق بالإبلاغ بطريقة مناسبة عن أحد حسابات القوائم المالية.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: ويتوافق مع المعيار الدولي 805.
- تقرير خاص حول تطور النتيجة للخمس سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية: ويتوافق أيضا مع المعيار الدولي 805.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية: ويتوافق مع المعيار الدولي 265 "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة". لأن هذا المعيار يطلب من المدقق الحصول على فهم الرقابة الداخلية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، كما يتوافق مع معايير دولية أخرى مثل المعيار: 315 و330.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال: ويتوافق كذلك مع المعيار الدولي 805.

وتحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسالها إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

المطلب الثاني: فضل التقرير في تحقيق التوصيل الفعال:

حتى يحقق التقرير توصيلا مؤثرا وفعالا في سلوك مستخدمي القوائم المالية، يجب أن تتوفر فيه خصائص نموذج الاتصال الإنساني من جهة، ومن جهة أخرى يجب أن تتوفر مقومات التوصيل الفعال وتأخذ في عين الاعتبار معوقات التوصيل الفعال.

1- نموذج الاتصال الإنساني:

يحتوي نموذج الاتصال الإنساني العام على مجموعة من العناصر وهي: المرسل، المستقبل، الرسالة، التغذية العكسية (رد فعل المستقبل على الرسالة) والتشويش. ويمكن إسقاط ذلك على عملية التدقيق لكونها أيضا نظام للاتصال وهذا كما يلي:[1]

أ- المرسل: المدقق.

ب- المستلم: مستخدمو القوائم المالية وتقرير المراجع.

ج- الرسالة: تقرير المدقق (رأيه الفني المحايد).

د- التغذية العكسية: وتتمثل في مناقشات وتعليقات الجمعية العامة للمؤسسة تعليقات جهات الرقابة الرسمية كهيئة سوق المال، والمنظمات المهنية حول جودة أعمال التدقيق.

هـ- التشويش: وتتمثل في معوقات التوصيل الفعال.

2- مقومات ومعوقات التوصيل الفعال:

هناك أمور تساعد على التوصيل الفعال في الجزائر كما أن هناك أمور أخرى تعرقلها وهي كالآتي:[2]

2-1. مقومات التوصيل الفعال:

هي الأمور التي تساعد على التوصيل الفعال لرأي المدقق إلى الأطراف المستخدمة للتقرير وهي كما يلي:[3]

1- مقومات تخص المدقق:

أ-1- كفاءة المراجع: إن للتأهيل العلمي والخبرة العملية للمدقق دور كبير في زيادة فعاليته سواء في أدائه لمهمته أو في صياغة رأيه والدفاع عنه وتدعيمه.

[1] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص20 بتصرف.
[2] سامي وهبة متولي، قياس فاعلية الاتصال في التقارير المحاسبية باستخدام مقاييس إمكانية القراءة، مجلة الاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، القاهرة 1987، ص 239-260.
[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص82.

أ-2- سمعة المدقق: فكلما كان المراجع والمكتب الذي يشتغل فيه معروفا كلما زادت ثقة مستخدمي التقرير في الرأي الذي يتضمنه.

أ-3- المهنية: ونقصد بالمهنية، موضوعية المدقق وكذا إحساسه بالمسؤولية، فكلما ابتعد المدقق عن الذاتية والدوافع الشخصية، واعتمد على العلمية والمنطق في آراءه كلما زاد من قوة تقريره وساعد على التوصيل الفعال بمحتواه.

كما أن إدراك المراجع لأهمية المسؤولية الملقاة على عاتقه والآثار المتوقعة على قرارات الأطراف المستعملة للتقرير نتيجة الاعتماد على رأيه، يدعم بشكل كبير جودة التقرير.

2- مقومات تخص التقرير:

ب-1- وضوح الرأي: يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق حول القوائم المالية كخلاصة، بوضوح وكوحدة واحدة، بحيث لا يختلف اثنين في فهم رأيه.

ب-2- دقة الصياغة: ويتوجب على المدقق احترام ما يلي:

- الدقة في استعمال المفردات حتى تؤدي المعنى المرجو.
- الإيجاز دون الإنقاص من المعنى.
- الشمول في التعليق عن القوائم المالية.
- الابتعاد عن المفردات العامة وغير المفهومة والتي تؤدي إلى معاني متعددة.
- اعتماد منهجية في عرض التقرير.
- ملائمة لغة التقرير لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية.

ب-3- احترام التوقيت: ينتظر مستعملي القوائم المالية تقرير المدقق بفارغ الصبر، وهذا حتى يتمكنوا من اتخاذ القرار الرشيد وفي الوقت المناسب وعدم تضييع الفرص ولهذا فكلما تحصلوا عليه مبكرا كلما كان أفضل وأكثر فعالية.

ج- مقومات تخص المستلم (المستخدم):

ج-1- الوعي: كلما كان المستخدم واعيا بأهمية التقرير ومتقنا لقراءة المعلومات المالية ومدلولاتها زاد التواصل بينه وبين المرسل(المراجع).

ج-2- التفاعل مع التقرير: على مستخدمي التقرير التفاعل معه بشكل ايجابي من خلال الاستفسارات والتساؤلات حول الأمور الغامضة أو غير المستوفاة في التقرير بغية تعديله وهذا ما يضمن عملية التغذية العكسية.

2-2-2.معوقات التوصيل الفعال: هناك بعض المشاكل التي تحول دون تحقيق هدف المراجعة الأساسي المتمثل في التوصيل ومنها:

- عدم الثقة بين الطرفين "المرسل والمستلم".
- التفاوت في المستوى العلمي بين الطرفين.
- التفاوت في المستوى اللغوي.
- المفردات المتعددة المعاني.
- صعوبة التعبير عن بعض النقاط ...الخ.

المطلب الثالث: احتياجات وتوقعات مستخدمي التقرير: حتى تكون عملية التواصل بين المرسل والمستلم ناجحة، يجب أن يدرك المرسل ما ينتظره منه المستلم، كذلك الأمر في عملية التدقيق، فحتى يحقق التقرير التوصيل الفعال بين المدقق والمستعملين، يتوجب على المدقق أن يعرف احتياجات المستعملين من تقريره، ويمكن إيجازها فيما يلي:[1]

- إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية:

ويعتبر جوهر عمل المدقق، فحتى يتمكن المستعملين من الاستناد على المعلومات الواردة في القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم، يجب أولا أن تعبر فعلا عن نتائج أعمال المؤسسة وعلى المدقق التركيز على ذلك في تقريره.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

ففي نظر المستعمل، فإنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية جيدا، كلما تقلص خطر ارتكاب الأخطاء، وأعمال الغش وبذلك كلما كانت أصول المؤسسة في حماية وضمان أكبر، ووحده المدقق يمكنه الحكم على مدى قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية وهذا بحكم كفاءته وخبرته والصلاحيات التي يتمتع بها في الفحص.

- التعبير عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:

حيث يعتمد عليه كثيرا المستخدمون خاصة المستثمرون والمقرضون حتى يطمئنوا على أموالهم في المؤسسة.

- الإعلان عن عدم حدوث أخطاء أو الغش أو تصرفات غير قانونية:

إن مستعملي القوائم المالية في حاجة ماسة للتأكد من أنها صادقة وسليمة خالية من جميع أنواع الأخطاء العامة وأعمال الغش، كما أن المدقق مطالب بتزويدهم بكل التصرفات غير القانونية المكتشفة كالرشوة، الفساد، ومنح الصفقات على أساس اعتبارات غير قانونية.

- **مسؤولية المدقق اتجاه مستخدمي تقريره:**

– إن مستعملي تقرير المدقق يعتمدون اعتمادا كبيرا على رأيه الفني المحايد في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، ونظرا لمدى تأثيره عليهم، فيتحمل المدقق المسؤولية إذا أدى رأيه إلى الإضرار بالمستعملين.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص74-76.

- فإذا قام المدقق بكل الفحوصات والإجراءات حسب ما ينص عليه القانون، وبذل العناية الكافية وأظهر في تقريره كل الحقائق، النتائج التي توصل إليها وكتم سر المهنة فإنه بذلك يكون قد وفى بواجبه، إن كان عكس ذلك فإنه يحمله المسؤولية أمام القانون أو الجهات المهنية المشرفة على الرقابة وتنظيم المهنة.

المطلب الرابع: فجوة توقعات التدقيق:

1- مفهوم وأسباب فجوة التوقعات: إن فجوة توقعات التدقيق هي ذلك الاختلاف بين ما ينتظره ويتوقعه المستعملون لتقرير المدقق، وبين ما يوفره فعلا هذا التقرير، وترجع أسباب هذه الفجوة إلى سببين رئيسيين وهذا حسب الدراسة التي قام بها Porter سنة 1993 وهما:[1]

1-1- التوقعات غير المعقولة للمستخدمين: وتنشأ نتيجة القناعات والمفاهيم الخاطئة لدى المستخدمين مثل:

- مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء، الغش، التصرفات غير القانونية.
- مسؤوليته عن إعداد القوائم المالية والتغلغل داخل أنشطة وعمليات المؤسسة.
- التقرير النظيف يعني حتما أن المؤسسة قادرة على الاستمرار...الخ.

1-2- ضعف وقصور أداء المدقق:

وهذا قد يكون نتيجة لـ:

- ضعف التكوين لدى المدقق.
- قلة الخبرة المهنية.
- عدم توفير العناية اللازمة لمهمته.
- ضعف التعبير عند المدقق.

2-الآثار المترتبة عن فجوة التوقعات:

هناك نوعين من الآثار، آثار سلبية وأخرى إيجابية.[2]

[1] عبد الرحمن إبراهيم الحميد، المحاسبة والمراجعة بين الاعتقادات الخاطئة والواقع، الصحيفة الاقتصادية الالكترونية، كتاب الاقتصاد، 2007/12/20، العدد 5183، ص5.
[2] صديقي مسعود، المرجع السابق، ص 152.

 الآثار السلبية: وأهمها:

- *على مستوى البورصة:*

يشكل رأي المدقق أحد أهم المدخلات في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين في البورصة، فحدوث فجوة التوقعات بين هؤلاء المستثمرون والمراجعين، يعد مؤشرا كافيا لديهم لإهمال هذا المدخل لاعتباره لا يعكس من وجهة نظر المستخدمين الرأي الصادق والحقيقي للبنود المعبر عنها.

- *على مستوى مهنة التدقيق:*

تعمل فجوة التوقعات على سلب الثقة من مهنة التدقيق، باعتبارها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول صدق أو عدم صدق بنود القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

- *إختلال التوصيل الفعال:*

إن حدوث التباعد في توقعات المستخدمين وأداء المدققين، يوقع حالة عدم الرضا، مما ينعكس ذلك على مجالات التوصيل الفعال، من خلال أن المستخدمين يعتبرون تقرير المدقق لا فائدة من ورائه مما يؤثر سلبا على إعداده وصياغته والتزام أحسن أساليب التوصيل من قبل المدقق.

 الآثار الإيجابية: من بين هذه الآثار ما يلي:

- *تفعيل دور المنظمات المهنية:*

مما لاشك فيه أن اتساع فجوة التوقعات لها آثار سلبية منها ما ذكر ومنها ما يتعدى بشكل مضاعف إلى أطراف أخرى، في ظل الذي سبق تتأثر وتتراجع مهنة التدقيق في بث الثقة في القوائم المالية الختامية للمؤسسات، لهذا ومن أجل تحسين هذا الوضع تعمل مختلف المنظمات إلى تأهيل الإطار العام للتدقيق، من خلال العمل على سن المعايير المناسبة المؤطرة لكل الوضعيات التي يعرفها المدقق، فضلا عن العمل على تضييق هذه الفجوة من خلال المقارنة بين توقعات المستخدمين وأداء المدققين كعقلنة التوقعات وتحسين أداء المدققين.

- *الاهتمام بالأنظمة:*

إن الزيادة المستمرة في التباين بين توقعات المستخدمين وأداء المدققين يجعل مختلف الهيئات والمنظمات المهنية، تلجأ إلى الاهتمام بمختلف الأنظمة التي لها علاقة بالتدقيق والتي تؤثر على مخرجاتها. إن هذا الاهتمام يكون من خلال العمل على تأهيل هذه الأنظمة بما يمكنها من تحقيق أهدافها وبما يضمن الاستفادة من توجيه عملية التدقيق تكمن هذه الأنظمة في الآتي:

- نظام المحاسبي في المؤسسة.
- نظام الرقابة الداخلية.

3-معالجة فجوة التوقعات:

يمكن معالجة فجوة التوقعات في التدقيق من خلال التركيز على النقطتين التاليتين:

3-1. تحسين جودة التدقيق :

يعتبر انخفاض الأداء ونقص في الجودة نتيجة لعدم الالتزام بالمعايير والإجراءات المختلفة للتدقيق، أحد الأسباب الأساسية لحدوث فجوة التوقعات، لذلك وبغية معالجة هذه الفجوة، يجب تطبيق ما يسمى بالرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق. وفي هذا الصدد تحديدا هناك معايير أخرى للرقابة على جودة التدقيق ISQC يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين وهدفها تطوير مهنة التدقيق من خلال تدقيق عملية التدقيق نفسها من طرف جهة ذات كفاءة.

