الجمهـــــورية الجزائـــرية الديمقـــراطية الشعبيـــــة
وزارة التعليـــم العـــالي و البحـــث العلمـــي
جـــامعة محـــمد خيضـــر – بسكرة –
كـــلية العلـــوم الاقتصـــادية و التجـــارية و علـــوم التسييـــر
قســـــم : العلوم التجارية

المـــــوضـــــوع

واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في المؤسسة الجزائرية
دراسة معيار 240 «الخطأ والغش»
دراسة حالة: شركة سرمبال لصناعة الخزف

مذكـــرة مقـــدمـــة كجـــزء مـــن مـــتطلـــبات نيـــل شهـــــادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخـــــصص: تدقيق محاسبي

إعـداد الطـــالـــب:
➢ زهو رشيد

الأستاذ الـــمشرف:
➢ معاليم سعاد

رقـــم التسجيـــل:	...../2013
تـــاريخ الإيـــداع	.....

الموسم الجـــامعي:2012-2013

خطة البحث

مقدمة .

الفصل الأول: عموميات حول مهنة مدقق الحسابات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

المطلب1: التطور التاريخي للتدقيق.

المطلب2: تعريف التدقيق واهدافه .

المطلب3: انواع التدقيق.

المبحث الثاني: مهنة مدقق الحسابات.

المطلب1: مفهوم مدقق الحسابات وممارسة المهنة .

المطلب2: خصائص السلوك الاخلاقي والحقوق والواجبات.

المطلب3: الاستقلالية والاتعاب.

المبحث الثالث: مسؤولية مدقق الحسابات.

المطلب1: تطور معنى المسؤولية.

المطلب2: انواع مسؤوليات مدقق الحسابات.

المطلب3: مسؤولية المدقق تجاه الاخطاء والغش.

خلاصة الفصل.

الفصل الثاني: مسؤوليةمدققالحسابات وفق معايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.

المطلب1: مفهوم معايير التدقيق والهيئات المصدرة للمعايير.

المطلب2: أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية.

المطلب3: تقسيمات معايير التدقيقالدولية.

المبحث الثاني: المعايير الدولية لمسؤولية المدقق.

المطلب1: الخطأ والغش المعيار «240».

المطلب2: دراسةالقوانينواللوائحعندأداءعمليةالتدقيقللقوائمالمالية.

المطلب3:توصيلأمورالتدقيقللأشخاصالمسؤولينعنالحكومة.

المبحث الثالث: مسؤوليةالمدققفي دراسةالغشعندتدقيقالبياناتالمالية.

المطلب1: مسؤولية الادرة والمدقق.

المطلب2: مخاطر التدقيق والاجراءات المتبعة عند ظهورها.

المطلب3: ابلاغ المدقق عن الغش والخطأ.

خلاصة الفصل.

الفصل الثالث: دراسةحالةاجراءات التدقيق حسب المعيار240 في شركة سرمبال.

المبحث الأول: التعريفبشركةسرمباللصناعةالخزف.

المطلب1: تقديمعاملشركة(شركةسرمباللصناعةالخزف).

المطلب2: الهيكلالتنظيميللشركة.

المطلب3:نشاطاتالشركةوأهدافها .

المبحث الثاني : الاجراءات العملية لتدقيق حسابات شركة سرمبال حسب المعيار 240.

المطلب1: مقدمةالتقرير.

المطلب2: المصادقةعلىالحسابات.

المطلب3: التقاريرالخاصة.

المطلب4:عرضالاخطاءالمكتشفةمنقبلالمدقق واجراءات تدقيقها.

خلاصة الفصل.

مقدمة :

لقد شهد العالم تطورا مذهلا وذلك نتيجة لثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال التي أدت إلى إحداث تغيير الاقتصاديات الدولية، حيث شهدت المجتمعات والأمم عدة سلوكيات جديدة لم تعرفها من قبل نتيجة لتطور وسائل وطرق الاتصال وإمكانية التواصل بين المؤسسات والأفراد بدون أية حواجز مما ادى الى ظهور العولمة والمؤسسات المتعددة الجنسية.

ونظرا لأهمية المعلومةالمحاسبيةولاسيما لدى المؤسسات المتعددة الجنسيات فإنهااصبحت تحتاج إلى طرق محاسبية تتماشى مع التطورات الراهنة، وهذا نتيجة لاختلاف في الثقافة المحاسبية بين المحيط الداخلي أي المؤسسة والخارجي مما أثر سلبا على عدم الفهم الصحيح والخلط في المعلومة المحاسبية وما تتضمنه.

ومن هنا بدأ عمل الهيئات الدولية من أجل إيجاد نظام محاسبي جديد يقوم بإخضاع الممارسة المحاسبية للمؤسسات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على مستوى كل دولة، قصد تسهيل كل عمليات الرقابة والاتصال على أنشطة الفروع المنتشرة عبر الدول الأخرى، وبعد ظهور كل هذه المعايير التي تساهم في توحيد الوثائق المالية مع اختلاف أشكال المؤسسات والشركات ظهرت هناك الحاجة الماسة إلى فرض الرقابة من أجل الحفاظ على هذه الأموال التي تمتلكها تلك المؤسسات، وقد لجأ كل طرف متعامل مع المؤسسات إلى الاعتماد على عمل المدقق في جميع الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية وخاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات لأنها تتعامل في الوسط المفتوح، وبعد وجود معايير دولية للتدقيق فإن اللجوء إليها أوجد بعض الفروقات والمقارنات.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث كالتالي:

ما مدى التزام مدقق الحسابات بمسؤوليته في الكشف عن الغش والخطأ وفق معايير التدقيق الدولية في المؤسسة الجزائرية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية طرحنا التساؤلات الفرعية التالية:

-ما هو مفهوم واهداف التدقيق؟

-ما هي مسؤولية مدقق الحسابات؟

كيف تعمل معايير التدقيق الدولية في الكشف عن الغش؟

ما هو التنظيم القائم في الجزائر لمسؤولية المدقق؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية:

- تدقيق الحسابات هي عملية فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من سلامتها والحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية .
- مدقق الحسابات لا يتحمل الا المسؤولية المدنية.
- وفقا للمعيار 240 تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ والغش على عاتق الادارة.
- تطبق شركة سرمبال اجراءات تدقيق الحسابات وفقا للمعيار 240.

اهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة الى:

- محاولة تشخيص الواقع المهني للتدقيق ومعاييره في الجزائر.
- التعرف على التنظيم القائم في الجزائر لمسؤولية المدقق.
- اعطاء تصور لبعض التحسينات التي يمكن ان تمس بعض خطوات التدقيق وفقا للمعايير الدولية في المؤسسات الجزائرية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في محاولة إبراز أهمية وفعالية التدقيق المحاسبي في ال شركة باعتباره أداة إدارية فعالة بها وتحديد مد ى سلامة وصحة المركز المالي وذلك من خلال اكتشاف التلاعب والاختلاس, إضافة إلى ذلك يساعد على تطوير أداء المسيرين وتحسين مردودية الشركة.

اسباب اختيار الموضوع:

الاسباب التي دفعتنا الى اختيار هذا البحث هي:

-الرغبة الشخصية في البحث في مجال التدقيق.

-انضمام الجزائر الى المنظمة العالمية للتجارة يوجب عليها تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير التدقيق الدولية.

-غالبية المؤسسات تعاني من عدم شفافية المعلومات المحاسبية وبالتالي وقع اختيارنا على هذا الموضوع.

المنهج المستخدم :

من اجل تحقيق الاهداف السابقة اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري تم مسح شامل لأدبيات الدراسة مع استخدام دراسة الحالة في الجانب التطبيقي واجراء مقابلة مع المدير المالي والمحاسبين ومدقق حسابات الشركة.

الصعوبات:

من خلال بحثنا هذا واجهتنا بعض الصعوبات أهمها:

-قلة المراجع التي تخص معايير التدقيق الدولية.

-قلة البحوث الجامعية في ميدان التدقيق خاصة التي تبين لنا واقع التدقيق في الجزائر.

-قلة المراجع التقنية التي تخص حالة الجزائر.

هيكل الدراسة:

تحقيق للأهداف المتوخاة من البحث ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية ولإختبار الفرضيات تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول بحيث يتناول الفصل الأول عموميات حول التدقيق من خلال إعطاء تقديم لماهية التدقيق الذي يحتوي على التطور التاريخي للتدقيق وتعريفه واهدافه وانواع التدقيق وكذا مهنة مدقق الحسابات ومسؤولياته تجاه الغش.

أما الفصل الثاني فقد عالج مسؤولية مدقق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية .

وأما بالنسبة للفصل الثالث فقد كان عبارة عن دراسة حالة شركة سرمبال لصناعة الخزفمن خلال عرض الاجراءات العملية لتدقيق حسابات الشركة وفق المعيار 240ومحاولة الوقوف على الاخطاء التي قد تحدث عند تدقيق حساباتها.

تمهيد:

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية وتكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع، لذلك يمكن القول أن دراسة التعاريف المختلفة للتدقيق وتبيان تطوره التاريخي ومعرفة أهدافه وأنواعه يمدنا بأساس قوي لتحديد صيغة التدقيق كعلم، يحتاج إلى نظرية وفروض أساسية ونهج للعمل وهيكل متكامل.