كما يجب على المختصين توسيع مسؤوليات المدقق حتى ترقى إلى احتياجات المستخدمين.

3-2.عقلنة توقعات المستخدمين:

إن العمل على ترشيد توقعات المستخدمين يساهم بشكل ايجابي في تضييق فجوة التوقعات، وهذا من خلال تحسين عملية الاتصال بين المستخدمين كطرف وإدارة المؤسسة والمدققين كطرف آخر، وهذا عن طريق التوضيح للمستعملين عن مسؤوليات كل واحد منهما، وما ينبغي أن تقوم به الإدارة والمدققين، ويتم ذلك من خلال الوسيلتين التاليتين[1] :

1- تقرير الإدارة:

ينبغي أن يشير هذا التقرير إلى ما يلي:

- اعتراف إدارة المؤسسة بمسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية.
- الإشارة إلى التقديرات المحاسبية التي أعدت بواسطتها الإدارة القوائم المالية.
- الإشارة إلى مدى كفاية النظام المحاسبي بالمؤسسة، وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- مدى ملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية.

2- تقرير التدقيق:

من أجل تصحيح هذه التوقعات يجب أن يشمل هذا التقرير ما يلي:

- الإشارة إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة ومسؤولية المدقق عن إبداء الرأي حول تلك القوائم.
- الإشارة في فقرة النطاق إلى أن التدقيق يوفر تأكيد معقولا بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات هامة.

[1] عبد الرحمن إبراهيم الحميد، المحاسبة والمراجعة بين الاعتقادات الخاطئة والواقع، الصحيفة الاقتصادية الالكترونية، كتاب الاقتصاد، 2007/12/20، العدد 5183، ص12.

- تقديم وصف موجز لنطاق وطبيعة عملية التدقيق.
- الإشارة إلى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية من سنة لأخرى.
- الإشارة إلى الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم خطوات عملية المراجعة القانونية آخذين بعين الاعتبار التغيرات الجديدة التي طرأت على المهنة سواءا على المستوى الوطني أو الدولي، فتبدأ بتجميع المعلومات العامة حول المؤسسة للتمكن من وضع خطة للمهمة، ثم ينتقل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مواطن الخطر داخل المؤسسة محل المراجعة وحصر مجال الفحص وصولا إلى أعمال الجرد التي يشرف عليها المراجع في نهاية السنة، ثم ينتقل إلى المراجعة المحاسبية للقوائم المالية بعد إعدادها من طرف المؤسسة، وصارت تتكون من خمسة قوائم حسب النظام المحاسبي المالي SCF، ثم في الأخير يختم بإعداد التقرير الذي يبدي فيه رأيه وخلاصة ما توصل إليه من كل المراحل السابقة لعملية التدقيق لإيصاله إلى المستعملين بشكل صحيح وفعال.

دراسة تطبيقية لمهمة تدقيق قانونية معدة عن طريق برنامج آلي

تمهيد:

قمنا بإجراء مهمة تدقيق قانونية لشركة ذات مسؤولية محدودة جزائرية وهذا لقوائمها المالية لسنة 2015، وهذا باستخدام برنامج آلي فرنسي معد حسب متطلبات المعايير الدولية للتدقيق ومعايير الممارسة المهنية الفرنسية يسمى REVOR وقد تم تكييفه حسب التشريعات الجزائرية، حيث يعتبر المنتج الوحيد الذي يؤدي هذا الدور في السوق الجزائري في الوقت الحالي، وفي الحقيقة فهته المهمة قد تمت من قبل في وقتها بالطريقة الورقية التقليدية، وقمنا بإعادتها بهته الطريقة الجديدة.

ونظرا لتعقيد البرنامج وصعوبته، قمنا بحضور دورة تكوينية حول كيفية استعماله وفهم طريقة عمله (الملحق 14 شهادة التكوين)، مغتنمين فرصة زيارة ملاك البرنامج للجزائر، وتنظيم هاته الدورة التكوينية فشاركنا فيها بعد اقتناء البرنامج (الملحق 15 الفاتورة)، وكان الحضور قليل متكونا من 17 خبير محاسب من كل أرجاء الوطن، حيث حظر العديد منهم هذا التكوين من قبل في باريس، وفضلوا الحضور مجددا للتحكم أكثر فأكثر في البرنامج.

يتم تنشيط جميع وظائف هذا البرنامج عن طريق نقرة بسيطة أو من خلال القوائم السياقية، والسماح لتخصيصه وفقا لاحتياجاتها .وبالإضافة إلى ذلك، يقدم هذا البرنامج مجموعة من التطبيقات التكميلية للتحليلات. يستعمل البرنامج العديد من التطبيقات بما في ذلك MS Office (Word, Excel, outlook...)، بروابط إلى هذه التطبيقات وكذلك Acrobat معدة مسبقا .ومع ذلك، ومن أجل التكيف مع كل عادات العمل، يبقى من الممكن خلق روابط جديدة إلى التطبيقات أو المواقع التي يتم استخدامها بشكل متكرر، وفيما يلي أهم مراحل المهمة باستخدام هذا البرنامج الآلي.

المبحث الأول: التخطيط للمهمة.

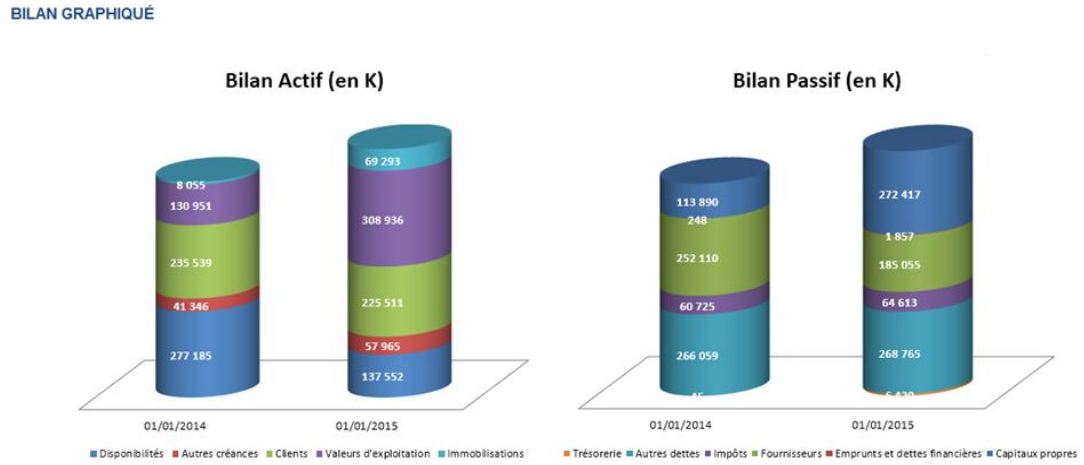
وهو أمر ضروري لقيام المدقق بجمع كافة المعلومات عن المؤسسة بحيث يمكنه تنظيم أعماله ومراجعة حسابات المؤسسة محل التدقيق، والحكم على صحة وصدق القوائم المالية، وفقا للمعيار الدولي للتدقيق 300: "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"

البرنامج يأخذ هذه المرحلة بعين الاعتبار، فإنه يعطي إمكانية لـ:

المطلب الأول: تمثيل الوضع المالي للشركة عن طريق أشكال بيانية.

من أجل الحصول على فكرة واضحة عن البيانات المالية، فمن الممكن أن يكون الوضع العام في شكل اسطوانات تكرارية:

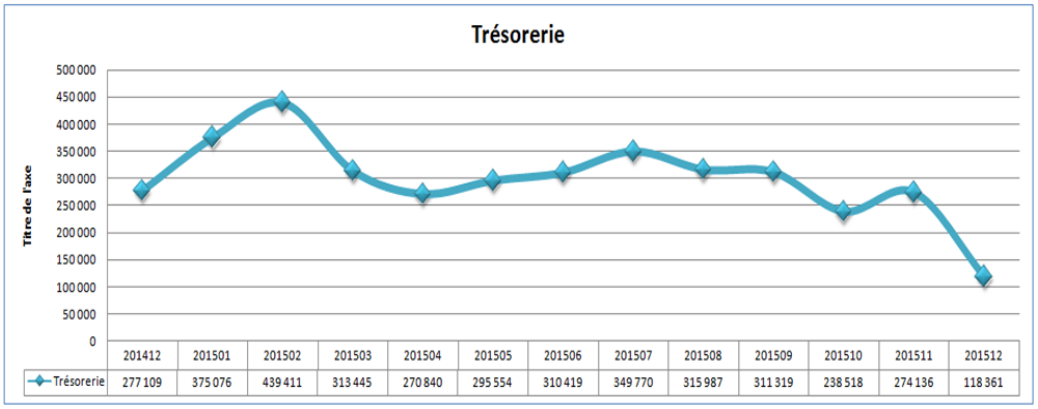
الشكل 7: رسم بياني للوضع المالي للشركة



المصدر: برنامج REVOR

كما يمكن الحصول على أي بند من البيانات المالية في شكل منحنى بياني:

الشكل 8: رسم بياني للوضع النقدي للشركة



المصدر: برنامج REVOR

المطلب الثاني: تحديد المخاطر.

وذلك تماشيا مع المعيار الدولي للتدقيق 315 ووفقا لنهج المراجعة الجديد الذي يقوم على المقاربة بالمخاطر، حيث يتم التمييز بين نوعين من المخاطر:

أ- المخاطر الكامنة: التي تختلف من شركة إلى أخرى، تبعا لطبيعة نشاطها

ب – المخاطر المتعلقة بالرقابة: هي مخاطر المصادقة على حسابات تتضمن أخطاء جوهرية .وهذا من خلال استبيان يأشر من قبل المدقق بالاعتماد على إجابات مسيري الشركة، للوصول إلى مستوى المخاطر ممثلة بعلامة من 20، وفيما يلي النوافذ المعروضة من قبل البرنامج:

الشكل 9: نافذة المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة

1.RISQUES INHERENTS						
Questions	N/A	oui	non	degré importance	Si NON : commentaires sur les risques d'anomalies dans les comptes ou la continuité d'exploitation.	Observ Référ Renvoi FT / PJ
1.1 ORGANISATION - DIRECTION					Note de risque 10/20	
La direction est elle attentive aux travaux du CAC ?	☐	☑	☐	2		
La direction a -t-elle les connaissances et l'expérience nécessaires pour établir correctement les comptes ?	☐	☑	☐	3		
L'information financière produite les années antérieures est-elle de qualité satisfaisante ?	☐	☐	☑	3		
L'organisation et la gestion de l'entité permettent-elles d'éviter des litiges importants ?	☐	☑	☐	2		
La direction limite-t-elle les risques lors des prises de décisions majeures ?	☐	☐	☑	3		
Le personnel comptable est-il stable ?	☐	☐	☑	3		
Les relations avec le personnel sont-elles bonnes ?	☐	☐	☑	2		
Existe-t-il une communauté de vue entre actionnaires ?	☐	☑	☐	3		
	☐	☐	☐			

2. RISQUES LIES AU CONTROLE						
2.1 ENVIRONNEMENT DE CONTROLE					Note de risque 8/20	
Les dirigeants sont-ils intègres dans leur comportement ?	☐	☑	☐	4		
La direction cherche-t-elle à respecter les textes réglementaires notamment en matière fiscale et sociale ?	☐	☑	☐	3		
La direction s'intéresse-t-elle au contrôle interne et aux procédures ?	☐	☑	☐	4		
S'assure-t-elle périodiquement de leur qualité ?	☐	☐	☑	4		
La direction est-elle sensible à l'intérêt de nos travaux ?	☐	☑	☐	3		
A-t-elle suivi nos recommandations antérieures ?	☐	☑	☐	4		
La qualité de l'information comptable et financière importe-t-elle à la direction ?	☐	☑	☐	3		
La comptabilité est elle tenue à jour ?	☐	☐	☑	3		
Existe-t-il un manuel de procédure ?	☐	☐	☑	3		
Est il mis à jour régulièrement ?	☐	☐	☑	3		
	☐	☐	☐			

المصدر: برنامج REVOR

ومن الممكن أيضا تقدير خطر الغش الذي يدعو إليه المعيار الدولي للتدقيق 240 على النحو التالي:

الشكل 10: نافذة استعمال المعيار 240.

ALGERIE	PRISE EN CONSIDERATION DE LA POSSIBILITE DE FRAUDES ISA 240	A	1	3
Périodes		Exercice		
Rédacteur		2015		
Date				

1. FACTEURS DE RISQUES						
Questions	N/A	oui	non	degré importanc	Incidence éventuelle sur les travaux	Obser v Référ Renvoi FT / PJ
1.1 Facteurs de risques pouvant conduire à la préparation de comptes ne donnant pas une image fidèle.						
1.1.1 Dirigeants et environnement de contrôle.					Note de risque 7/20	
Rémunérations étroitement liées au résultat ?	☐	☑	☐	4		
Importance de la valorisation en vue d'une cession ?	☑	☐	☐	5		
Prévisions irréalistes annoncées à des tiers ?	☐	☐	☑	5		
Tendance à la minoration des résultats pour des raisons fiscales ?	☐	☑	☐	3		
Relations tendues entre les dirigeants et le CAC ?	☐	☐	☑	3		
Mauvaise séparation entre les comptes et opérations personnelles des dirigeants et ceux de l'entité ?	☐	☐	☑	4		
Estimations significatives fondées sur des jugements subjectifs ou des incertitudes ?	☐	☐	☑	3		
Montants significatifs de transactions avec des parties liées ?	☐	☑	☐	3		

المصدر: برنامج REVOR

المطلب الثالث: الاتفاق على شروط المهمة.