وجاء هذا الفصل كتمهيد لموضوع التدقيق من حيث تطوره التاريخي، ماهيته بالإضافة إلى التقسيمات المختلفة التي تقوم عليها مهنة التدقيق واهدافها.

وينقسم هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول: ماهية التدقيق؛**
- **المبحث الثاني: مهنة مدقق الحسابات؛**
- **المبحث الثالث: ماهية مسؤولية مدقق الحسابات.**

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول التدقيق

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل, الدفع أو الاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم, وهناك من يرجع التدقيق إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة, وكان الم دقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للتأكد من مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء, بالتالي صحتها.

التدقيق " AUDIT " مشتقة من الكلمة اللاتينية " AUDIRE " ومعناها يستمع.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطويره من الجانب النظري بغية جعله تتماشى والتغييرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام, والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص[1],وفيما يلي سوف نورد المراحل الزمنية التي مر بها تطور التدقيق.

- **الفترة في الزمن القديم حتى سنة 1500م:**

ما يعرف على المحاسبة في هذه الفترة انها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف منها هو الوصول الى الدقة ،ومنع حدوث اي تلاعب او غش بالدفاتر المحاسبية .وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ،الى ان يتأكد من مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

- **الفترة من 1500الى1850م:**

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة ،اذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية . غير انها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية عن الادارة، وهو ما زاد من الحاجة الى المدققين ،ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980، ص 5.

- **الفترة من 1850الى 1905م:**

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والادارة ، وهو ما زاد الى الحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على اموالهم المستثمرة .وعزز ذلك ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862،الذى أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل

اما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالتالي[1] :

–اكتشاف الغش والخطأ

–اكتشاف ومنع الاخطاء الفنية

–اكتشاف الاخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية

- **الفترة من 1905م الى يومنا هذا:**

اهم ما ميز هذه الفترة ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ،بالإضافة الى استعمال أسلوب العينات الاحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق ،فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ ،اذ أن اكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الادارة. بل ان غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما اذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي[2].

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير واجراءات** ،الطبعة الرابعة ،دار النهضة العربية ،لبنان ،1996،ص 16.

[2] هادي التميمي ،**مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر، الاردن ،2006،ص.19.

جدول رقم(01) : التطور التاريخي للمراجعة والتدقيق

المدة	الآمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي.	الملك, إمبراطور الكنيسة, الحكومة.	رجل الدين, كاتب.	معاقبة السراق على اختلاس الأموال. حماية الأموال.
من 1850 على 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء. الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة, البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
من 1970 إلى 1990	الحكومة, البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
إبتداءا من 1990	الحكومة, هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد تهامي طواهر, مسعود صديقي, المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية, ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثانية, 2005, (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)ص ص 7, 8.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق وأهدافه.

الفرع 1: تعريف التدقيق.

لقد حضي التدقيق بكثير من التعاريف وفي ما يلي سنحاول تقديم البعض منها :

- عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه: " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك على الأطراف المعنية"[1].
- وعرف " BONNAULT" et "GERMOND" التدقيق على أنه: اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل, بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة, وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها, في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة[2].
- كما عرف " خالد أمين عبد الله التدقيق على أنه: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما, بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة, ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"[3].
- وعرف أيضا على أنه: "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات[4].
- كما تم تعريفه من طرف الإتحاد الأوربي لجزاء الاقتصاد والمحاسبة سنة 1977م :" إن هدف تدقيق الحالة المالية هو إبداء رأي بأن الحالة والنتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكيد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة[5].

---

[1] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة **وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005، ص 9.

[3] خالد أمين، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص 13.

[4] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 11.

[5] عوادي مصطفى، زين يونس ،**المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية** , مكتبة بن موسى السعيد, الوادي, الجزائر, 2001 -2010, ص

- وعرفه " H. BOUQUIN " J.C.Bécoun et على أنه: " النشاط الذي يطبق إجراءات مترابطة ومعايير فحص بكل استقلالية بقصد تقديم مدى تطابق ملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفقا لمعايير محددة".
- وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل, استنادا على معايير التقييم, وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم "[1].

ومن خلال ما تم تقديمه يمكن تبني التعريف التالي للتدقيق:

«هو عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية من قبل شخص مؤهل ومستقل لإعطاء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة, وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية».

الفرع 2: أهداف التدقيق[2].

نظرا للتطور الذي شهده علم التدقيق أدى بدوره إلى تطور أهدافه وعليه يمكن تصنيف هذه الأهداف إلى مجموعتين أساسيتين :

أ- الأهداف التقليدية:

1 -التأكد من أن البيانات المحاسبية المسجلة ومدى الاعتماد عليها .

2 -ابداء راي فني استنادا الى ادلة وبراهين عن دالة القوائم المالية.

3 -اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من الاخطاء والغش.

4 -التقليل من فرص ارتكاب الاخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية.

5 -مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.

6 -مساعدة الجهات الحكومية الاخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

ب - الأهداف الحديثة :

1 - مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف مع تحديد الانحرافات وأسبابها وطريقة معالجتها.

2 - تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة للأهداف المسطرة.

---

[1] الفين أريز وآخرون، **مدخل متكامل في المراجعة**، ترجمة، محمد محمد عبد القادر وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص 21.

[2] حسين القاضي ،حسين دحدوح،**اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية** ،مؤسسة الوراق،عمان ،الاردن ،1999،ص 15.

3 – منع الإسراف في جميع مجالات نشاط المؤسسة وبالتالي تحقيق أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية.

4 – تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

المطلب الثالث: أنواع التدقيق.

يمكن التميز بين عدة من أنواع التدقيق وهذا انطلاقا من عدة زوايا يمكن ان ينظر من خلالها الى التدقيق ،

وعلى المؤسسة أن تبني نوع معين من التدقيق يلائم نظام المعلومات المحاسبية داخلها وهذا من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منه.

الفرع 1: من زاوية الإلزام القانوني: نجد في هذه الزاوية:[1]

1- التدقيق الإلزامي:

وهي العملية التي تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن ثم يتعين عن عدم القيام بتلك العملية وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

2- التدقيق الاختياري:

يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون إلزام قانوني يحتم القيام به، كما يمكن أن تكون هذا التدقيق إما كامل أو جزئيا والمؤسسة تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة بالقوائم المالية والاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة على نتائج الأعمال والمركز المالي كما يستعمل أيضا في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.

الفرع 2 :من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

1 –التدقيق الداخلي:

ويقوم بهذا النوع من التدقيق مدققين من داخل المؤسسة وذلك من أجل حماية أموالها و تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للشروع إذن فهو بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعلية أساليب الرقابة الأخرى [2] .

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998، ص 26– 27..

[2] رؤوف عبد المنعم حسين شادلي، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، إسكندرية، 1999، ص 45

2 -التدقيق الخارجي:

والهدف منه الوصول إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العمومية للحالة المالية للمؤسسة ، وعدالة تصوير حسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المعنية ، ويقوم بهذا العمل شخص خارج المؤسسة يكون محايد أو مستقل عن إدارة المؤسسة .

الفرع 3: من زاوية مجال أو نطاق التدقيق:

يعتبر مجال أو نطاق التدقيق من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من التدقيق:

1- التدقيق الكامل:

في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه, إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل, فعملية التدقيق لابد أن تتقيد بمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها. وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها, بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المدقق بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المدقق على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته, ونشير إلى أن إتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية, لأن كمية الاختبارات وحجم العينة يعتمد في اختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

2- التدقيق الجزئي:

وفي هذا النوع من التدقيق، يختار المدقق قسما من أقسام التدقيق ويقوم بتدقيقه بما فيها القوائم والسجلات المحاسبية، ولكن في هذه الحالة لا يستطيع المدقق أن يخرج برأي نهائي حول جميع القوائم المالية نظرا لاقتصار دراسته على البعض منها فقط[1] . تبعا لما سبق, أصبح من الضروري تقيد هذا النوع من التدقيق بالعناصر الآتية: [2]

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق
- إبراء ذمة الم دقق من القصور والإهمال في تدقيق بند لم يعهد إليه؛
- حصر مسؤولية ال مدقق في مجال التدقيق أو في البند المعهود إليه؛

[1] خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الاردن، ط1، 2000، ص 32.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية** ، مرجع سابق، ص ص 22- 30.

الفرع 4: من زاوية توقيت التدقيق:

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع التدقيق ونميز بين نوعين هما التدقيق المستمر هو الذي غير محدود بالوقت والتدقيق النهائي والذي هو محدود بالوقت وعادة ما يكون عند نهاية الدورة المحاسبية, لذا سنتطرق إلى النوعين التاليين من التدقيق:

1- التدقيق المستمر:

يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة, إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب على الإمكانات المتاحة.

و نشير إلى أن لهذا النوع من التدقيق محاسن ومساوئ.

ا- مزايا التدقيق المستمر:

- توفير الوقت الكافي لدى الم دقق, مما يساعد على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات والمجالات التي تخضع للتحقيق, بالتالي التدقيق بشكل وافي؛

- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة كون أن ال مدقق قام خلال السنة بالفحص والتحقق من البيانات والسجلات المحاسبية مما يمكنه إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية محل الفحص في الوقت المناسب؛

- إمكانية كشف الغش والأخطاء والتلاعب في وقت مبكر للعمل على تصحيح الأخطاء وتفادي حدوثها في المستقبل, واتخاذ الإجراءات الكفيلة بمعالجة الغش والتلاعب ومنع الوقوع فيه في المستقبل؛

- تحدث الزيارات المتكررة من ال مدقق وأعوانه شعورا نفسيا لدى الموظفين فيمتنعون عن إكمال الأخطاء والغش مما ينقص احتمال حدوثها؛

- التنظيم الجيد للعمل من قبل ال مدقق في مكتبه دون ضغط أو إرهاق موسمي يسمح بحسن سير العمل وارتفاع مستوى الأداء ونجاح المدقق في تحقيق أهدافه.

ب- عيوب التدقيق المستمر:

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود تم إثباتها في المستندات والسجلات بعد تدقيقها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس, استنادا الى أن المدقق لا يعود ثانية لفحص تلك المستندات والسجلات.

– باعتبار أن اختبار المفردات من طرف الم دقق يتم بصورة متقطعة سواء من يوم إلى آخر أو من جزء إلى آخر, فإن هذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالتدقيق لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة منها التي تحتاج إلى فترات طويلة لإتمامها, وكذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب المدقق خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات الضرورية للمفردات المختارة مما قد يستغله العاملين بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض الخاصة.

– حدوث ملل لدى ال مدقق والموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق, إذ ربما يؤدي إلى تكوين العلاقات الشخصية بين الطرفين ويصبح عمل المدقق روتيني لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من التدقيق من جهة ومن جهة أخرى يؤثر على حياد واستقلال المدقق الذي هو أحد أهم المعايير العامة للتدقيق.

– إن الزيارات المتكررة والمستمرة لل مدقق تعطل عمل موظفي المديريات محل التدقيق كون أن هذه الزيارات تؤدي إلى ارتباك الموظفين عند أداء وظائفهم.

2- التدقيق النهائي:

في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، هذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المدقق عمله على فحص وتدقيق الميزانية[1].

نستطيع أن نميز بين المزايا والعيوب في هذا النوع.

أ- مزايا التدقيق النهائي:

– عدم إمكانية تلاعب الموظفين في المستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية من معالجة للبيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية باعتبار أن المعلومات التي يحصب عليها التدقيق تعود إلى سنة مالية انتهت؛

– انخفاض تكاليفه نسبيا مقارنة بال تدقيق المستمر اعتمادا في ذلك على الوقت المستغرق.

ب- عيوب التدقيق النهائي:

– قصر الفترة الزمنية اللازمة لل تدقيق, مما يؤدي إلى عدم التمكن من إصدار حكم سليم حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في ظل العمليات العديدة للمؤسسة؛

[1] أبو رقبة توفيق مصطفى، المصري عبد الهادي إسحاق، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندي، الأردن، ط1، 1999، ص 11.

– إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم اكتشافه مما يعكس طرحه عدم تمثيل المعلومات المحاسبية المدققة للحقائق داخل المؤسسة؛

– في ظل نقص عدد ال مدققين الخارجين في بعض المناطق قد يسند إلى مدقق معين عدة أعمال للتدقيق مما قد يؤثر سلبا على نوعية العمل المؤدى من المدقق الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من طرفه.

المبحث الثاني: مهنة مدقق الحسابات

المطلب الاول: مفهوم مدقق الحسابات وممارسة المهنة

الفرع 1: مدقق الحسابات :

هو ان المدقق ليس ضامنا او مؤمنا على القوائم المالية ،بل ان من المتوقع ان يسلك المدقق مسلكا فيه من الشك المنهجي والعناية اللازمة لكن لن يصل الى الكمال .

–محافظ الحسابات: هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها.[1]

الفرع 2 : ممارسة المهنة :

من حيث المبدأ كانت المهنة مرتبطة بشخص طبيعي لديه التأهيل العلمي والعملي المناسبين، ويتمتع باستقلالية وبنزاهة ومصداقية وموضوعية على كل الاعمال التي يقوم بها ولعل القوانين الوضعية في كثير من الدول سايرت هذا المنطق عند اشارتها الى المواد القانونية الناظمة لممارسة مهنة المحاسبة القانونية اذ ان المسؤولية الاخلاقية والمهنية والقانونية تقع عادة على الشخص الطبيعي، لكن ضخامة حجم المشروعات الخاضعة للتدقيق جعلت من الصعوبة ان يتمكن شخص واحد من انجاز تدقيق مشروع واحد بفعالية ،بل ان ذلك يحتاج الى عمل فريق يضم عدة اشخاص، كما ان التعامل مع العملاء والمنظمات والدوائر الحكومية والرسمية والمهنية يحتاج الى مقر دائم والى وجود اشخاص مسؤولين قادرين على اتخاذ القرارات مما يجعل وجود مدقق قانوني يعمل بمفرده لا يلبي متطلبات سوق التدقيق المعاصر الذي يحمل في طياته مخاطر مختلفة في طليعتها خطر المقاضاة،

مما يحتاج الى تخطيط للعمل واشراف كاف على اعمال الفريق الذي ينفذ عملية التدقيق ،لذا فإننا نجد في سوق التدقيق المعاصر عددا من الاشكال القانونية التي تمارس التدقيق من خلالها وهي:

- الشخص الطبيعي الذي يعمل بمفرده وقد يساعده بعض المساعدين

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد 42، المادة 22، القانون 01/10، الجزائر ،2010،ص7.

- شركة التضامن التي تجمع بين عدد من المحاسبين القانونيين ويتحملون المسؤولية بالتكافل والتضامن
- شركات المساهمة العامة والتي تمتاز بالفصل بين اعضاء الشركة المساهمين من جهة والمحاسبين القانونيين الممارسين من جهة اخرى، حيث تحدد مسؤولية المساهمين من جهة بما يملكونه من راس المال فقط، ومازال هذا الشكل ممنوعا قانونا نظرا للطابع الشخصي الذي يقتضه عمل المحاسبين القانونيين.
- شركات المساهمة وما تزال هذه الشركات قليلة الانتشار في مجال المحاسبة القانونية
- شركات ذات المسؤولية المحدودة ، يسمح بممارستها للمحاسبة القانونية في الولايات المتحدة وبعض الدول الأخرى
- شركات تضامن ذات مسؤولية المحددة وهي الشركات الاكثر شيوعا في مجال التدقيق يتحمل فيها الشريك مسؤولية مطلقة عن الاعمال التي يمارسها شخصيا او تتم بإشراف من قبل اشخاص اخرين تابعين له، الا انه ليس مسؤولا عن الاعمال التي يقوم بها شركاء اخرون.[1]

المطلب الثاني : قواعد السلوك المهني والحقوق والواجبات

الفرع 1 :قواعد السلوك المهني

نتيجة للتطور الذي حدث في الميدان التجاري والذي أدى بدوره إلى ظهور شركات المساهمة و بالتالي انفصال ملكية رأس المال عن الإدارة أدى إلى ظهور ما يعرف بالتدقيق, والاعتماد على المدقق في مراقبة أعمال الحسابات والأموال وطمأنة أصحاب الأموال على سلامة الحسابات والأموال المستثمرة, وفي ظل تعدد الهيئات والطوائف التي اعتمدت على خدمات المدقق أدى بالمشرع في معظم أنحاء العالم وكذلك المنظمات المهنية إلى وضع دستور السلوك المهني .

أ-أهداف قواعد السلوك المهني : من أهداف السلوك[2]:

1-رفع روح التعاون بين المحاسبين والمدققين.

2-بعث الاطمئنان والثقة لدى المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين.

3-رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق.

4-تدعيم وتكملة النصوص القانونية من خلال مبدأ التأهيل العلمي والخبرة العملية وكذلك حيادة المدقق في عمله

[1] حسين احمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،**مرجع الحسابات المتقدمة** ،الجزء الاول ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الاردن ، 2009،ص75.

[2] خالد راغب الخطيب و الخليل محمود الرفاعي ،**الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات**، المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن،1998،ص83

ب-أنواع قواعد السلوك المهني :

1-من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها: هناك نوعين هما :

1-1/قواعد قانونية : يقصد بها القواعد التي يضعها المشرع وكذلك المبادئ التي تنص عليها قوانين المنظمة المهنية والتي هي خاصة بالرقابة الخارجية.

1-2/قواعد تنظيمية : هي الأحكام والمبادئ التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات التي تحث أعضائها على الآداب وقواعد السلوك المهني.

2-من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: هناك نوعين هما[1] :

2-1/قواعد مكتوبة :وهي التي تكون صادرة عن السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية في البلد وتكون وثيقة رسمية.

2-2/قواعد العرف : وهي تلك القواعد التي تعارف عليها المدققــون و المحاسبون ويتمسكون بها ويعتبرونها قواعد لا يجب مخالفتها بمقتضى العرف دون إسنادها إلى وثيقة رسمية .

الفرع 2 :حقوق وواجبات المدقق ,

1. حقوق المدقق:

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في اطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الاخر المتمثل في الادارة او صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق لمدقق الحسابات فيما يلي[2]:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في اي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة او الهيئة ويمكنه ان يطلب من القائمين بالإدارة والاعوان والتابعين للشركة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- يمكن لمحافظ الحسابات ان يطلب من الاجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها او مؤسسات اخرى لها علاقة مساهمة معها.