واستنادا إلى المعيار الدولي 210، الذي يعطي تفصيل رسالة المهمة، يضع البرنامج نموذجا يغطي جميع متطلبات المعيار.

هذه الرسالة هي وثيقة يجب أن يتم قبولها وتوقيعها بشكل مشترك من قبل المدقق الخارجي وإدارة الشركة، وبهذا المعنى فهو اتفاق، وعبارة قرأ وقبل مع التوقيع تظهر في الجزء السفلي من العقد النموذجي، وهذا تعويضا للقرار القديم الذي كان ساري المفعول رقم 103 / SPM / 1994 الذي سيبدأ بالإلتغاء تدريجيا مع صدور المعايير الجزائرية. طبيعة الملف على شكل Word يحترم حقيقة أنه اتفاق، والذي لا يكون من جانب واحد، بل يتم التفاوض عليه مشاركة مع صاحب الشركة، وهذا الأخير يمكن أن يطلب من المدقق إزالة بنود أو تغييرها أو إضافة أخرى، وفي هذه الحالة يجب على المدقق أن يقيس تأثير هذه التغييرات على مجريات مهمته، ويجب أن يضمن احترام الشروط المسبقة لأداء مهمته والتي تعتبر أساس مشروعيتها، خاصة عندما يتعلق الأمر بمراجعة قانونية. ويشير المعيار إلى المراجع، والذي يعني من جهة، المراجع القانوني في مهامه المدعوة فحص الضمان المعقول، ومن ناحية أخرى المراجع التعاقدي في مهام المراجعة المحدودة، والفرق بين المهمتين أن الأدوات هي نفسها ولكن النتائج تختلف.

1- المتطلبات المسبقة لمهمة التدقيق:

- أن المرجع المحاسبي الذي سيتم تطبيقه مقبول، ففي الجزائر النظام المحاسبي المالي هو المرجع خاصة بالنسبة لمهام المراجعة القانونية، أما فيما يخص التدقيق التعاقدي فهناك معايير أخرى خاصة بالشركات المتعددة الجنسيات مثل: المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي IAS/IFRS، مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة US GAAPأو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تطبقها المؤسسات العمومية IPSAS.
- تعترف الإدارة وتفهم وتقبل شروط المهمة.
- الإدارة تعي ضرورة وضع نظام رقابة داخلية فعال.
- لن تفرض الإدارة أي حدود أو قيود على الإجراءات الرقابية اللازمة لإتمام المهمة.

2- المصطلحات الرئيسية (محتويات رسالة المهمة)

- هدف ونطاق مراجعة البيانات المالية:

- تقتصر مسؤولية المدقق على النتائج المتوصل إليها من خلال العينات التي أخذها، وهذا لا يستبعد عدم اكتشاف الأخطاء أو الاحتيال في البيانات المالية .ولهذا السبب فإن رأيه فهو ضمان معقول وليس مطلقا.

– يجب على الإدارة أن تقدم إقرارات خطية، ويتم إعداد البيانات المالية وعرضها تحت مسؤوليتهم والتصريح بضرورة وجود نظام رقابة داخلية فعال داخل الشركة.

– يمكن أن يكون هناك خبراء أو أشخاص آخرين يتدخلون مع مدقق الحسابات الذي ليس من الضروري أن يكون متخصصا في جميع المجالات (تكنولوجيا المعلومات، العقارات، الميكانيك وغيرها)

– يمكن إشراك المدققين الداخليين للشركة إن وجدوا، والذين يدعمونهم في سبل مهامهم.

– يمكن الاتصال بمدقق الشركة السالف.

3– تعديل شروط المهمة:

في عمليات المراجعة المتكررة مثل التدقيق القانوني، تبقى الرسالة الأولية هي نفسها، ولكن بالنسبة للحالات الخاصة، هناك إمكانية مراجعة شروط عقد الارتباط عندما يكون هناك تغيير في ظروف الشركة، مثل حالة الشركة الصغيرة التي تزدهر وينمو نشاطها بشكل يزيد من الجهد والوقت المخصص من طرف المدقق في عمله بها، الشيء الذي يدفع به غالبا إلى إعادة مراجعة أتعابه، لذلك هناك إمكانية إلغاء الرسالة القديمة واستبدالها بأخرى جديدة أو إضافة عقد تكميلي.

إذا كان هناك تقييد للمهمة، في حالة مهمة التأكيد المحدودة (التدقيق التعاقدي)، يجب على المدقق استخدام حدسه لتقرير ما إذا كان سيتم تغيير شروط خطاب الارتباط وما إذا كان على المدقق مواصلة أو الانسحاب من مهمته، أما في حالة مهمة التأكيد المعقولة (التدقيق القانوني)، فأي تقييد يعتبر مانع من الموانع لإبداء الرأي.

4– خصوصيات أخرى: : ويمكن إيجازها فيما يلي:

–التدقيق المشترك (محافظة الحسابات المشتركة) L'audit conjoint

في هاته الحالة يكون المدققون ملزمون بتقديم تقرير مشترك، حتى لو لم يتفقوا في عدد من النقاط، يجب عليهم تضمينها في التقرير ووضع رأي كل واحد منهم مع مبرراته، ولكن بالنسبة لرسالة المهمة فإن المعيار يترك الخيار لجعله مشتركا أو فرديا لكل مدقق على حدى.

ويجب توزيع المهام فيما بينهم سواءا أفقيا (حسب المناطق الجغرافية) أو عموديا (حسب بنود البيانات المالية) وكذا أتعاب كل واحد منهم.

المبحث الثاني: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

البرنامج يعطي الإمكانية لتقييم كل دورة عن طريق استبيان من خلال إعطاء التقييم التلقائي في نهاية المطاف.

المبحث الثالث: مهمة الجرد المادي:

يتم دمج برامجيات أخرى في هذا البرامج:

Fun compta : برامج المحاسبة.

Fun immo : برنامج تسيير التثبيتات.

وهذان البرنامجان بالإضافة إلى التسجيل بالمبالغ، يتيحان إمكانية التسجيل بالكميات أيضا، ومن ثم في نهاية مهمة الجرد المادي، لا يتعين على المدقق إلا أن يدخل الكميات الفعلية على البرامج والمقاربة تتم تلقائيا مبرزة الفروقات ليتم البحث عن أسبابها.

المبحث الرابع: مراجعة الحسابات:

تم دمج اختبارا رياضيا للبرنامج يستند إلى قانون بنفورد، وقد نوقش هذا القانون لأول مرة في عام 1881 من قبل عالم الفلك الأمريكي سيمون نيوكومب، في مقال في المجلة الأمريكية للرياضيات، بعد أن لاحظ تكرارات تفضيلية على الصفحات الأولى من جداول اللوغاريتم .وقد لاحظ أيضا فرانك بنفورد، في عام 1983، هذا الاستعمال غير المتكافئ، وتوصل إلى نفس النتائج بعد إدراج عشرات الآلاف من البيانات (أطوال الأنهار وأسعار سوق الأوراق المالية إلخ...)

وفي دراسة نشرت في عام 2011، قام أربعة اقتصاديين ألمان، برنارد روش، ماكس غوتس، جيرنوت براهلر وستيفان إنجل بفحص قانون بنفورد بشأن البيانات المحاسبية التي تنتجها الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، فتبين أن اليونان هي البلد الأوروبي الذي يسير بعيدا عن توقعات قانون بنفورد، الأمر الذي أثار تحقيقا ضد رئيس المعهد الإحصائي اليوناني (إلستات) واثنين من معاونيه، حيث رفعت دعوى قضائية ضده فيما بعد بتهمة "الإدلاء بشهادات كاذبة بخصوص حسابات الدولة" وتم كشف النقاب عن التلاعب بالحسابات الحكومية لليونان. وبالإضافة إلى ذلك، فإنه يحوي روابط لرسالة للتأكيدات الخارجية، تماشيا مع المعيار الدولي 505، وتم وضعها لأن المعلومات الخارجية لها قيمة إثباتية أكثر من تلك الداخلية.

وتتمثل هاته الطريقة في مطالبة طرف ثالث بمعلومات مستهدفة حول المؤسسة وهذا للتأكد من موثوقية وملاءمة المعلومات الواردة في البيانات المالية، ويتم إرسالها من قبل المدقق مباشرة إلى الجهة الخارجية بموافقة الشركة محل التدقيق ويتم إرسال الردود مباشرة إلى المدقق دون أي وسيط.

هناك نوعان من التأكيدات:

1- تأكيد صريح: حيث ينتظر المدقق ردا من الطرف الثالث في جميع الحالات.

2- تأكيد الضمني: حيث ينتظر المدقق ردا فقط في حالة الاختلاف مع بيانات الشركة تحت التدقيق، لذلك عدم الرد هو تأكيد في حد ذاته.

وتستخدم هذه الطريقة لتقليل الردود التي يتعين معالجتها من قبل المدقق، وهو أمر قد يكون مستحيلا في حالة وجود أعداد كبيرة من حسابات الغير.

3- رفض الإدارة:

وفي بعض الأحيان، يصادف المدقق معارضة من قبل الإدارة حيث ترفض أن يلجأ إلى التأكيدات الخارجية، بحساسية التعدي على صلاحياتها، وبالتالي يستوجب على المدقق أن يلجأ إلى إجراءات بديلة لتغطية هذا النقص.

4- استغلال النتائج:

بعد جمع الإجابات، ينتقل المدقق لتقييم مدى موثوقية الإجابات، إذا رأى أنها غير موثوقة لسبب أو لآخر-إما أن المرسل إليه غير مؤهل للإجابة أو ليس لديه الجواب الصحيح أو مشكلة تتعلق بسلامة الإرسال الذي يمر عبر مسلك آخر- يجب عليه أن يلجأ لإجراءات إضافية.

كما أن المدقق بحاجة إلى الحصول على إقرارات خطية من إدارة الشركة محل التدقيق، والتي يتطلبها المعيار الدولي للتدقيق: 580، وهذا للحصول على ضمانات بشأن إعداد البيانات المالية تحت مسؤولية إدارتها ووفقا لمرجع مقبول وهو النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وأنها شاملة.

وأيضا، لتعزيز الأدلة الأخرى المتحصل عليها من مصادر أخرى مع هذه البيانات المكتوبة، للاستجابة على النحو المناسب.

ومن بين هذه البيانات المكتوبة:

- إرسال جميع نقاط ضعف الرقابة الداخلية.
- المنازعات والتقاضي مع الغير.
- الإفصاح عن نفس المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة للمساهمين.

يقدم البرنامج نموذج لكل عنصر، يمكن القيام بتكييفها وطباعتها في شكل ورقي وتوجه إلى الإدارة حتى توقعها وإعادتها إلينا.

وفقا للمعيار، في حالة غياب التصريح أو تصريح غير مقنع، أين تكون لدينا شكوك، يجب إجراء مزيد من التحقيقات للحصول على أدلة أخرى.

5- استعمال العينات:

وتستند مهمة التدقيق إلى الدراسة الاستقصائية من خلال أخذ عينة ودراستها للوصول إلى استنتاجات ثم تعمم على المجتمع.

من بين متطلبات المعيار الدولي للتدقيق 530 هو أخذ العينات العشوائية، ولكن لسوء الحظ فإنه لا يتم تطبيقه في معظم مهام التدقيق لأن التدقيق هو بشكل تلقائي أمام حسه، بالتركيز على نقطة أو أخرى (أهمية المبلغ، حسابات الغير المشكوك فيهم أو دورة معينة)، ولكن هذا لا يجعلها عشوائية حقا.

هذا البرنامج يعطي إمكانية سحب عينات عشوائية ، فبمجرد إعطائه عدد وحدات العينة ومجتمع الدراسة (مجموعة من القيود المحاسبية، حساب العملاء، موردين ...إلخ، يعطينا عينة عشوائية بأتم معنى الكلمة، إلى حد تكرار ذلك 18 مرات لنفس المجتمع وفي كل مرة نتحصل على عينة مختلفة.

المبحث الخامس: إعداد تقرير محافظة الحسابات:

من خلال جميع الخطوات السابقة ونوافذ الاستجواب الإضافية التي يتم عرضها في المرحلة الأخيرة، يحيل البرنامج جميع الملاحظات الشمولية والاستنتاجات المستخرجة إلى النماذج المقترحة للتقارير النهائية وفقا للمعيار الدولي 700، يجب على المدقق فقط إعادة قراءة التقرير وتعديل ما يجب تغييره.

الشكل 11: النافذة 1 لاستعمال المعيار 700.