[1] نفس المرجع السابق, ص 83

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد42، المادة 31،32،33،36،37،38 القانون 01/10، الجزائر ،2010.

- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة اشهر على الاقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على اساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- تحدد الجمعية العامة او الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب في اي حال من الاحوال على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة او الهيئة المعنية.
- يمكن لمحافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه ان يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث اشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والاثباتات الحاصلة
- حق مناقشة اقتراح عزله ، عن طريق مذكرة خطية ترسل الى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه امام الجمعية العامة . ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا او استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات.
- حق الامتناع عن ابداء رايه في القوائم المالية اذا لم يستطع تكوين راي حولها ،وعليه ذكر الاسباب التي عرقلت عمله[1]

2. واجبات المدقق:

تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لإنجاز اعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي ،ويمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة ،وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم ،في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق.
- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشان الحسابات التي قام بتدقيقها .
- الطلب من رئيس مجلس الادارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ،اذا اهمل رئيس الادارة ذلك .
- بذل العناية المهنية اللازمة اثناء تدقيق الحسابات ،وجمع ادلة الاثبات اللازمة.
- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق احكام القانون التجاري.
- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من اول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة .[3]

---

[1] عبد الكريم علي الرمحي ،**تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية** ،الطبعة الاولى ،من نشر المؤلف ،الاردن ،2002،ص 08.

[2] خالد راغب الحطيب ،خليل محمود الرفاعي ،**علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي** ،الطبعة الاولى ،دار المستقبل للنشروالتوزيع ،2009،ص128

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد42، المادة 40 القانون 01/10، الجزائر ،2010.

المطلب الثالث : استقلالية واتعاب مدقق الحسابات

الفرع 1 : استقلالية مدقق الحسابات.

يمثل استقلال المدقق حجر الزاوية في ممارسة المهنة ،ويتطلب الاستقلال قيام المدقق بعمله دون التعرض الى اية ضغوط ،يمكن القول انه بدون الاستقلال تصبح عملية التدقيق في الحسابات بدون مبرر على الاطلاق وتفقد دورها الاجتماعي ،بل يعد ضررها اكثر من نفعها[1].

بحيث يوجد نوعان من استقلال المدقق وهما:

1) الاستقلال في الظاهر: ويعني ان لا يكون للمدقق اي مصلحة مادية مباشرة او غير مباشرة مع عميل التدقيق بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال.
2) الاستقلال في الواقع : ويعني ان يكون المدقق نزيها وموضوعيا وامينا وغير متحيز لطرف اخر كما يجب ان يكون حياديا في قبول وانجاز التكليف واعداد التقرير وعرضه وهذا النوع تحكمه قيم مدقق الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية ولذلك فعادة ما يصعب قياسه[2].

يمكن تحديد ثلاث ابعاد لاستقلال المدقق:

- **الاستقلال في اعداد التقرير:** ويقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق عند اعداد برنامج التدقيق من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداؤه وذلك في حدود الاطار العام للمهمة المطلوبة ولاشك في ان هذا البعد يتضمن عدم تدخل الادارة في استبعاد او تحديد او تعديل اي جزء من برنامج التدقيق وكذلك عدم تدخلها في تعديل الاجراءات التي وضعها المدقق او التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.
- **الاستقلال في اختيار مجال الفحص :** ويقصد به بعد المدقق عن اي ضغوط او التدخل في عملية اختيار المجالات والانشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك الجوانب التالية:

-حق المدقق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات الشرطة ودفاترها ومكاتبها وفروعها.

-التعاون المثمر والفعال بين المدقق والعاملين بالشركة خلال عملية الفحص.

-عدم تدخل الادارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص او محاولة قبول المدقق لبعض المفردات والمستندات دون تدقيق او فحص.

---

[1] حسين احمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ، **مرجع الحسابات المتقدمة** ، مرجع سابق ،ص 174.

[2] نفس المرجع السابق، ص175.

- **الاستقلال في مجال اعداد التقرير:** ويعني عدم تدخل او ضغوط للتأثير في اظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص او التأثير في طبيعة الراي النهائي بعدالة القوائم المالية محل الدراسة ويتضمن ذلك عدة جوانب اهمها:

-عدم وجود اي تدخل او وصايا من الغير لتعديل اية حقائق في التقرير.

-تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الاهمية من التقرير.

-تجنب استخدام العبارات والالفاظ الغامضة او التي تحمل اكثر من معنى سواء بقصد او بدونه.

الفرع 2 :اتعاب مدقق الحسابات.

تعريف الاتعاب: هي المبالغ او الاجور او الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحساب منشاة ما ،ويتم تحديد الاتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشاة محل الفحص وبين المدقق وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين[1].

ولابد لمدقق الحسابات ان يأخذ عددا من العناصر عند قبوله للأتعاب:[2]

-تغطية التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق.

-مصاريف التنقل للمدقق ومساعديه لإتمام عملية التدقيق.

-المصاريف غير المباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من المصاريف المكتسبة ،ولا ننسى ان تحديد الاتعاب يتم مسبقا قبل البدا بعملية التدقيق ويجب ان تكون الاتعاب عادلة ومتناسقة مع الجهد الذي سوف يبذله ومع سمعة مكتبه والخبرة المهنية وكذلك درجة المخاطر التي يمكن التعرض لها.

وهناك عدد من الاعتبارات التي يجب على المدقق ان يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الاتعاب:

-الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب منه .

-عدد الموظفين الذين سيقومون بمساعدة المدقق والاجر اللازم لكل فئة منهم.

-العمل المطلوب من المدقق والمهارة اللازمة واذا كان هناك خدمات اضافية مطلوبة مثل استشارات ضريبية.

-التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل الاجور ومصاريف التنقل لتدقيق اعمال الفروع.

-سمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة.

-وقت التدقيق المطلوب في نهاية السنة المالية اوفي وقت اخر.

---

[1] رافت سلامة محمود ،احمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات،**علم تدقيق الحسابات** ،دار الميسرة للنثروالتوزيع ،عمان ،الاردن، 2011،ص106.

[2] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصرة** ،دار الميسرة للنشر والتوزيع ،الاردن ،2006،ص84.

-قدرة العميل على الدفع و مدى اهمية تقرير المدقق له.

اشكال الاتعاب: وتتمثل فيما يلي:[1]

1) الاتعاب الثابتة: وهي المبلغ الذي يحدد مسبقا ويكون ثابت غير قابل للزيادة في المستقبل ولكن يجب ان يكون المبلغ متناسب مع المهمة المطلوبة من المدقق.
2) الاتعاب المتغيرة: وهذه الاتعاب تحدد من قبل المدقق وفقا للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله ويمكن ان يحدد الاجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية التدقيق.
3) الاتعاب الشرطية: تتوقف هذه الاتعاب على النتائج والمنافع التي سوف تعود عن العميل من عملية التدقيق ، ولكن هذا النوع يعتبر مخالف لآداب مهنة التدقيق.

[1] غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق ،ص85

المبحث الثالث: ماهية مسؤولية مدقق الحسابات

المطلب الاول: تطور معنى المسؤولية.

ان اخلال المدقق بواجباته بجعله مسؤولا عن النتائج او الاضرار الناجمة من ذلك مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلة المدقق امام القضاء ومطالبته بالتعويض عما يمكن ان يصيبها من ضرر بالإضافة الى تضرر سمعة المدقق الادبية والمهنية وما قد يتعرض له من مسؤوليات جنائية ، ويأمل المجتمع من تقرير المدقق ان يقدم له صورة واضحة عن ظروف المشروع الذي قام بتدقيقه وتحمل المدقق مسؤولية الإفصاحات غير عادية التي تظهر في القوائم المالية واكتشافه في سائر المخالفات والاخطاء او اعمال الغش التي تكون قد حدثت خلال الفترة التي يغطيها بتدقيقه[1].

ففي دراسة لقضايا قانونية في الولايات المتحدة الامريكية جرت ما بين 1976/1960م تبين ان المشكلات القانونية التي يتعرض لها المدققون تنشأ عن خمسة انواع رئيسية وقد اعتمدت الدراسة على تحليل (129) قضية كان فيها (334) مخالفة تم تصنيفها على النحو التالي:

33 ٪ نتيجة التفسير الخاطئ للمبادئ المحاسبية و 15٪ نتيجة التفسير الخاطئ لمعايير التدقيق و 29٪ نتيجة عيوب في اجراءات التدقيق و13٪ نتيجة احتيال العميل و7٪ نتيجة احتيال المدقق او اشتراكه مع العميل في عملية مدبرة ،وهذه المسؤولية القانونية والناتجة عن مخالفة القوانين الموضوعة لحماية جمهور المستثمرين اما ان تكون مسؤولية مدنية او مسؤولية جنائية عن ارتكاب فعل اجرامي من قبل المدقق يكون ذاته موجها ضد المجتمع ، يعاقب عليه بالسجن او بدفع غرامة او العقوبتين معا،

اما المسؤولية المدنية فتنطوي على مخالفة حقوق شخص او اشخاص محددين مثل عميل التدقيق او الطرف الثالث في نفس الوقت .