Date clôture	31 Décembre 2015			Nombre mois	12
Date rapport	15 avril 2016				
Justification des appréciations hors cas standard "principes comptables"					☐ Oui
Société côtée (SA/SCA) sur un marché réglementé				☐ Oui	Cocher l'un **ou** l'autre suivant le cas
Filiale (SA/SCA) de société côtée sur un marché réglementé				☐ Oui Info1	
Information donnée sur rémunérations des mandataires des Sociétés côtées prévue à l'Art L. 225-102-1 du Code de Commerce					☐ Non Info1
Si Prise de participation sur l'exercice, communication dans le rapport de gestion					☑ Oui
SI Participations réciproques, communication dans le rapport de gestion					☑ Oui
Observation sur une information de l'annexe					☑ Oui
Observation sur le rapport de gestion ou documents adressés à l'assemblée					☐ Oui
Mention dans le rapport d'inéxactitudes ou/et d'irrégularités					☐ Oui
Désaccord	☐ Oui	Limitation	☑ Oui	Incertitudes multiples	☐ Oui

المصدر: برنامج REVOR

ويجب الإشارة، أن هاته المعايير تم تصميمها بافتراض أن المدقق يتدخل للمصادقة على الحسابات وليس البحث عن سبب لرفضها.

وبالنسبة لمهمات المراجعة القانونية، البرنامج مكيف حسب السياق الجزائري الذي ينص على ثلاثة أنواع من التقارير:

1 –المصادقة بتحفظ: يسمى حسب المعيار 700: الرأي غير المعدل مع التحفظ.

2– المصادقة من دون تحفظ: الرأي غير المعدل من دون تحفظ.

3- عدم المصادقة: الرأي المعدل.

وفي حين أن المعيار الدولي للتدقيق 700 ينص على نموذج رابع يدعى عدم القدرة على صياغة رأي بشأن البيانات المالية، ويتم ذلك في حالة نقص المعلومات أو العوائق.

الشكل 12: النافذة 2 لاستعمال المعيار 700.

المصدر: برنامج REVOR

في نهاية المهمة، وأحيانا للتوافق مع المعيار560، يجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في مهمته وفي تقريره فيما بعد.

ويعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بأنها أحداث إيجابية أو سلبية التي تحدث بين تاريخ إغلاق الحسابات وتاريخ المصادقة عليها التي يمكن أن يكون لها تأثيرات هامة على مبالغ القوائم المالية، على المعلومات المقدمة في الملحق(القائمة المالية الخامسة) أو ما يمس مبدأ الاستمرارية المعالج بواسطة المعيار 570.

اعتمادا على مستوى الدلالة غير المحدد، ويبقى وفقا لتقدير المدقق، ولكن للحفاظ على نزاهة وموضوعية المدقق، يوفر البرنامج استبيان لإيجاد عتبة للدلالة.

الشكل 13: نافذة استعمال المعيار 560.

ISA-560 : Evènements postérieurs à la date de clôture

A - IDENTIFICATION DES EVENEMENTS POSTERIEURS

Recherche des événements postérieurs *(doit se faire jusqu'à la date du rapport)*			Oui	Non	Autre	Commentaires	Réf.
Examen des procédures mises en place par la direction			☑	☐	☐		
Examen des registres des organes d'administration ?			☑	☐	☐		
Examen des registres des organes délibérant ?			☑	☐	☐		
Examen des PV non encore recopiés sur les registres ?			☐	☑	☐		
Prise de connaissance des documents intermédiaires ou prévisionnels établis depuis la clôture ?			☑	☐	☐		
Entretien avec direction	date :	22/03/2015	Oui	Non	Autre	Interlocuteur :	
Evolution des litiges, procès et contentieux existants ?			☐	☑	☐		
Naissance de nouveaux litiges ?			☑	☐	☐		
Existence d'autres événements postérieurs pouvant avoir une incidence sur les comptes ?			☐	☑	☐		

المصدر: برنامج REVOR

الخلاصة:

فمن خلال هاته الحالة العملية، نستنتج أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات مربح للغاية في مهمات التدقيق مقارنة بالطريقة اليدوية، ولا سيما في:

-التقليل من الأخطاء الحسابية ومن وقت المهمة، حتى أن الوقت الذي تم قضاؤه في هاته المهمة كان حوالي 142 ساعة في حين أخذنا 5 ساعات وحدها لإدخال بيانات الشركة ومعلومات مكتب التدقيق، والتي يمكن أن تدخر في المهام المتكررة .وعلاوة على ذلك، في المهمة الكلاسيكية يستغرق حوالي 196 ساعة، مما يعني أنه يقلل من وقت المهمة إلى 27,55٪.

- توحيد إجراءات وتقارير التدقيق.

- زيادة مستوى الحياد والموضوعية للمدقق في مهمته من خلال إضفاء الطابع الأوتوماتيكي على عمليات التدقيق.

- تسهيل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

وأخيرا، وفيما يلي بعض التوصيات للمجلس الوطني للمحاسبة، لا سيما لجنة المِعْيَرَةُ:

- احترام الترتيب التسلسلي في البدء بتبني المعايير الدولية للتدقيق، حيث نلاحظ تأخير المعيار 200 والذي يعرف باسم معيار المعايير، والذي يحتوي على الإطار المفاهيمي لجميع المعايير مع التعاريف والمفردات الضرورية لفهم المعايير الأخرى لأنها كلها تشير إليه من خلال الإحالات، على الرغم من أنه أطول وأصعب معيار.

- إشراك المتخصصين المهتمين في هذا المجال، ولا سيما الأساتذة الباحثين والمهنيين في وضع المعايير.
- نشر المسودة الأولية للمعايير عبر الإنترنت وفتح الباب للجمهور المهتم بالمجال للإدلاء بملاحظاتهم وأخذها بعين الاعتبار في النسخة النهائية.
- وضع تاريخ سريان للمعايير الجزائرية لإعطائها قيمة أكبر.
- إصدار نص قانوني باعتماد معايير التدقيق الجزائرية بمجرد الانتهاء من إعدادها وإلغاء جميع النصوص الأخرى التي تحكم مهنة التدقيق.

الخاتمة

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال بحثنا حول موضوع دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر, معالجة إشكالية البحث والتي تدور حول إبراز أهمية استعمال البرامج الآلية في مهام التدقيق, حيث قمنا بتطرق إلى أهم المفاهيم العامة والتاريخية حول التدقيق وتكنولوجيا المعلومات والربط بينهما, والمنظمات المهنية الدولية التي تشرف على المهنة, ثم انتقلنا إلى معايير التدقيق الدولية ISA, وقمنا بتخليص أهم ما جاء في فقرات كل معيار ثم انتقلنا إلى الدراسة التطبيقة والتي تبرز خطوات مهمة التدقيق القانونية بالطريقة التقليدية ثم إعادتها بالاستعانة ببرنامج آلي معد حسب التشريعات الجزائرية الجديدة التي جاء بها القانون 10/01 المتعلق بالمهنة والمراسيم التنفيذية التي جاءت بعده إضافة إلى نصوص مواد القانون التجاري التي جاءت في هذا الصدد وإلى أهم الأمور التي جاءت بها المعايير الدولية للتدقيق.

نتائج الدراسة:

أهم ما توصلنا إليه هو الإجابة على إشكالية البحث:

– إن المعايير الدولية للتدقيق قابلة للتطبيق على مهام المراجعة القانونية في الجزائر على الأقل أغلب ما جاء فيها وخاصة مع الاعتبارات الخاصة التي أولتها المعايير للمكاتب الصغيرة والمتوسطةPMC، حيث أصدر الاتحاد في 10/11/2011 الطبعة الثالثة من دليل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

–إن المراجعة القانونية في الجزائر هي عبارة عن مهمة كاملة ودائمة (طيلة السنة).

–إن التشريعات الجديدة التي جاءت حول موضوع التدقيق هي حتمية فرضها الواقع عقب تبني النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2010.

– تم تقضية حوالي 142 ساعة فقط لهذه المهمة، منها 5 ساعات فقط لإدخال بيانات الشركة وبالإضافة إلى معلومات مكتب التدقيق، وهو الأمر الذي يمكن كسبها في المهام اللاحقة .وعلاوة على ذلك، في مهمة الكلاسيكية يستغرق حوالي 196 ساعة حتى أنه يقلل من وقت المهمة إلى 27.55٪ (30٪ في القوائم الإعلانية)

– هذا البرنامج يأخذ بعين الاعتبار تقريبا كافة المعايير الدولية للمراجعة، ويجلب انتباه المدقق إلى كل مرحلة أو خطوة تمليها المعايير الدولية للمراجعة، ولا يعطيه إمكانية اختتام المهمة دون استيفاء كل المعايير .

من خلال هذه الحالات العملية توصلنا إلى هذه النتائج:

- استخدام تكنولوجيا المعلومات فعالة للغاية في التدقيق خاصة بما يتعلق بجودة العمل.
- اختصار الوقت المخصص للمهمة، ذلك تكلفة المهمة.
- تسهيل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة من خلال المداخل المختلفة للتدقيق الاكتروني.

- تطبيق نظريات رياضية عالمية على عملية التدقيق خاصة قانون بنفورد.
- توحيد إجراءات ومخرجات التدقيق(التقرير).
- تطبيق كل المعايير الدولية للمراجعة.
- حياد وموضوعية المدقق في مهمته: على سبيل المثال أخذ العينات العشوائية (18 محاولات مع نتائج مختلفة تماما)

التوصيات:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، تمكنا من الخروج بجملة من التوصيات والاقتراحات التي نرى أنها ضرورية من أجل تحسن جودة مهمة محافظ الحسابات في الجزائر مستقبلا وهي كتالي:

- إن مهمة المراجعة القانونية وتطورها تعتبر أحد المعايير التي يقاس بها مدى تقدم الدول، فكما أشرنا أنه حسب تقرير التنافسية العالمي الأخير 2017/2016 الذي يصدره منتدى الاقتصاد العالمي، فإن تريب الجزائر من بين 138 دولة هو 135 في قوة معايير المراجعة وإعداد التقرير، وتحتل المركز 100 في حماية مصالح المساهمين الصغار، وبالتالي فهذا المجال لا يجب إغفاله بل يجب أخده من ضمن الأولويات وهذا من خلال وضع خطة متكاملة لتبني المعايير الدولية للتدقيق عن طريق التركيز على التكوين والتدريب سواء للمهنين القدماء لتحسن مهارتهم والمتربصين الجدد لاستفادتهم من خبرة القدماء إضافة إلى إعطائهم تدريب فعال ومتكامل، إضافة إلى كون مهنة التدقيق القانوني لها تأثير كبير على المتابعة والإشراف في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- إن بيئة التدقيق الحالية في الجزائر لا تساعد على تبني المعايير الدولية للتدقيق بل تعيقه، فيجب العمل على توفير الظروف المساعد ونخص بذكر السوق المالي (البورصة) وهذا ما يوصل الثقافة المالية للمجتمع واستقطاب رؤوس الأموال إلى السوق المالي حتى يخف ضغط المضاربة على سوق العقار والسلع, وبالتالي تحقيق تنمية وتوازن اقتصاديين.

- إشراك المتخصصين والمهتمين بالمجال بما في ذلك الأساتذة والباحثين والمهنيين في وضع المعايير.

- الاحتكاك بالدول السباقة في المعايير الدولية والمتقدمة في مجال تكنولوجيا المعلومات خاصة تلك التي تشبه بيئتها البيئة الجزائرية للاستفادة من تجاربها.

- خلق تواصل بين المهنيين والأكاديميين لتبادل المعارف والخبرات من خلال الملتقيات والأيام الدراسية.

الخاتمة

- البدأ بالمعيار ISA 200، رغم أنه أطول وأصعب معيار، حيث يسمى بمعيار المعايير، والذي يحتوي على الإطار المفاهيمي لجميع المعايير الأخرى مع تعاريف المصطلحات الضرورية لفهم المعايير ككل لأن كل واحد منها يحتوي على إحالة له، وفي المقابل لا يوجد معيار NAA 200 رغم إصدار 12 معيار.

- نشر مسودة للمعايير بمجرد الانتهاء من إعدادها عن طريق الإنترنت وفتح الباب لأصحاب الاختصاص والمهتمين بالمجال بما في ذلك الأساتذة والباحثين والمهنيين للحصول على ملاحظاتهم وأخذها بعين الاعتبار في الصيغة النهائية لها.

- تحديد موعد بداية السريان للمعايير مثلما يفعل الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهذا لجلب اهتمام المدققين وتحسيسهم بأهمية التكوين المتواصل للبقاء في المهنة والمحافظة على الاعتماد.

- فرض تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بمجرد الانتهاء منها بقانون وإلغاء جميع النصوص الأخرى التي تحكم المهنة، خاصة مهمات محافظة الحسابات والتي تعتبر إجبارية على كل شركات الأموال، بحيث تمثل أكثر من 90 بالمائة من مجموع مهام التدقيق.

- الانتقال فيما بعد إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق في حد ذاتها، وعدم الاكتفاء بالمعايير الجزائرية المستوحات منها، والتي استندت إلى نسخة 2009 للمعايير والتي صارت متقادمة، وهذا لتوفير الوقت من جهة ومواكبة آخر التعديلات الحاصلة على المعايير، وكذا لعدم الوقوع في نفس خطأ النظام المحاسبي المالي المعمول على أساس نسخة 2005 للمعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي. ومن جهة أخرى توفير المال لإنتاج المعايير كل مرة وتحديثها، بدلا من الاستفادة من النسخة الأصلية للمعايير.