في الواقع ان مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث تعرضت الى تطور خلال العقود الاخيرة ،ففي 1931م طالب الطرف الثالث في قضية ULTRAMASRER في امريكا بتعويض يقابل الضرر الذي لحق به بسبب اعتماده على تقرير المدقق متهما المدقق بالإهمال والغش ،الا ان المحكمة رفضت دعاوي الاهمال نظرا لعدم وجود علاقة تعاقدية بين الطرف الثالث والمدقق ،وقررت المحكمة انه ليس للطرف الثالث اي حق على المدقق بسبب اهماله العادي ،بل يجب عليه اثبات الاهمال الفادح من اجل استرداد قيمة الأضرار وقد اعتمدت المحكمة في قرارها هذا على ان المدقق يعد مسؤولا تجاه الاطراف الاخرى عن اهماله العادي اذا علم سلفا بان التدقيق كانت تحتجز لمصلحتها ،وفي 1986م خرجت المحكمة عن هذه القاعدة في قضية

[1] حسين احمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ، **مرجع الحسابات المتقدمة**، مرجع سابق ،ص184.

RUSH FACTERS ULEVIN بان المدقق ينبغي ان يكون مسؤولا عن الاهمال تجاه الاطراف الاخرى التي يتوقع المدقق انها ستعقد على تقريره في قراراتها وتبعت هذا القرار محاكم اخرى في الولايات المتحدة الامريكية حتى ان بعضهم اطلق على ذلك اسم الايام السوداء التي تعيشها منشئات التدقيق في امريكا ، ففي دراسة جرت مؤخرا بلغت النفقات الاجمالية لمنشئات التدقيق الست الكبار في عام 1991م لتسوية الدعاوي القضائية 447مليون دولار، اي ما يعادل 9٪ من الايرادات الاجمالية لهذه المنشآت ،وشهد ذلك العام تزايدا على العام السابق 1990م حيث كانت هذه النفقات 7٪ فقط.[1]

وفي دراسة اخرى اعدها مجمع المحاسبين الامريكيين تشير الى ان الدعاوي ضد منشئا ت التدقيق الصغيرة ارتفعت .

المطلب الثاني: انواع مسؤولية مدقق الحسابات.

الفرع 1: المسؤولية القانونية للمدقق: يواجه المدقق مسؤولية واسعة امام العملاء والجهات الخارجية حيث لا يقوم المدقق بفحص كل الدفاتر او اختبار كل العمليات ولا يشهد بصحة الميزانية ،ولكنه يفحص القوائم المالية ويتأكد من انها معدة حسب معايير التدقيق المقبولة عموما ويستخدم المعاينة المناسبة ،ونتيجة لذلك فانه يعطي رايه عن وضوح القوائم حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وانها مطبقة باتساق من فترة محاسبية لأخرى ،وبذلك تغيرات عملية التدقيق مما اوجد احتمال اكبر من وجود مجالات التحايل في المشروع ولا يكتشفها المدقق احيانا.[2]

وعموما وحتى يبتعد المدقق عن المسؤوليات القانونية التي قد يتعرض لها عليه ان يراعي العوامل الاتية:

- ان يبذل عناية كبيرة في اختباره لعملائه ، فالمشروعات التي تتميز بتاريخ مليء بالمشاكل المالية هي نفسها المشروعات التي تتميز بمشاكل في نظامها الداخلي وهي التي تحتوي الكثير من الاحداث غير المقيدة بالدفاتر والتي قد لا يستطيع المدقق اكتشافها كلها ،وحاليا تقوم الجهات المحاسبية في الدول المتقدمة بفحص الخلفية العامة للشركات التي تتطلب المدقق ولكبار العاملين فيها وذلك حتى تعطي للمدقق العضو فكرة عن هذه الشركات قبل التعاقد على تدقيقها.
- يجب ان يتأكد المدقق انه يتبع معايير التدقيق المقبولة عموما ،حيث ان دراسة كل حالات المسائلة القانونية للمدققين تؤكد ان المراجع قد نسى او تناسى بعض هذه المعايير ،وعلى المدقق ان يعرف دائما انه يمكن في اي وقت ان يقوم الاخرون بفحص عمله وتدقيقه في حالات المنازعات.

---

[1] نفس المرجع السابق ،ص185.

[2] ثناء علي القباني ،**مراجعة النظم تشغيل البيانات الالكترونية** ،دار الجامعية ،الاسكندرية، مصر ،2009،ص44.

- يجب ان يكون هيكل واهداف التدقيق واضحا تماما لكل من المدقق والعميل ،كما يجب على المدقق ان يوضح تماما نوع الخدمات التي يقدمها ومسؤولياته ،ويساعد خطاب الاتفاق على استبعاد عدم فهم طبيعة المهنة الموكلة للمدقق حيث يمثل الحد الفاضل بين المدقق والعميل.[1]

الفرع 2: المسؤولية الادبية: تعتبر المسؤولية الادبية لمدقق الحسابات عن التزاماته وواجباته نحو المجتمع الذي يمارس فيه مهنة التدقيق ،حيث ان الدور الذي احاطه المجتمع بمدقق الحسابات جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقي من الرشوة او الفساد او اساءة الاستعمال بحسب المعايير الاخلاقية التي يتبناها المجتمع في مرحلة من المراحل ،ولذلك نجد المجتم عينظر الى مدقق الحسابات او منظمته المهنية التي ينتمي اليها بمزيد من الاحترام والتقدير ولا شك في ان هذه الحالة التي يتمتع بها المدقق سوف تنهار اذا مارس المدقق عملا لا ينسجم مع المعايير الاخلاقية التي يحترمها في مجال عمله .[2]

ولكي يفي مدقق الحسابات بمسؤوليته الاجتماعية نحو هذا المجتمع فعليه:[3]

- ان يساعد المجتمع في رقابة ادارة المشروع ،من خلال تدقيق حسابات المشروع بكفاءة مهنية ،وامداد المجتمع بتقريره عن نتائج هذا التدقيق.
- ان يوسع مجالات التدقيق بحيث يشمل تدقيق الاثار المالية لتصرفات المشروع الاجتماعية مثل: المساهمة في مشروعات التنمية المحلية ،سداد الضرائب ،التبرعات للجهات الحكومية والخيرية.
- ان يدرك دائما ان عامة المجتمع يمثلون طرفا ثالثا صاحب مصلحة في المشروع، حتى ولو كان المشروع مشروعا خاصا.
- ان يساهم من خلال جودة تدقيق حسابات الشركة ،في عدم الحاق ادنى ضرر بالمستثمرين من افراد الشعب وان يحرص على ان يلعب تقريره دورا في ترشيد قرارات المستفيدين من خلال زيادة امكانية اعتمادهم على المعلومات المحاسبية والثقة بها.

الفرع 3: المسؤولية الجنائية: وهي المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به مدقق الحسابات في اثناء ممارسة عمله بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررون كما في المسؤولية المدنية اذ ان الفعل الجرمي الحاق الاضرار بالمجتمع.[4]

وتجدر الاشارة الى ان المسؤولية الجنائية تحتاج الى توافر ثلاثة اركان:

---

[1] ثناء علي القباني ،**مراجعة النظم تشغيل البيانات الالكترونية** ،مرجع سابق ،ص46/45.

[2] حسن يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح ،عصام نعمة قريط ،**اصول المراجعة**، جامعة دمشق ،سوريا ،2008،ص 223.

[3] نفس المرجع السابق ،ص234.

[4] حسن يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح ،عصام نعمة قريط ،**اصول المراجعة**، مرجع سابق ،ص242.

- **الركن الاول قانوني:** وينطلق من القاعدة القائلة لا جريمة ولا عقوبة بدون نص قانوني، وان الجرم والعقاب من عمل المشرع فالأوامر والنواهي الجنائية وجزاءاتها لا ترجع الا الى مصدر واحد وهو القانون المكتوب وليس للقاضي ان يجرم بواقعة معينة ما لم يرد نص بذلك ولا ان يقضي بغير العقوبة المقررة.
- **الركن الثاني مادي:** ويتمثل في النشاط الاجرامي بحد ذاته اي القيام بعمل او الامتناع عن القيام بعمل كعدم اخبار السلطات المختصة عن حوادث الرشوة والفساد او التستر على المسؤولين عن ذلك والحاق ضرر بالمجتمع نتيجة لذلك اي توفر علاقة سببية بين الفعل او الامتناع عنه والضرر الذي اصاب المجتمع.
- **الركن الثالث معنوي:** ويتلخص في ان المراجع لا يسال جزائيا الا اذا اقدم على فعل عن ادراك وفهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عليه.

المطلب الثالث : مسؤولية المدقق تجاه الاخطاء والغش

الفرع 1 : الأخطاء

تعدد عمليات المؤسسة وتعدد مراحل معالجة البيانات المحاسبية بغرض عرض نتائج هذه العمليات المتعددة وإعداد القوائم المالية, يؤدي إلى احتمال وجود أخطاء في المستندات والبيانات المحاسبية بإحدى هذه المراحل المتعددة وذلك بهدف تسويتها أو تصحيحها لعدم وقوعها مستقبلا بواسطة فحص المدقق لهذه البيانات والسجلات وهذا الاحتمال يؤدي بنا إلى معرفة أسباب حدوث هذه الأخطاء وتعريفها ومن ثم طرق تسويتها .