اختبار الفروض:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى اختبار الفروض التي انطلاقنا في البداية على أساسها وأهمها:

1/ استعمال تكنولوجيا المعلومات يساعد على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق مقارنة بالطريقة اليدوية.

2/ المعايير الدولية للتدقيق تؤدي إلى تحسين مخرجات النظام المحاسبي، وإعطاء ثقة أكبر حول هذه القوائم وبالتالي المساعدة على إصدار قرارات رشيدة.

3/ المعايير المتبعة حاليا من قبل المدقق لا تتماشى مع التغيرات الجديدة في مجال المحاسبة.

4/ اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر يؤدي بالضرورة لتبني المعايير الدولية للتدقيق وخاصة في مهام التدقيق القانونية.

– استعمال تكنولوجيا المعلومات يساعد بشكل كبير على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في مجملها، وهذا لأن البرنامج الآلي لا يمكن المدقق من الوصول إلى التقرير دون المرور على كل المراحل المطلوبة في المعايير عكس الطريقة اليدوية التي تحتمل نسيان أو تجاوز واحد أو بعض من متطلبات المهمة وهته هي الفرضية الأولى.

– أما بخصوص الفرضية الثانية المتمثلة في " أن المعايير الجديدة للتدقيق تؤدي إلى تحسن مخرجات النظام المحاسبي وإعطاء ثقة اكبر حول هاته القوائم المالية، فقد تم اختبرها من خلال دراسة المعايير وتحليلها فوجدنا بان المحرك الرئيسي لتبنيها كان فضائح الفساد المالي التي حدثت في بدايات القرن 21 لبعض الشركات الكبرى، مثل شركة Enron،Word com،Xerox و Merc أدى إلى إفلاس بعضها بسبب فشل أكبر مكاتب التدقيق في العالم في اكتشاف وضعيتها المالية الحقيقية مما أدى إلى انهيار Arthur Anderson بعد فضيحة Enron حيث كان من بين 5 أكبر المكاتب في العالم "Big Five" مع KPMG، Price Water house& Coopers،Deloitte&Touche و Ernest&Yong، حيث شهدوا بعدل بياناتها المالية وكونها معدة حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها. كل هذا أدى إلى اهتمام الكثير من دول العالم بـISA وهذا لتقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم بسبب الشركات متعددة الجنسيات حيث قامت أكثر من 50 دولة في منتصف سنة 2010 بتبنيها. وما صدور 12 معيار جزائري للتدقيق مطابق إلى حد بعيد للمعايير الدولية، إلا دليل على اقتراب الجزائر من تبني هاته المعايير بأي وسيلة كانت، وهو ما يثبت أيضا ضمنيا صحة الفرضية الثالثة بأن المعايير الحالية لا تفي بالغرض مع ما أحرزته المحاسبة من تقدم.

وأما فيما يخص الفرضية الرابعة "اعتماد النظام المحاسبي المالي يؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق" فتم اختبرها والتأكد منها من خلال القانون 10/01 الذي جاء مباشرة بعد تبني SCF كتمهيد للتغير التدريجي في مجال التدقيق تماشيا مع الأوضاع العالمية وفي نفس السنة 2010، ثم تلته المراسيم التنفيذية لسنة 2011، وبعدها القرار الوزاري لمعايير التقرير في سنة 2014، وصولا إلى السنتين 2016 و2017 وضهور المعايير الجزائرية للتدقيق، كذلك لكون مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات نظام التدقيق.

مشاكل الدراسة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع تعرضتنا بعض الصعوبات منها قلة المراجع والبحوث الجامعية في مجال خطوات تبني المعايير الدولية للتدقيق من قبل الدول السائرة في طريق النمو، ولا إسهام تكنولوجيا الإعلام في ذلك،

الخاتمة

حيث أن أغلب المراجع المتوفرة في ميدان المراجعة تتناول المعايير الدولية لتدقيق باختصار دون تحليل عميق للمعايير وتبسيط المصطلحات، أضف إلى ذلك عدم جاهزية ترجمة إلى اللغة العربية للموقع الرسمي للمجلس الدولي لتدقيقIFAC ونأمل أن يساهم بحثنا هذا في تدعيم البحث العلمي وإثراء المكتبية الجزائرية والجامعية في هذا المجال.

آفـــاق البحـــث

لقد تناولنا من خلال دراستنا للموضوع، طرحا يتعلق بتصورات مستقبلية بشأن خطوات المراجعة القانونية في الجزائر سواءا من خلال الطريقة اليدوية التقليدية أو من خلال الطريقة الآلية الجديدة من خلال دراسة تطبيقية في مكتب صغير للتدقيق، وذلك لمهمة تدقيق قانونية لشركة ذات مسؤولية محدودة متوسطة الحجم، غير أننا كنا نطمح للاستفادة من تربص في أحد المكاتب الدولية في الجزائر KPMG أو ERNEST & YONG ، والتي تعتبر من بين أكبر أربع مكاتب في العالم، والتي تمسك مهام المراجعة لكبرى الشركات، واعتماده في الجانب التطبيقي نعرض من خلاله تجربتهم لمهمة تدقيق حسب المعايير الدولية وبالطرق الآلية المتقدمة، ومحاولة تعميمها على كافة مكاتب الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، وكذا أخذ دورة تكوينية كاملة حول البرنامج للتحكم فيه أكثر واستعمال كل الامتيازات التي يمنحها، ونأمل أن يتحقق لنا ذلك في بحوث مستقبلية متقدمة بإذن الله.

المراجع

مراجـــــــــع:

باللغة العربية:

1. أبو غاية سمير، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة للأنظمة الالكترونية للمعلومات، مركز توزيع الكتب، تجارة الأزهر، القاهرة، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الكتاب1، دار صنعاء، عمان، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب1، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان،2008.
4. أحمد حلمي جمعة، التدقيق ورقابة الجودة (التأكيد–رقابة الجودة–التدقيق–الخدمات ذات العلاقة) الطبعة الأولي، عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع. 2011.
5. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012.
6. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
7. بول جامبل، جون بلاكويل، إدارة المعلومات للجميع، ترجمة: تيب توب لخدمات التعريف والترجمة، دار الفاروق للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
8. جعفر الجاسم، تكنولوجيا المعلومات، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2005.
9. حجازي وجدي حامد، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.
10. حسام أحمد محمد العلمي، "دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي" دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في المحافظات الجنوبية، فلسطين، 2015.
11. حسين دحدوح، حسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
12. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان،2000.
13. حسين القاضي، حسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.

14. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000.

15. داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء2، الطبعة2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.

16. الدهراوي كمال الدين، محمد سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية. الاسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002.

17. دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999.

18. الذنيبات علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية والأنظمة والقوانين المحلية، نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2010.

19. زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة سخري، الجزائر، 2009.

20. سامي وهبة متولي، قياس فاعلية الاتصال في التقارير المحاسبية باستخدام مقاييس إمكانية القراءة، مجلة الاقتصاد واللتجارة، جامعة عين شمس، القاهرة 1987.

21. السالمي علاء، الدباغ رياض، تقنيات المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

22. د. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

23. د. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

24. صادق الحسني، استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، مجلة دراسة العلوم الإدارية، عمان، المجلد 26، العدد11.

25. طارق عبد العال حامد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.

26. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

27. عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، نظم المعلومات الإدارية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007.

28. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مكتبة دار السلاسل، الكويت، 1990.

29. عبد الرحمان إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

30. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

31. عبد الستار علي وآخرون: مدخل إلى إدارة المعرفة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

32. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

33. عبد الله خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2006.

34. عبد الواحد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية – معهد الإدارة العامة– الرياض ، الطبعة 1، 1994.

35. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

36. العلي عبد الستار، المدخل إلى إدارة المعرفة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، عمان، 2012.

37. قاسم عبد الرزاق، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2008.

38. كتيب للمراقبة الدولية للجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة 2017/2016، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المجلد 1، أوت 2017.

39. د. متولي محمد الجمل، د. عبد المنعم محمود، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973.

40. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، 2008.

41. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009.

42. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.

43. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال: الأسس العلمية والعملية لمراجع الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

44. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

45. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المرجعة بين النظرية والتطبيق، الدرر الجامعية، بيروت، 1990.

46. محمد الصيرفي، إدارة تكنولوجيا المعلومات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009 .

47. محمد محمد الهادي، نظم المعلومات في المنظمات المعاصرة، دار الشروق، القاهرة، 1999.

48. محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق–، المنصورة: المكتبة العصرية، مصر، 2000.

49. محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشاة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية،2003.

50. مصطفى حسنين خضر، المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.

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

52. نظمي ايهاب، العزب هاني عبد الحافظ، تدقيق الحاسبات الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، الأردن الطبعة الاولى، 2012.

53. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

54. وليام توماس/ أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.

55. يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، الأبعاد العلمية ومعايير التطبيق، الطبعة الأولى، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 2001.

56. يحي مصطفى حلمي وآخرون: مبادئ الكمبيوتر للمنظمات المالية والمحاسبية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1992.

57. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 .

الأطروحات، الرسائل، المقالات ومداخلات الملتقيات:

1. إبراهيم خليل السعدي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في قطاع الشركات الصناعية في الأردن دراسة ميدانية، 2011.

2. أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن و الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها : دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه،2004.

3. أروى بنت حسن باعباد، مدى إدراك المراجعين بالسعودية لأهمية تطبيق ISA، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، 2008.

4. اسماعيل عبد الله اسماعيل لبد، مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق. دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، 2015.

5. إيمان الهنيني، دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن– دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في الأردن–2011.

6. أيمن محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات –دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية–، 2013.

7. بدوي عبد السلام، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2011.

8. البكوع فيحاء يحيى، التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في اطار عناصر البيئة التقنية الحديثة (رسالة دكتوراه) جامعة الموصل، العراق، 2006.

9. د.بن بريكة عبد الوهاب، أ.بن التركي زينب، أثر تكنولوجيا الإعلام والاتصال في دفع عجلة التنمية، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم والتسيير –بسكرة –العدد 07، 2010.

10. الحسبان عطا الله احمد سويلم، قياس قدرة أنظمة الرقابة الداخلية على مواكبة متطلبات تكنولوجيا المعلومات في الشركات المساهمة العامة الأردنية (أطروحة دكتوراه) جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات المالية والادارية العليا، عمان، الأردن.2001.

11. حمدونة طلال، حمدان علام، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الالكتروني في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة تدقيق ذات جودة عالية، مجلة الدراسات الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، 16 (1)، 2008.

12. حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2009.

13. جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، مجلة التواصل، منشورات جامعة باجي مختار عنابة، العدد 20، ديسمبر 2007.

14. الداية منذر، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة. دراسة ميدانية(رسالة ماجستير)، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

15. دهمش نعيم وأبو زور عفاف، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الاردن، 2005.

16. دليل التدقيق الصادر عن الشركة الوطنية للمحاسبة SNC الجزائر، سنة 1988.

17. رائدة إبراهيم أبو عطيوي، أثر مخاطر استخدام تكنلوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي- دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة-، 2012.

18. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة 2، دار وائل، الأردن، 2015.

19. رشا حمادة، دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشهرية، العدد13، جانفي2003.

20. السقا زياد هاشم يحيى، استخدام تقنيات المعلومات في نظم المعلومات المحاسبية، دراسة لعينة من الشركات العراقية (رسالة دكتوراه) جامعة الموصل، 2006.

21. سالم إسماعيل محمد أبو شوارب، بحث بقسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية في غزة –استخدام العينات في التدقيق 2012.

22. سيد محمد، بوعرار أحمد شمس الدين- مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير ISA – الملتقى الدولي حول المحاسبة والتدقيق في 13- 14 ديسمبر 2011- جامعة البليدة.

23. شاهد العردون، تأثير تطبيق مدققي الحسابات لأساليب تكنولوجيا المعلومات على اتمام عملية التدقيق الإلكتروني في الأردن، 2011.

24. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

25. الطائي انعام عبد الجبار سلطان، توظيف تقنيات المعلومات والاتصالات في تصميم نظام معلومات الموارد البشرية المستندة على الشبكة، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، القاهرة.2010.

26. طاهر شارف يوسف القشي، مدى فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003.

27. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، المحاسبة والمراجعة بين الاعتقادات الخاطئة والواقع، الصحيفة الاقتصادية الالكترونية، كتاب الاقتصاد، 2007/12/20، العدد 5183.

28. عبد الله خالد أمين، أحمد مهند، التقنيات الالكترونية المستخدمة في تدقيق نظم معالجة البيانات ومدى تأثيرها على فعالية عملية التدقيق من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، جامعة العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2011.

29. العبيدي فاطمة، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.

30. عطا الله احمد الحسبان، مدى تعامل مدققي انظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة انظمة المعلومات للمحافظة على امن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 20 أ، جامعة اربد الاهلية، 2014.