1 -**أسباب حدوث الأخطاء :** ويمكن إدراجها في النقاط التالية :

- تجاهل أصول ومبادئ المحاسبة المعروفة عن طرق الإهمال لموظفي دائرة المحاسبة أثناء القيام بالمسؤوليات المترتبة عليهم .
- سهو العمال في تأدية الأعمال الواجبة عليهم .
- عدم وجود نظام رقابة داخلية فعال .

2 -**تعريف الخطأ :** إن الخطأ المحاسبي هو عملية إثبات عملية بأكملها أو جزء منها, تخرج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بهدف تغطية خسارة أو عجز أو تزوير عن غير قصد أي بحسن نية[1] .

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات** ،مرجع السابق، ص 37 -38.

3 -**أنواع الأخطاء :** يمكن تقسيم حالات الخطأ إلى أنواع متعددة وفقا للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها إلى ما يلي :

- **أخطاء حذف أو سهو :** وينشأ هذا النوع من الخطأ عند عدم إثبات عملية بأكملها أو احد طرفيها عند التسجيل لها بدفاتر القيد الأولية أو عدم ترحيل طرفي العملية أو احدهما إلى حسابها الخاص . [1]
- **أخطاء ارتكابيه :** وتنتج عن الخطأ في العمليات الحسابية كالضرب والطرح والقسمة والجمع, أو خطا في اسم الحساب, مثلا : حساب أنور بدلا من حساب منور أو عن طريق الخطأ في الترحيل على الحساب غير صحيح أو عن طريق خطا في إثبات مبلغ العملية مثلا : 590 بدلا من 950 أو عن تكرار قيد أو ترحيل عملية ما مرتين .

وهنا لا يتأثر ميزان المراجعة من حيث التوازن و يمكن اكتشاف الخطأ بالمراجعة المحاسبية أو من خلال تدقيق عملية الترحيل .

- **أخطاء فنية :** وهي ناشئة عن أخطاء في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إما عن جهل أو عن دراية من قبل موظفي دائرة المحاسبة وهي لا تؤثر على ميزان المراجعة والنتيجة .
- **أخطاء متكافئة أو معوضه :** ويقصد بها الأخطاء التي تتكافؤ مع بعضها البعض أي أن إحدى هذه الأخطاء يمحو أثر الأخر, وهي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة ويكون تأثيرها على النتيجة و المركز المالي حسب طبيعة الحسابات, فإذا كان التكافؤ في حسابين متشابهين فهذا لا يؤثر على النتيجة و المركز المالي ، أما إذا كان حسابين غير متشابهين فهذا يؤثر على النتيجة و المركز المالي .[2]
- **أخطاء كتابية :** وينشأ هذا النوع من الخطأ عن طريق الترحيل أو عن خطأ في القيد ومنه فإنه يؤثر على توازن ميزان المراجعة .

مثلا : - الترحيل إلى الجانب العكسي من الحساب المعني .

- الترحيل إلى حساب آخر .

الفرع 2: الغش

1 تعريف الغش : هو الخطأ ألعمدي, أي يكون عند توفر النية لدى القائم به أي دائرة المحاسبة أو الهيئة الإدارية للتأثير على القوائم المالية, هدف تحقيق غرض معين غير مشروع على حساب الغير .

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي, **المراجعة وتدقيق الحسابات**, ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،2003/2002 ،ص141-142.

[2] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سابق, ص96 .

وكما عرفه " شركس " (هو كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس وخيانة الأمانة).[1]

2 -أسباب حدوث الغش :

– محاولة إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو تتعلق بالأوضاع المالية للمؤسسة .

–التأثير على القوائم المالية لتحقيق منفعة غير مشروعة .

–الرغبة في اختلاس بعض أصول المؤسسة .

–محاولة التهرب الضريبي .

3 -أنواع الغش : يمكن تقسيم الغش من خلال الطرق المستعملـــــة في ذلك إلـــــــى :

- **التلاعب في الدفاتر و السجلات :** يقصد به إخفاء عجز أو اختـــلاس أو بقصد إساءات إلى استعمال الموجودات ومن أمثلة على ذلك :

–عدم إثبات النقدية أو الشيكات مسلمة من طرف العملاء .

–عدم إثبات مبيعات نقدية واختلاس قيمتها أو عدم إثبات بضاعة في سجلات المشروع واختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاسات سابقة

–إثبات مدفوعات وهمية قصد اختلاسها أو استعمالها في تغطية اختلاسات أخرى مثال : إضافة أسماء وهمية إلى كشف أجور العمال ولتقليل من ارتكاب التلاعبات و الغش والتزوير يجب أن يكون نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا في المؤسسة .

- **التلاعب في حسابات المؤسسة :** ويكون هذا التلاعب من أجل تأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة المؤسسة وكذا مركزها المالي، ويكون هذا التلاعب بتوجيه من إدارة المؤسسة من أجل تحقيق هدف من الأهداف التالية :

1 -التلاعب من أجل تضخيم أرباح المؤسسة: ويكون من خلال رفع غير مشروع لإيرادات مؤسسة أو تخفيض من نفقاتها من أمثلة على ذلك :

–يزيد في قيمة تقرير البضاعة .

–يؤجل قيد بعض المشتريات للفترة اللاحقة .

–تخفيض في المخصصات والمؤونات .

2- التلاعب من أجل تخفيض أرباح المؤسسة: ويكون عكس النوع السابق حيث يقوم بتخفيض الإيرادات ورفع النفقات من أمثلة على ذلك:

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي, , **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، مرجع سابق, ص 144.

–عدم تسجيل كامل المبيعات المتعلقة بالدورة.

–إفراط في استعمال المخصصات الإهلاك.

–تكوين احتياط سري .

–محاولة التهرب من الضريبة .

–محاولة حصول على إعانات من طرف الدولة أو طلب فرص حماية على المنتجات[1] .

وتتمثل مسؤولية المدقق بشان الغش عند تدقيق البيانات المالية فيما يلي:[2]

–ان المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على عاتق كل من الا شخاص المكلفين بالرقابة في المنشاة وادارتها والمسؤوليات الخاصة بكل من الاشخاص المكلفين بالرقابة والادارة يمكن ان تختلف حسب المنشاة ومن بلد لآخر.

–ان عملية التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث توفر ضمان معقول بان البيانات المالية اذا اخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة لغش او خطا، حيث ان المدقق لا يمكنه ان يحصل على تأكيد مطلق بانه سيتم اكتشاف التحريفات المادية، وذلك لعدة عوامل.

–ان مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش هي اكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطا، وذلك لان الغش قد يتضمن خططا متقنة ومنظمة بعناية بغرض اخفاء هذا الغش.

–ان المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الادارة اكبر من التي يواجهها عند عمد اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين، وذلك لان الاشخاص المكلفين بالرقابة والادارة غالبا ما يكونون في وضع يفترض امانتهم ويسمح لهم بتجاوز اجراءات الرقابة الرسمية.

–يجب على المدقق ان يحصل على تمثيلات من الادارة بانها:

ا- تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية امنع واكتشاف الغش.

ب- افصحت للمدقق عن معرفتها بتأثير الغش او الاشتباه بالغش في الشركة الذي يتضمن الادارة، والموظفين الذين يؤدون ادوار هامة في الرقابة الداخلية.

ج- افصحت للمدقق عن النتائج تقييما لخطر ان البيانات المالية ربما تكون محرفة ماديا كنتيجة للغش.

–اذا استنتج المدقق انه من غير الممكن اكمال عملية التدقيق نتيجة لوجود ناتج عن الغش او الاشتباه بوجود غش، فانه يجب على المدقق:

---

[1] خالد أمين عبد اللـــه، **علم تدقيق الحسابات** ، مرجع سابق, ص 43 ،

[2] احمد حلمي جمعة، **مدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2009،ص ص 166-168.

ا- النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه، بما في ذلك ما اذا كان هناك متطلب بان يقوم بتقدير التقارير الى الشخص او الاشخاص الذي اصدروا خطاب تعيين عماية التدقيق.

ب- ان ينظر في امكانية انسحابه من اداء العملية.

ج- يجب المدقق ان يوثق فهمه للشركة ولبيئتها وتقيمه لمخاطر الانحرافات المادية المطلوبة.

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف عل جملة من الاستنتاجات ،فتطور التدقيق المحاسبي كان ناتجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والادارة ، الامر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي براي فني محايد موضوعي ،انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الاخطاء الى ابداء الراي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية او نتائج المؤسسة .

هذا الراي يمر عبر مراحل اساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الجهد والوقت وتهدف الى تحصيل اكبر فاعلية، من تخطيط لعملية التدقيق ، تقييم نظام رقابتها ، والبحث عن ادلة اثبات تدعم الراي النهائي للمدقق.

كامتداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته الشركات ، فان تخطيها القيود الجغرافية وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما ان يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على استكمال الهدف من التدقيق ، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لابد ان يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق ،فطفت فكرة التوحيد الدولي للتدقيق.

كانللانفتاحالدوليالذيشهدهالقطاعالاقتصاديأثراكبيراعلىمختلفالمجالاتوكان هذا الاثر متفاوتامن مجال لآخر،ولميستثنيمن

ذلكمجالالتدقيقالمحاسبي،لمالهذاالأخيرمنثقلعلىعدةمستوياتبتأثيرهسواءالمباشرأوغيرالمباشرعلىالمعاملاتالاقتصاد ية، مما ادى الى التفكير في إيجاد قواعد وأصول لممارسة مهنة التدقيق تكون متعارف عليها دوليا ، ففي البداية ظهرت المعايير الدولية للمحاسبة ثم المعايير الدولية للتدقيق.