31. فاطمة ناجي العبيدي، مخاطر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملية التدقيق في الأردن، 2012.

32. فيصل دبيان عوض المطيري، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت، 2012.

33. قائمة الاستبيانات الصادرة عن الشركة الوطنية للمحاسبة SNC الجزائر، سنة 1988.

34. كريمة الجوهر، أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية – المجلد العاشر – العدد الثاني 2010.

35. لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2009 .

36. لمنيعي خديجة، تقرير المراجعة الخارجية في ضل المعايير الدولية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2009 .

37. مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والإدارية، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الأنتوساي" .

38. المطارنة غسان، مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي رقم 300 في ظل التدقيق الالكتروني –دراسة ميدانية– مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العملية، 2011.

39. أ.د .مفيدة يحياوي- دور نظام المعلومات في حساب الاحتياجات المادية في المؤسسات الصناعية- دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة- مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية لجامعة بسكرة-العدد الثاني – ديسمبر 2007.

40. الملتقى الدولي حول المحاسبة والتدقيق في 13– 14 ديسمبر 2011– جامعة البليدة.

41. ناهض نمر محمد الخالدي، أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية أداء مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة – دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات بقطاع غزة–2013.

42. نبيل سمور، دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق – دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة – 2014.

القوانين والجرائد الرسمية:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، التحديث إلى قانون المالية لسنة 2017.

2. قانون الرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، التحديث إلى قانون المالية لسنة 2017.

3. المراسيم التنفيذية 11/24 إلى غاية 11/32 في الجريدة الرسمية رقم 07، المؤرخة في 02 فيفري2011 .

4. القانون 10/01 الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 11/07/2010.

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 21 المؤرخة في 2009/04/08، المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، قرار تحديد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 27 المؤرخة في 2008/05/28، المرسوم التنفيذي للنظام المحاسبي المالي.

8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 المؤرخة في 2007/11/29، قانون النظام المحاسبي المالي.

9. القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العمل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003.

10. قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، لسنة 1970.

11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 01/03/1980.

12. القانون 91-08 الجريدة الرسمية رقم 20 لسنة 1991، ص:656.

13. المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 15/04/1996 – قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات – المادة الرابعة – الجريدة الرسمية رقم 24.

باللغة الأجنبية:

1. A.David et E.Sutter : La Gestion de L’information dans L’entreprise, Edition Afnor, diffusion Ayrolles,France,1987.
2. Ahmi And Kent, The utilization of generalized audit software (GAS) by external auditors, 2013.
3. A. Hamini, L'Audit comptable et financier, BERTI EDITIONS 2001.
4. AICPA, Statement of auditing standards « SAS » N 01 codification of auditing standard and procedures, AICPA, NY, 1972.
5. Alain Mikol, Les auditeurs financiers, édition d’organisation paris, 1999.
6. AL-Refaee, The Effect of using Information Technology on Increasing the Efficiency of Internal Auditing Systems in Islamic Banks Operating in Jordan, 2013.

7. Ann C. Dzuranin, The Current State and Future Direction of IT Audit: Challenges and Opportunities, Journal Of Information Systems, Vol. 30, No. 1, Spring 2016, pp. 7–20.

8. Arens, E. A., & Beasley, M. Auditing and Assurance Services, 2012.

9. Armand Dayan, Manuel de gestion - Volume 2, Ellipses, Paris, 1999.

10. Auditing of information systems, The institute of Chartred Accountants of India, 2014.

11. Auditing Standards Board, The auditor's standard report, exposure draft of a proposed statement on auditing standards AICPA, Feb1987.

12. Avis sur le projet de norme relative à l'application des normes ISA en Belgique, CCE, Oct. 2009.

13. Basis of ISA adoption by jurisdiction-IFAC- Feb, 2010.

14. Benmansour Mohamed El Bachir : Commissariat aux comptes, Séminaire par le conseil de l'ordre national. Hôtel L'Aurassi, Avril 2006.

15. Bernard Germond, Audit Financier, Paris, Dunod, 1991.

16. Brahim M. Mansour, Factors affecting the adoption of computer assisted audit techniques in audit process, Business and economic research, vol 6, N°1. 2016.

17. CARLIN DOWLING, A Big 4 Firm's Use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior, Contemporary Accounting Research Vol. 31 No. 1 (Spring 2014) pp. 230–252.

18. Carlin Dowling, Appropriate Audit Support System Use: The Influence of Auditor, Audit Team, and firm Factors, 84(3) .The Accounting Review, 2009.

19. Claudiu BRÂNDAŞ, Risks and Audit Objectives for IT Outsourcing, Informatica Economică vol. 14, no. 1/2010.

20. Collins, L., O'Regan, N., Hughes, T. and Tucker, J., Strategic thinking in family businesses, Strategic Change, Bristol Business School, 2010.

21. Comparaison des normes ISA avec NVGR canadiennes, ICCA, Mai 2006.

22. Dale Stoel, Douglas Havelka, Jeffrey W. Merhou "An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners" 2012.

23. Dalci, I., & Tanis, V. Benefits Computerized Accounting Information Stems on the JIT Production Systems. 2, Review of Social Economic & Busines Studies. (2009).

24. Denisi, A. S., & Griffin, R. W. Human Resource Management: Houghton Miflin Company, 2010.

25. Des normes globales pour la profession européenne, de nouvelles perspectives pour la profession d'audit, STAVROS B. THOMADAKIS, avril 2008.

26. Dominique Foray: L'économie de la connaissance, 3é édition, la découverte, paris, 2004.

27. Emer Curtis, Standards of Innovation in Auditing, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY, AAA, Vol. 35, No. 3, August 2016, pp. 75–98.

28. Guido L. Geerts, Integrating Information Technology into Accounting Research and Practice, Accounting Horizons, AAA, Vol. 27, No. 4, 2013, pp. 815–840.

29. Holews, A.W & Quermyer, w.s., Auditing standards procedures, Richard D , Irwin Inc. 1975.

30. IFAC , IAASB, Hand book of international auditing assurance and ethics pronouncements part one , international federation of accountant 2017.

31. Information Technology Strategy of Victorian Government report, Australia, 2016–2020.

32. James Hunton, Business and audit risks associated with ERP systems, knowledge differences between information systems audit specialists and financial auditors, University of south Florida, May 2001.

33. Jean Brilmon , Les Meilleurs Pratiques du Management , Dunod, Paris, 2003.

34. Jean Yves Prax : le manuel du knowledge management :une approche de 2é génération, Dunod, paris ،2003.

35. José Bouaniche, Ethique de l'auditeur, revue de l'institut français d'audit interne IFAI, mars 2006.

36. Kishore Singh, Continuous Auditing and Continuous Monitoring in ERP Environments: Case Studies of Application Implementations, JOURNAL OF INFORMATION SYSTEMS, AAA, Vol. 28, No. 1, Spring 2014, pp. 287–310.

37. L'adoption des normes d'audit internationales (ISA) en Algérie, Mr. Zitouni faouzi « CAC », Mai 2011.

38. L'audit dans une économie mondialisée et régulée, ISEOR, Lyon France, juin 2010.

39. La normalisation nationale et internationale en matière d'audit, Sami Bouassida, Tunisie, 2010.

40. La surveillance des risques liés au TI par le comité d'audit, L'échange CCRC, Mars 2016.

41. Liana Elefterie, The impact of information technology on the audit process, Economics, Management, and Financial Markets, 2016.

42. Lionel-Collin, Gerard Valin: « Audit et contrôle interne, Principes, objectifs et pratique », 3éme édition dalloz, paris, 1986.

43. Livre vert, commission européenne, Bruxelles, Oct. 2010.

44. Loay S Al-Ramaneh, The impact of computerized information systems on the compliance of internal control requirements according to ISA 315, International Journal of Economics and Finance, Vol. 8, No. 9; 2016.

45. Manhal Mageed Ahmad, Re-Engineering Audit Profession in the Context of Information Technology – Study Pilot to Demonstrate the Views of a Sample Selection of Auditors in Iraq, PhD thesis submitted by the researcher, 2011.

46. Mants RK. And Sharaf HA., The philosophy of auding, Euauston, II, AAA, 1961.

47. Matta, j. f., Furerst, w. l., & Barney, J. B. Information Technology and Sustained Competitive Advantage. 4, 19. A Resource Based Analysis MIS Quarterly, 2005.

48. Michael C. Jensen et William H. Meckling, Managerial behavior, agency costs and ownership structure, Harvard Business School, 1976.

49. Moorthy Krishana, The impact of information Technology on internal auditing, 2011.

50. Nacereddine Sadi et Ali Mazouz : La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, édition société national de comptabilité, tome 1, Alger, 1993.

51. Passage aux normes internationales d'audit « Le Repère », STEPHEN SPECTOR.

52. Pierre Vernimmen: Finance d'entreprise, 5éme édition, dalloz pons, 2002.

53. Raffegeau jean, Pierre du fils et Ramon Gonzales : Audit et contrôle des comptes, public-union édition, paris, 1979.

54. Ray Whittington, Kurt Pany : Principles of auditing, 12th edition, mcgraw-hill, new-York . USA, 1998.

55. Réflexions futures, Évolution de l'audit Comment les techniques d'analyse de données et Le LEAN dans l'audit améliorent la qualité et la valeur dans l'évolution numérique, KPMG, 2015.

56. Robert Castell, François Posqualini, Le commissaire aux Comptes, Ed, Economics, paris, 1995.

57. Robert Sangué-fotso, Qualite de l'audit et reduction des scandales financiers en contexte camerounais, Revue de Management et de Stratégie, (2:1), pp.1-17, 2015.

58. Romney, M., & Steinbart, P. Accounting Information System. New York: Person Education. USA 2006.

59. Société national de la comptabilité, Rapport d'audit sous forme longue et détaillée dans : La revue algérienne de comptabilité et d'audit n°1 : Alger, Mars 1995.

60. Summary of the main changes in the new ISA_s (UK and Ireland), APB, Oct. 2009.

61. The global Competitiveness Report, World Economic Forum 2016-2017.

62. Thomas Danenport, Laurence Prusak: working Knowledge; How Organisation manage, Harvard Business school Press, 2000.

63. W. Robert Knechel, Audit research in the wake of SOX, Managerial Auditing Journal, Vol. 30 No. 8/9, 2015, pp. 706-726.

64. Wen Lin, C., & Hung, W. A selection model for auditing Idustrial Management & Data Systems. 2011.

65. William R. Kinney, Twenty-Five Years of Audit Deregulation and Re-Regulation: What Does it Mean for 2005 and Beyond?, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, The University of Texas at Austin, 2005.

66. المواقع الإلكترونية:

1/ www.ifac.org
2/ www.iasb.org
3/ www.focusifrs.fr
4/ www.joradp.dz
5/ www.dorar-aliraq.net
6/ www.sqarra.wordpress.com

الملاحق

الملحق1 :

القوائم المالية لنفس المؤسسة أعدت حسب معايير 7 دول أوروبية.
« Olivier Azières »

الدول المؤشرات	الدانمرك	بلجيكا	إسبانيا	فرنسا	إيطاليا	هولندا	المملكة المتحدة
نتيجة الاستغلال	261	274	250	264	243	264	289
التثبيتات غير الملموسة	133	135	131	145	174	140	192
التثبيتات الملموسة	298	431	418	401	361	401	431
مجموع الأصول	482	602	599	587	542	572	522
الأموال الخاصة	649	726	722	710	751	704	712
النتيجة / الأموال الخاصة	% 20.5	%18.6	%18.2	%21	%23.2	%19.9	%27

المصدر: ملتقى علمي بجامعة قسنطينة سنة 2007 حول SCF من تنشيط "جراد جمال" خبير محاسب.

الملحق 2:

نتيجة سنة 2000 حسب المعايير الوطنية و الأمريكية لشركات مختلفة.
"مليون أورو"

	المعايير الوطنية	المعايير الأمريكية US GAAP	الفرق
Alcatel	1.3	0.5 -	1.8 -
Alstom	0.2	1.3 -	1.5 -
Deutchetelecom	5.9	9.2	3.3
France Telecom	3.6	5.1	1.5
Galaxosmithkline	6.8	8.5 -	15.3 -
Vodafone	16.0 -	11.6 -	4.4

نفس المصدر السابق

الملحق 3: تقرير المدقق المستقل

(المرسل اليه ...)

– تقرير حول البيانات المالية: لقد قمنا بتدقيق البيانات المرافقة للشركة "أ ب ج" والتي تشمل الميزانية العمومية كما في 31/ 12/ 201X، وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية عندئذ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية: إن الإدارة مسئولة عن إعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد وعرض البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف مسؤولية المدقق: إن مسؤولياتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا وقد قمنا بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وأن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشان المبالغ والإفصاح في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر فإن على المدقق اعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من اجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف ولكن ليس لغرض أبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. يشمل التدقيق كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة، وكذلك تقييما للعرض الشامل للبيانات المالية.

إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا الخاص بالتدقيق.

الرأي: في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا (أو تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة "أ ب ج" كما في 31 /201X/12 وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى: (يختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق اعتمادا على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى الخاصة بإعداد التقارير المالية)

توقيع المدقق

التاريخ .....