من بينالمعايير الدولية للتدقيق المعايير الدولية التي تخص مسؤولية المدقق حول مدى اكتشاف الغش والخطأ وهل للمدقق مسؤولية في حالة عدم اكتشافه لها؟ للإجابة على هذا التساؤل قسمنا الفصل الثاني والمعنون بمسؤوليات المدقق وفق معايير التدقيق الدولية إلى مباحث التالية.

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.

المبحث الثاني: المعايير الدولية لمسؤولية المدقق.

المبحث الثالث: مسؤولية المدقق في دراسة الغش عند تدقيق البيانات المالية.

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية.

حتى يقدم المدقق الحسابات رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل لابد من معايير تحكم عملية التدقيق بعين الاعتبار، إن المعايير تقوم بتقليل الاختلافات في الممارسات المهنية وتهدف إلى رفع مستوى مهني فإننا نتطرق إلى المفهوم والهيئات الصادرة وكذلك إلى الأهداف والأهمية ثم إلى تقسيم معايير التدقيق الدولية.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق والهيئات الواضعة للمعايير.

الفرع 1: مفهوم معايير التدقيق: وضعت جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف عام للتدقيق بأنه "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعة، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات".[1]

ومنه نذكر بعض التعاريف لمعايير التدقيق.

التعريف الأول: "هي مستويات مهنية لضمان إلزام مدقق الحسابات، ووفائه بمسؤولياته المهنية، في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة".[2]

التعريف الثاني: "هي النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات ".[3]

التعريف الثالث: "عبارة عن الأنماطالتي يتحذى بها المدقق في أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها".[4]

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تعريف معيار التدقيق: "مؤشر يتحلى به المدقق في عملية القياس والحكم أثناء أداءه مهامه ويتم وضعه بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير، ويصدر المعيار بموجب نص إلزامي من السلطة المختصة أو بشكل طوعي عند نشره من قبل المهنة ذات العلاقة".

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص49.

[2] المرجع نفسه، ص 51.

[3] أنور أحمد، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية**، دار جامعية،بيروت، لبنان، 1984، ص12.

[4] توماس ويليامز،هنريامرسون، تر: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1991، ص 52.

الفرع 2: الهيئات الواضعة لمعايير التدقيق.

أ -الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

هو أكبر المنظمات المهنية، تم تأسيسه عام 1977 نتيجة اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، وتهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ويعمل الاتحاد مع أعضائه البالغ عددهم 157 عضوا ومنظمة المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة يمثل أعضاء ومنتسبي الاتحاد الدولي للمحاسبين واغلبهم هيئات محاسبة مهنية وطنية 2.5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع المعايير بتطوير معايير دولية في مجالات أخلاقيات وآداب المهنة والتدقيق والتأكيد والتعليم والمعايير المحاسبية للقطاع العام.[1]

كما انه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين الموظفين العاملين بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية والدول النامية، بالإضافة إلى ذلك يقوم IFAC بإصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة.[2]

ب -اللجنة الدولية لوضع معايير التدقيق الدولية:

لجنة معايير التدقيق هي لجنة دائمة منبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها إصدار مشاريع التدقيق نيابة عن الاتحاد، تتكون من مرشحي المنظمات الأعضاء في الدول التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، ويعين أعضاء اللجنة عادة لفترة خمس سنوات ويشترط في العضو ان يكون عضوا في إحدى منظمات الاتحاد، وتوجد لجان فرعية منبثقة عن اللجنة الدائمة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء في اللجنة الدائمة كلما أمكن ذلك حتى تتاح الفرصة لأكبر عدد ممكن من الأعضاء.[3]

وقد أصدرت اللجنة الدائمة تمهيدا أو مقدمة عن المعايير الدولية لتدقيق الحسابات ورد به ما يلي:[4]

- هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة استنادا إلى قواعد منسقة.

---

[1] I.F.A.C:http://www.almohsl.com/2009/05/fachtml.

[2] Idem.

[3] محمد السيد الناغي، **معايير الدولية للمراجعة**، جامعة المنصورة، جامعة المنصورة، مصر، 2008، ص 71.

[4] نفس المرجع السابق، ص 72.

- تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد بدرجة مختلفة، تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات التدقيق.
- تحاول اللجنة اخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير.
- تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية.
- يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات لأية وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام بهذه المعايير كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مدقق الحسابات، ومع كل معيار يتحدد مدى الالتزام به.
- تعطى المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية، مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الانجليزي الصادر عن الاتحاد.

وقد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متابعة حسب الأهمية النسبية تم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق.

وأصبح لدينا بناءً على ذلك رقمان لكل معيار أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار والثاني طبقا لموضوع المعيار واخذ التبويب الأول تبويبا يبدأ من رقم (01) واخذ التبويب الثاني تبويبا يبدأ من رقم (200) بعد تقسيم عملية التدقيق.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق الدولية أهمية وأهداف عدة سنحاول التطرق لها:

الفرع 1 :اهداف معايير التدقيق الدولية : وتتمثل في ما يلي:[1]

- أن تكون مرشدا ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه.
- أن تمد الممتهنين بمعايير التقسيم الذاتي للأداء بحيث تمكنه من أن تدقق نفسه بنفسه .
- أن تكون مرشدا معينا للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة.
- أن تكون مرشدا للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير إلى احد المدققين.
- أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره.

الفرع 2 : اهمية معايير التدقيق الدولية : ترجع أهمية المعايير التدقيق الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق وتبرز أهمية معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة التقارير والقوائم المالية.[2]

المطلب الثالث: تقسيمات معايير التدقيق الدولية

تمثل معايير التدقيق المتعارف عليها الخطوط الإرشادية التي يتم استخدامها لأداء عملية تدقيق القوائم المالية، والتي تتكون من ثلاثة مراحل متتالية، كل منها يتطلب مجموعة مختلفة من معايير التدقيق.

الفرع 1:معايير عامة: تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة تمثل عامة تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة.[3]

وتشمل ثلاثة معايير: وهي[4]

---

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب لخطيب، **دراسة المتعلقة في تدقيق الحسابات**، دار المعرفة، الأردن، ص186.

[2] عبد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية**، الأردن، 1994، ص ص29-30.

[3] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص39.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، **المرجعة الخارجية**، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص41.

- **التدريب والكفاءة:** وهو يعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية، يجب أن تكون له كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملي.
- **الاستقلال: لكي** تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب ان تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال عند إبداء رأيه، خاصة وانه يكون أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك وهذا يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية.
- **العناية المهنية اللازمة:** وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله، والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة وكذلك تتطلب ممن يعمل في مكتب تدقيق الحسابات الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

الفرع 2:معايير العمل الميداني:وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق. وتشمل ثلاثة معايير وهي:[1]

- **التخطيط والإشراف:** وهنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المدقق وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، كلما زاد عدد الأفراد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات.
- **الضبط الداخلي:وهنا** يجب على المدقق دراسة النظام المطبق وتقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية تدقيق الحسابات.
- **أدلة وقرائن الإثبات:** وهنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها، ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين داخلية وخارجية.

الفرع 3:معايير التقرير: يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التقييم إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند

[1] خالد امين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، مرجع سابق، ص ص 28-29.

اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات، لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره، تعتمد هذه المعايير على فرض ان العرض الصادق والعادل للقوائم المالية إنما يعني ضمنيا استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما يتجسد في مفهوم العرض الصادق والعادل مفاهيم أخرى كالإفصاحالمناسب والتزامات التدقيق، ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشاة فضلا عن التزاماتها في لحظة زمنية معينة، والتغيرات في هذه الموارد وتلك الاتزامات خلال فترة زمنية، أما التزامات التدقيق فتعني أمانة وإخلاص في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية.[1]

وتشمل أربعة معايير وهي:[2]

- **المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما:** يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره الى ما اذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لإطار إعدادها وعرضها، وهو بصفة عامة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- **الاتساق:** يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى تلك الظروف التي لم يراعي فيها في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.
- **الإفصاح:** يجب أن يفترض يدقق الحسابات كفاية الإفصاح المحاسبية وملائمة، ما لم يشر مدقق الحسابات في التقرير إلى غير ذلك.
- **وحدة الرأي:** يجب أن يبدي مدقق الحسابات رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة، وان يتضمن التقرير تأكيدا بعدم إمكانية إبداء مثل هذا الرأي وأسباب ذلك، وفي جميع الأحوال طالما ارتبط اسمه بالقوائم المالية فيجب أن يشير في التقرير إلى وصف للعمل الذي قام به، ومدى المسؤولية التي تحملها.

[1] ويليام توماس، امرسون هنري، تر: أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، السعودية، 1989، ص62.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص ص 50-51.

المبحث الثاني :المعايير الدولية لمسؤولية المدقق

تضمنت معايير التدقيق الدولية معايير تخص المسؤوليات من 240الى 260 وسنفصل هذه المعايير وفق ثلاث مطالب كما يلي:

المطلب الأول :ISA 240 الغش والخطأ.