عنوان المدقق .....

المصدر: إصدارات اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق -المعايير الدولية للتدقيق- جويلية 1995- بتصرف-

الملحق 4: *سلم أتعاب محافظ الحسابات.*

(*) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج.

المبلغ الإجمالي الخام من الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعاد تقويمها وعائدات الاستغلال)	**العدد العادي لساعات العمل**	**الأتعاب حسب كيلو دج (*)**
حتى أقل من 50 مليون دج.	من80 إلى أقل من 160	من40 إلى أقل من 80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج.	من160 إلى أقل من 240	من80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج.	من240 إلى أقل من 340	من120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج.	من340 إلى أقل من 460	من170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج.	من460 إلى أقل من 600	من230 إلى أقل من 300
من800 إلى أقل من 1.600 مليون دج.	من600 إلى أقل من 760	من300 إلى أقل من 380
من 1.600 إلى أقل من 3.200 مليون دج.	من760 إلى أقل من 1.030	من380 إلى أقل من 515
من 3.200 إلى أقل من 6.400 مليون دج.	من 1.030 إلى أقل من 1.400	من515 إلى أقل من 700
من 6.400 إلى أقل من 12.800 مليون دج.	من 1.400 إلى أقل من 1.800	من700 إلى أقل من 900
من 12.800 إلى أقل من 25.600 مليون دج.	من 1.800 إلى أقل من 2.400	من900 إلى أقل من 1.200
أكثر من25.600 مليون دج يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية ب 5.000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4.500 ساعة.	حد أقصى4.500 ساعة.	حد أقصى2.250

المصدر: الجريدة الرسمية رقم 04 الصادرة في 2007/01/14.

الملحق 5: - الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01:

معيار التفرقة	القانون 91-08	القانون 10-01
من حيث التعريف الخاص بالمدقق القانوني	هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات	-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. -يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير. -يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة.	-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة لنتائج السنة المنصرمة. -يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير. -يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير. -يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها. -يعلم المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار استغلال المؤسسة
من حيث شروط التسجيل	-توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا. -التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	-أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها. -التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث الهيئة التابعة لها:	كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة:	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي تابع لوزارة المالية
من حيث الاهتمام بالجودة	لم ترد بخصوصه مواد	يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة (15) عشر يوما
من حيث التربصات:	تجري تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	تجري تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وتجري تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتجري تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

المصدر: مداخلة أ. سيد محمد، أ.بوعرار أحمد شمس الدين- العنوان: مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير ISA – الملتقى الدولي حول المحاسبة والتدقيق في 13- 14 ديسمبر 2011-جامعة البليدة. ص.20.

الملحق6 : نموذج لكتاب التكليف:

إلى مجلس الإدارة أو الممثل المناسب للإدارة العليا:

كنتم قد طلبتم منا أن نقوم بتدقيق الميزانية العمومية لـ.....

كما في.....، وبيان الدخل وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ ويسعدنا أن نؤكد لكم بكتابنا هذا قبولنا وفهمنا لهذا التكليف. وسيكون هدف تدقيقنا هو التعبير عن رأينا حول البيانات المالية.

سوف نقوم بإجراء تدقيقنا وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (أو حسب المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة) وتتطلب المعايير الدولية التدقيق هذه قيامنا بتخطيط وانجاز التدقيق لغرض الحصول على تأكيدات معقولة حول كون البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وسيتضمن التدقيق فحصا، على أساس العينات، لقرائن تؤيد المبالغ والإفصاح عنها في البيانات التالية كذلك يتضمن التدقيق تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة، وأية تقديرات هامة أجريت من قبل الإدارة إضافة لتقييم طريقة عرض البيانات المالية ككل.

وبسبب الطبيعة الاختبارية والتحديدات اللازمة لأعمال التدقيق بالإضافة إلى التحديدات اللازمة لأي نظام محاسبي أو نظام للرقابة الداخلية، فلا بد أن توجد هناك مخاطر لا يمكن تجنبها والأخطاء الجوهرية التي قد تبقى غير مكتشفة.

بالإضافة إلى تقريرنا عن البيانات المالية فإننا نتوقع أن نزودكم بكتاب مفصل خاص بنقاط الضعف الهامة في نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية التي قد نلاحظها.

نذكركم بأن مسؤولية إعداد البيانات المالية بما في ذلك الإفصاح الملائم عنها هو من مسؤولية إدارة الشركة ويتضمن ذلك مسك سجلات حسابية ملائمة والرقابة الداخلية الكافية واختيار تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة علاوة على حماية أصول الشركة. وكجزء من عملنا التدقيقي سوف نطلب من الإدارة تأكيدا خطيا يتعلق بإقرارات مرتبطة بالتدقيق.

إننا نتطلع إلى التعاون التام مع موظفيكم، ونحن على ثقة بأنهم سوف يقدمون لنا كافة السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى المطلوبة ذات العلاقة بأعمال التدقيق.

الملاحق

إن أتعابنا، التي سيتم المطالبة بها تبعا لتقدم العمل، سوف تبنى على أساس الوقت الذي يصرفه الأفراد المعينون للقيام بالمهمة بالإضافة إلى المصاريف المباشرة وتختلف أتعاب الساعة لكل فرد تبعا لدرجة مسئوليته وخبرته والمهارة المطلوبة منه.

إن هذا الكتاب سيبقى ساري المفعول للسنوات القادمة ما لم يتم إنهاؤه أو تعديله أو استبداله بكتاب آخر.

نرجو توقيع وإعادة نسخة من هذا الكتاب المرفق، بما يفيد أن هذا الكتاب يتفق مع مفهومكم لترتيبات تدقيقنا للبيانات المالية.

توقيع ممثل مكتب مدقق الحسابات

قيد استلامه وقبوله من/ شركة أ ب ج

(التوقيع)

الاسم والوظيفة

التاريخ

المصدر: إصدارات اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق -المعايير الدولية للتدقيق- جويلية 1995- بتصرف-

الملحق 7: تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر 5%

	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جدا (مخاطر زيادة الاعتماد)5%										
	معدلات التحريف المقبول										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15
	0	149	99	74	59	49	42	36	32	29	14
	0.25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	22
	0.50	*	157	117	93	78	66	58	51	46	22
	0.75	*	208	117	93	78	66	58	51	46	22
	1	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
معدل التحريف المتوقع في المجتمع	1.25	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
	1.50	*	*	192	124	103	66	58	51	46	22
	1.75	*	*	227	153	103	88	77	51	46	22
	2	*	*	*	181	127	88	77	68	46	22
	2.25	*	*	*	208	127	88	77	68	61	22
	2.50	*	*	*	*	150	109	77	68	61	22
	2.75	*	*	*	*	173	109	95	68	61	22
	3	*	*	*	*	195	129	95	84	61	22
	3.25	*	*	*	*	*	148	112	84	61	22
	3.50	*	*	*	*	*	167	112	84	78	22
	3.75	*	*	*	*	*	185	129	100	76	22
	4	*	*	*	*	*	*	146	100	89	22
	5	*	*	*	*	*	*	*	158	116	30
	6	*	*	*	*	*	*	*	*	179	30
	7	*	*	*	*	*	*	*	*	*	37

الملحق 8: تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عندما المخاطر 5%

حجم العينة	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جدا (مخاطر زيادة الاعتماد)5%										
	عدد التحريفات الفعلية المكتشفة										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9.5	14.9	19.6	*	*	*	*	*	*	*
35	8.3	12.9	17	*	*	*	*	*	*	*
40	7.3	11.4	15	18.3	*	*	*	*	*	*
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	*	*	*	*	*
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	*	*	*
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.4	19.3	*	*
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18	19.7	*
75	4	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.8
100	3	4.7	6.2	7.6	9	10.3	11.5	12.8	14	15.2
125	2.4	3.8	5	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3
150	2	3.2	4.2	5.1	6	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8

الملحق 9: معامل الثقة.

مخاطر القبول الخاطئ	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	37%	50%
معامل الثقة	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.81	1.00	0.70

الملحق 10: معامل التوسع.

مخاطر القبول الخاطئ	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	37%	50%
معامل التوسع	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.00

الملحق 11 : نموذج لكتاب إقرار الإدارة

« L'entête » (ترويسة المنشأة)

إلى المدقق التاريخ

إن كتاب إقرار الإدارة هذا المرسل إليكم يتعلق بتدقيقكم للبيانات المالية لشركة أ ب ج للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 201X لغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (تمثل بعدالة من كافة الجوانب الجوهرية) عن المركز المالي لشركة أ ب ج كما في 31/12/201x ونتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ ووفقا لـ (يشار إلى الإطار المناسب للتقارير المالية).

[1] إننا نقر بمسؤولياتنا عن إعداد البيانات المالية بشكل عادل ووفقا لـ (يشار إلى الإطار المناسب للتقارير المالية).

كما نؤكد حسب أفضل علمنا واعتقادنا، الإقرارات التالية:

تدرج هنا الإقرارات المناسبة للمنشأة مثل هذه الإقرارات قد تتضمن:

- لم تحدث أية تجاوزات من قبل الإدارة أو الموظفين الذين لهم دور مهم في النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، أو تلك التي لها تأثير هام على البيانات المالية.
- لقد وضعنا تحت تصرفكم جميع السجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها وكافة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة (أي تلك التي انعقدت في 15/04/201X و30/05/201X على التوالي).
- نؤكد اكتمال المعلومات المتوفرة والمتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة.
- إن البيانات المالية خالية من أية أخطاء هامة وأي حذف.
- لقد التزمت الشركة بجميع المتطلبات التعاقدية التي من الممكن أن يكون لها تأثيرا هاما على البيانات المالية في حالة عدم الالتزام بها. ولا يوجد هناك أي خرق لمتطلبات

[1] إذا تطلب الأمر يضاف بالنيابة عن مجلس الإدارة (أو الهيئة المشابهة).

السلطات التشريعية مما يؤثر بشكل هام على البيانات المالية في حالة حدوث مثل هذا الخرق.

- أدناه البنود التي تم تسجيلها بشكل مناسب، وتم الإفصاح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية:

1- هوية الأطراف ذات العلاقة وأرصدتها ومعاملاتها.

2- الخسائر الناتجة عن تعهدات البيع والشراء.

3- الاتفاقيات والخيارات المتعلقة بإعادة شراء أصول سبق بيعها.

4- الأصول المرهونة كضمانات.

- لا توجد لدينا خطط للتخلي عن خطوط إنتاجية، أو خطط أخرى أو نوايا ستؤدي إلى وجود فائض مخزني أو مهمل، ولم يتم تقييم أي مخزون بأكثر من صافي القيمة التعويضية.

- تمتلك الشركة الملكية القانونية الكاملة لأصولها، ولا توجد هناك أية حجوزات أو رهونات على أصول الشركة، فيما عدا تلك المشار إليها في الإيضاح x في البيانات المالية.

- لقد قمنا بتسجيل كافة الالتزامات الفعلية والمحتملة والإفصاح عنها، كما تم الإفصاح في الإيضاح x من البيانات المالية عن كافة الضمانات التي قدمناها لأطراف ثالثة.

- فيما عدا .....الموضحة في الملاحظة x من البيانات المالية، لا توجد أحداث لاحقة لنهاية الفترة والتي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في البيانات المالية والملاحظات المرفقة بها.

- إن ..... المطالب بها من قبل الشركة "ش ص ع" قد تم تسويتها بمبلغ إجمالي قدره xxx والتي ضمنت بالبيانات المالية، ولا توجد أية مطالبات أخرى تتعلق بدعاوى مرفوعة أو من المتوقع رفعها ضد الشركة.

- لا توجد أية ترتيبات رسمية أو غير رسمية بشأن تكوين أرصدة تعويضية خاصة بحسابات النقدية أو التثبيتات وباستثناء ما ورد بالإيضاح x من البيانات المالية فلا توجد لدينا أية حجوزات أو ترتيبات للديون.

- لقد تم التسجيل والإفصاح بشكل ملائم في البيانات المالية عن خيارات إعادة شراء أسهم رأس المال والاتفاقيات وخيارات رأس المال الاحتياطي والضمانات والتحويلات والمتطلبات الأخرى.

.....

المدير التنفيذية الرئيسي

.....

المدير المالي الرئيسي

المصدر: إصدارات اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق -المعايير الدولية للتدقيق- جويلية 1995- بتصرف-

الملحق12 : أمثلة لتقارير المدقق

المثال (أ): الأرقام المتناظرة 1.

"تقرير مدقق الحسابات المستقل"

(الاسم المناسب للجهة التي يوجه إليها التقرير)

قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة[1] للشركة "أ ب ج" كما في 31 ديسمبر 2011 وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ، إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤولياتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.

لقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري يتضمن التدقيق فحص البيانات الثبوتية للمبالغ والإيضاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية، وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساسا معقولا لإبداء الرأي.

كما هو وارد في الإيضاح رقم (x) المرفق بالبيانات المالية، فإنه لم يتم احتساب الاهتلاك في البيانات المالية إن هذه الممارسة في رأينا، لا تتماشى مع القواعد الدولية للمحاسبة (أو المعايير الوطنية المناسبة) وأن ذلك ناتج عن قرار اتخذ من قبل الإدارة في بداية السنة المالية السابقة والذي سبب تحفظا حول البيانات المالية المتعلقة بتلك السنة، ووفقا لطريقة القسط الثابت للاهتلاك والمعدلات السنوية البالغة 5% للمباني و20% للمعدات، فإن الخسارة السنوية يجب زيادتها بـ xxx في 2011 و xxx في 2010، وزيادة الخسارة المتراكمة بـ xxx في 2011 و xxx في 2010.

في رأينا، وفيما عدا تأثير الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة على البيانات المالية، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 2011 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ ووفقا لـ ... [1] (والتزاما بـ ...[2])

التاريخ

المدقق

العنوان

<u>المثال (ب):</u> <u></u>الأرقام المتناظرة 2

"تقرير مدقق الحسابات المستقل"

(الاسم المناسب للجهة التي يوجه إليها التقرير)

قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة[3] للشركة "أ ب ج" كما في 31 ديسمبر 2011 وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤولياتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.

لقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري يتضمن التدقيق فحص البيانات الثبوتية للمبالغ والإيضاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية، وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساسا معقولا لإبداء الرأي.

[1] يشار إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة.
[2] بالرجوع إلى التشريعات أو القوانين المناسبة.
[3] الإشارة يمكن أن تكون بأرقام الصفحات.

وبالنظر لكون تعييننا كمدققين لحسابات الشركة قد تم خلال 2010، فإننا لم نتمكن من الإشراف على الجرد الفعلي للبضاعة في بداية تلك الفترة أو الحصول على قناعة تتعلق بكميات تلك البضاعة بوسائل أخرى، وبما أن الرصيد الافتتاحي للبضاعة يدخل في تحديد نتيجة الأعمال فإننا لم نستطع أن نحدد فيما إذا كانت تعديلات لنتيجة الأعمال والرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة ضرورية لـ 2010. إن تقريرنا حول البيانات المالية لـ (الفترة) المنتهية (تاريخ الميزانية العمومية) قد تم تعديله وفقا لذلك.

وفي رأينا. وفيما عدا تأثير تعديلات الأرقام المتناظرة لـ 2010، إن وجدت على نتيجة الأعمال (الفترة) المنتهية في 2010، والتي قد كان من الممكن أن نقرر ضرورتها فيما لو استطعنا الإشراف على جرد كميات البضاعة الافتتاحية كما في....، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 2010 ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ ووفقا لـ ... [1] (والتزاما بـ...[2])

التاريخ

المدقق

العنوان

[1] يشار إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة.
[2] بالرجوع إلى التشريعات أو القوانين المناسبة.

المثال (ج): البيانات المالية المقارنة1:

"تقرير مدقق الحسابات المستقل"

(الاسم المناسب للجهة التي توجه إليها التقرير)

قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة[1] للشركة "أ ب ج" كما في 31 ديسمبر 2011 وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤولياتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.

لقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري يتضمن التدقيق فحص البيانات الثبوتية للمبالغ والإيضاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية، وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساسا معقولا لإبداء الرأي.

كما هو وارد في الإيضاح رقم (x) المرفق بالبيانات المالية، فإنه لم يتم احتساب الاهتلاك في البيانات المالية. إن هذه الممارسة في رأينا لا تتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة (أو المعايير الوطنية المناسبة) واستنادا على طريقة القسط الثابت للاهتلاك والمعدلات السنوية البالغة 5% للمباني و 20% للمعدات، فإن الخسارة السنوية يجب زيادتها بـxxx في 2010 و xxx في 2011، وزيادة الخسارة المتراكمة بـ xxx في 2010 و xxx في 2011.

في رأينا، وفيما عدا تأثير الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة على البيانات المالية، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 2011 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ ووفقا لـ ... [2] (والتزاما بـ ...[3])

التاريخ

المدقق

العنوان

[1] الإشارة يمكن أن تكون بأرقام الصفحات.
[2] يشار إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة.
[3] بالرجوع إلى التشريعات أو القوانين المناسبة.

المثال (د): الأرقام المتناظرة 3 :

"تقرير مدقق الحسابات المستقل"

(الاسم المناسب للجهة التي توجه إليها التقرير)

قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة[1] للشركة "أ ب ج" كما في 31 ديسمبر 2011 وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤولياتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.

إن البيانات المالية للشركة كما في 31 ديسمبر 2010 قد تم تدقيقها من قبل مدقق آخر بتقريره المؤرخ في 31 مارس 2011 والذي أبدى فيه رأيا غير متحفظ حول هذه البيانات.

لقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) وتستدعي تلك المعايير أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي خطأ جوهري يتضمن التدقيق فحص البيانات الثبوتية للمبالغ والإيضاحات في البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وتقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية، وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساسا معقولا لإبداء الرأي.

في رأينا، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 2011 ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ ووفقا لـ ... [2] (والتزاما بـ ...[3])

التاريخ

المدقق

العنوان

[1] الإشارة يمكن أن تكون بأرقام الصفحات.
[2] يشار إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة.
[3] بالرجوع إلى التشريعات أو القوانين المناسبة.

المثال (هـ): البيانات المالية المقارنة 2:

"تقرير مدقق الحسابات المستقل"

(الاسم المناسب للجهة التي توجه إليها التقرير)

قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة[1] للشركة "أ ب ج" كما في 31 ديسمبر 2011 وبيانات الدخل، والتغيرات في حقوق المساهمين، والتدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ إن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤولياتنا هي إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا.

إن البيانات المالية للشركة كما في 31 ديسمبر 2010 قد تم تدقيقها من قبل مدقق آخر بتقريره المؤرخ في 31 مارس 2011 والذي أبدى فيه رأيا متحفظا بسبب الخلاف حول مدى كفاية مخصص حسابات القبض المشكوك في تحصيلها.

لقد قمنا بالتدقيق وفقا لمعايير الدولية للتدقيق (أو يشار إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة) وتستدعي تلك القواعد أن نقوم بتخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية على أساس عينات مختارة، كما يتضمن تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة والتقديرات الهامة المعدة من قبل الإدارة وكذلك تقييم العرض الإجمالي للبيانات المالية، وفي اعتقادنا أن تدقيقنا يوفر أساسا معقولا لإبداء رأينا.

إن حسابات القبض المشار إليها أعلاه لازالت غير مسددة في 31 ديسمبر 2011 ولم يتم تخصيص مبلغ مقابل الخسارة المحتملة في البيانات المالية. وبناء عليه يجب زيادة مخصص حسابات القبض المشكوك في تحصيلها كما في 31 ديسمبر 2011 و2010 بمبلغ xxx وتخفيض الأرباح المحتجزة 31 ديسمبر 2011 و2010 بمبلغ xxx.

في رأينا، وفيما عدا تأثير الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة على البيانات المالية، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) عن المركز المالي للشركة كما في 31 ديسمبر 2011 ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ ووفقا لـ ... [2] (والتزاما بـ ...[3])

التاريخ المدقق

العنوان

المصدر: إصدارات اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق -المعايير الدولية للتدقيق- جويلية 1995- بتصرف-

[1] الإشارة يمكن أن تكون بأرقام الصفحات.

[2] يشار إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة.

[3] بالرجوع إلى التشريعات أو القوانين المناسبة.

الملحق 13: تبني المعايير الدولية للتدقيقISA في العالم.

رقم التسلسل	البلد	مطلوب بموجب القانون	اعتمدت ISA	المعايير الوطنية هي ISA	آخر
1	ألبانيا			√	
2	الأرجنتين				√
3	أرمينيا				√
4	أستراليا			√	
5	النمسا				√
6	جمهورية أذربيجان				√
7	جزر البهاما		√		
8	البحرين				√
9	بنغلاديش			√	
10	بربادوس		√		
11	بلجيكا				√
12	بوليفيا				√
13	البوسنة والهرسك (جمهورية صربيا)		√		
14	بوتسوانا		√		
15	البرازيل				√
16	بلغاريا	√			
17	كمبوديا				√
18	الكاميرون				√
19	كندا		√		
20	جزر كايمان				√
21	شيلي			√	
22	الصين			√	
23	تايوان الصينية				√
24	كولومبيا				√

رقم التسلسل	البلد	مطلوب بموجب القانون	اعتمدت ISA	المعايير الوطنية هي ISA	آخر
25	كوستاريكا	√			
26	كرواتيا				√
27	قبرص	√			
28	جمهورية التشيك		√		
29	الدنمرك			√	
30	جمهورية الدومينيك		√		
31	مصر				√
32	السلفادور				√
33	استونيا	√			
34	فيجي				√
35	فنلندا			√	
36	فرنسا			√	
37	جورجيا		√		
38	ألمانيا			√	
39	غانا				√
40	يونان				√
41	غواتي مالا		√		
42	غيانا		√		
43	هايتي				√
44	هندوراس	√			
45	هونغ كونغ			√	
46	هنغاريا		√		
47	أيسلندا				√
48	الهند			√	
49	إندونيسيا				√
50	إيران				√

رقم التسلسل	البلد	مطلوب بموجب القانون	اعتمدت ISA	المعايير الوطنية هي ISA	آخر
51	العراق				√
52	ايرلندا		√		
53	إسرائيل			√	
54	إيطاليا			√	
55	ساحل العاج				√
56	جامايكا		√		
57	اليابان				√
58	الأردن			√	
59	كازاخستان		√		
60	كينيا		√		
61	كوريا			√	
62	كوسوفو				√
63	الكويت				√
64	قيرغيزستان				√
65	لاتفيا	√			
66	لبنان				√
67	ليسوتو		√		
68	ليبيريا		√		
69	ليتوانيا				√
70	لوكسمبورغ		√		
71	مدغشقر				√
72	ملاوي		√		
73	ماليزيا			√	
74	مالطا	√			
75	موريشيوس	√			
76	المكسيك			√	

رقم التسلسل	البلد	مطلوب بموجب القانون	اعتمدت ISA	المعايير الوطنية هي ISA	آخر
78	منغوليا				√
79	الجبل الأسود				√
80	المغرب				√
81	ناميبيا		√		
82	نيبال				√
83	هولندا			√	
84	نيوزيلندا		√		
85	نيكاراغوا				√
86	نيجيريا			√	
87	النرويج			√	
88	باكستان			√	
89	بناما		√		
90	بابوا غينيا الجديدة		√		
91	باراغواي				√
92	بيرو				√
93	الفلبين			√	
94	بولندا			√	
95	البرتغال			√	
96	رومانيا	√			
97	روسيا				√
98	العربية السعودية				√
99	السنغال				√
100	صربيا		√		
101	سيراليون				√
102	سنغافورة			√	
103	سلوفاكيا	√			

رقم التسلسل	البلد	مطلوب بموجب القانون	اعتمدت ISA	المعايير الوطنية هي ISA	آخر
105	جنوب أفريقيا		√		
106	إسبانيا				√
107	سري لانكا				√
108	سوازيلاند		√		
109	السويد			√	
110	سويسرا			√	
111	تنزانيا		√		
112	تايلاند			√	
113	ترينيداد وتوباغو		√		
114	تونس			√	
115	تركيا				√
116	أوغندا		√		
117	أوكرانيا				√
118	الأمارات العربية المتحدة				√
119	المملكة المتحدة		√		
120	الولايات المتحدة				√
121	أوروغواي				√
122	أوزبكستان				√
123	فنزويلا				√
124	فيتنام				√
125	زامبيا		√		
126	زيمبابوي		√		
126	**المجموع**	**11**	**32**	**29**	**54**

مطلوب بموجب القانون: يعني أن قانون البلد يتطلب استخدام المعايير ISA في مراجعة البيانات المالية للأغراض العامة.

اعتمدت ISA: يعني أن قانون البلد اعتمد ISA للاستخدام (لا توجد معايير مراجعة محلية أخرى).

المعايير الوطنية هي ISA: يعني أن ISA اعتمدت بصفة عامة كمعايير محلية، ولكن قد يكون هناك بعض التعديلات الوطنية لها بما يتماشى مع سياسة IAASB في التعديلات.

آخر : في بعض الحالات، المعلومات المتاحة ليست كافية لتقييم ما إذا كانت عملية التبني في البلد– بما في ذلك ترجمة ISA إلى اللغة الوطنية– قد وصلت إلى حد معقول حتى الآن .وفي حالات أخرى، فإنه في حين تشير التشريعات إلى أن المعايير المحلية المتعارف عليها للمراجعة معدة على أساس على أساس ISA أو مشابهة لها، فإنه ليس من الواضح ما إذا كانت الاختلافات مع المعايير ISA تلبي متطلبات لسياسة تعديلات IAASB وأخيرا، هناك بعض البلدان التي أعلنت التقارب مع المعايير الدولية للمراجعة كهدف ولكن لا يزال أمامها شوط طويل لتحقيق هذا الهدف.

La source: Basis of ISA adoption by jurisdiction-IFAC- Feb. 2010.