يحدث الغش في الكثير من الحقول , وتتبدل أساليبه المتبعة باستمرار لدرجة أن هذا التطور أصبح يتماشى مع التقدم في شتى الميادين وحقول المعرفة , وقد زاد الاهتمام بموضوع الغش في السجلات المحاسبية والقوائم المالية بعد ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات الذين لم يستطيعوا اكتشاف الغش في الشركات التي قاموا بتدقيقها مما أدى الى افلاس عدد كبير من الشركات أو تكبدها لخسائر فادحة بسبب أعمال الغش أو الأخطاء الغير مقصودة , ولما كان من المستحيل أن تعبر القوائم المالية عن حقيقة الوضع المالي لتلك الشركات في حال احتوائها على اختلاسات وأخطاء جوهرية فان الضرورة تحتم وجود معيار يساعد المدقق على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ولذلك جاء معيار التدقيق الدولي رقم 240 ليعالج مسؤوليةالمدققعنكشفالغشوالخطأ .

اهتم المعيار بالتفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ , حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة أو الغير , كتسجيل عمليات وهمية , تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات , اخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات...الخ . بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد , والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية , ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات , الاستخدام الخاطئ عن جهل للمعايير المحاسبية...الخ .[1]

تقع مسؤولية منع و اكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة ، و التي من واجباتها تطبيق واستخدام و بصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، و مثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش و الخطأ ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال ، و على الرغم من انه لا يتحمل مسؤولية منعها ، إلا ان اجراءات التدقيق السنوية التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش والخطأ .[2]

على الرغم من تخطيط و تنفيذ عملية التدقيق وفق المعايير الدولية ، الا أن هناك بعض الأخطاء لا يمكن اكتشافها ، و تعتبر مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش اكبر من

---

[1] محمود السيد الناجي ،**دراسات هي المعايير الدولية للمراجعة** ،تحليل واطار للتدقيق ،الطبعة الاولى ،مصر ،ص146،147

[2] داود يوسف صبح ،**تدقيق البيانات المالية** ، الطبعة 2 ،دار المنشورات الحقوقية ،لبنان ،ص137.

مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ ، كون الغش قد يتضمن خططا منظمة و متقنة بغرض اخفائه مثل التزوير و التعمد بعدم تسجيل العمليات ، و قد تكون محاولات الإخفاء هذه اكثر صعوبة في اكتشافها اذا ما صاحبها التواطؤ . وفي حالة أن عملية التدقيق لم تكشف دليل يثبت الغش ، على المدقق أن يقبل بان الإقرارات المعطاة من الإدارة صادقة ، وان يقبل أن السجلات و المستندات حقيقية .[1]

أما في حال وجد المدقق ظروفا تشير الى احتمال وجود تضليل في القوائم المالية ، و في حالة اعتقاده بإمكانية أن يكون لهذا التضليل أثرا جوهريا في التقارير المالية ، يتوجب عليه أن يقوم بإجراءات اضافية يعتمد نطاقها على حكمه بالنسبة الى : [2]

- ❖ نوع الغش أو الخطأ المؤثر ؛
- ❖ احتمال حدوث الغش أو الخطأ ؛
- ❖ احتمال وجود تأثير اساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية .

في حال أن الإجراءات الإضافية لم توصله الى نتيجة ، وجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة ، وان يطمئن الى انه قد تم الإفصاح عنه بصورة مناسبة وواضحة أو تم تصحيحه في القوائم المالية ،كما أن يهتم بمعرفة التأثير المحتمل على تقريره .

[1] داود يوسف صبح ،**تدقيق البيانات المالية** ،مرجع سابق ،ص139

[2] حسين دحدوح ، حسين القاضي ،**مراجعة الحسابات المتقدمة** ،مرجع سابق ،ص219

المطلبالثاني : 250ISA دراسة القوانين و اللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية

الغرض من هذا المعيار هو توفير ارشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين و الأنظمة عند تدقيق القوائم المالية .

عند تخطيط و تنفيذ اجراءات التدقيق ، و تقييم نتائج التدقيق و اعداد التقرير عنها ، يجب على المدقق أن يعي مخالفة المؤسسة للقوانين و اللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية ، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات ، بصرف النظر عن أهميتها النسبية ، و يتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين و التأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق .[1] تتباين القوانين و اللوائح من بلد الى بلد ، ولذلك فان المعايير الوطنية الخاصة بالمحاسبة و التدقيق من المحتمل أن تكون أكثر تحديدا بالقوانين و الأنظمة من تعلقها بالتدقيق .[2]

يطبق هذا المعيار على عمليات تدقيق القوائم المالية ولا ينطبق على الارتباطات الأخرى ، و التي يرتبط خلالها المدقق بشكل منفصل باختيار مدى الالتزام بقوانين و أنظمة معينة و تقديم تقرير منفصل بذلك .

تقع مسؤولية منع و تعقب المخالفات والتأكيد على الالتزام بـــــــالقوانين واللوائح على عاتق الادارة، والتي تستعين في ذلك بجملة من السياسات والاجراءات، كإنشاء و تطبيق نظام سليم للرقابة الداخلية و اشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في مراقبة المتطلبات القانونية .[3]

قد تتعرض عملية التدقيق لمخاطر لا يمكن تفاديها رغم الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ، وهذا النوع من الخاطر ينشأ من عدم الالتزام بالقوانين و اللوائح ، وذلك نتيجة لجملة من العوامل مثل :[4]

- ❖ وجود كثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسي بالجوانب التشغيلية للمؤسسة ، و التي عادة لا يكون لها اثر مادي على القوائم المالية ، و لا يمكن ان تجلب انتباه النظام المحاسبي او نظام الرقابة الداخلية ؛

[1] محمود السيد الناجي ،**دراسات هي المعايير الدولية للمراجعة** ،تحليل واطار للتدقيق، مرجع سابق، ص163

[2] امين السيد احمد لطفي ،**معايير المراجعة والتاكيد الدولية** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2008،ص349

[3] محمود السيد الناجي ،**دراسات هي المعايير الدولية للمراجعة** ،تحليل واطار للتدقيق، مرجع سابق، ص165

[4] امين السيد احمد لطفي ،**معايير المراجعة والتاكيد الدولية** ، مرجع سابق ،ص 351،352

- ❖ تتأثر فاعلية اجراءات التدقيق بالقصور الذاتي للنظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و استعمال العينات ؛
- ❖ الكثير من أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق تعتبر بطبيعتها مقنعة و ليست حاسمة ؛
- ❖ قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها ، على سبيل المثال التواطؤ و التزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات ، و تخطي الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية أو تشويه الحقائق التعمد.

وحتى يحصل المدقق على فهم عام للقوانين واللوائح , يقوم عادة بما يلي :[1]

- استخدام المعرفة المتاحة على نشاط المؤسسة والقطاع العائدة له .
- الاستفسار من الادارة عن سياسات واجراءات المؤسسة الخاصة بالتقيد بالقوانين واللوائح .
- الاستفسار من الادارة حول القوانين واللوائح التي يتوقع أنها ذات تأثير جوهري على عمليات المؤسسة .
- مناقشة الادارة بالسياسات والاجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للدعاوى وتقويمها والمحاسبة عنها .
- مناقشة الاطار القانوني والتنظيمي مع مدققي الشركات التابعة في الأقطار الأخرى (مثلا في حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بتعليمات الشركة الأم فيما يخص الشركة الأم فيما يخص الأوراق المالية) .

بعد حصوله على فهم عام للقوانين واللوائح , على المدقق ما يلي :[2]

- ❖ أن يحصل على أدلة كافية و مناسبة حول الالتزام بهذه القوانين ، و التي يرى ان لديها تأثير على المبالغ الجوهرية ، و الإفصاح عنها في القوائم المالية ؛
- ❖ أن يحصل على اقرارات مكتوبة بان الإدارة قد افصحت له عن كافة جوانب عدم الالتزام الفعلية المعروفة أو المحتملة ، والتي سيأخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند اعداد القوائم المالية ؛
- ❖ أن يفترض بان المؤسسة ملتزمة بتلك القوانين في ظل غياب دليل اثبات يشير الى العكس ؛
- ❖ عندما يطلع على معلومات باحتمال عدم الالتزام ، عليه أن يحصل على فهم بطبيعة التصرف و الظروف التي حدث خلالها عدم الالتزام ، بالإضافة الى المعلومات الأخرى الكافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية و ما ينتج عنها من عواقب ؛

---

[1] حسين دحدوح ، حسين القاضي ،**مراجعة الحسابات المتقدمة** ،مرجع سابق ،ص153

[2] امين السيد احمد لطفي ،**معايير المراجعة والتاكيد الدولية** ، مرجع سابق ،ص355

- ❖ في حالة عدم الالتزام ، على المدقق و بأسرع وقت ممكن ابلاغ عدم الالتزام الى لجنة الرقابة و مجلس الإدارة والإدارة العليا ، و الحصول على دليل بأنه قد تم ابلاغهم ؛
- ❖ اذا ما شك المدقق بان عددا من أعضاء الإدارة العليا و من ضمنهم أعضاء من مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام ، فعليه ابلاغ الأمر الى المستوى الأعلى للسلطة في المؤسسة أو الى لجنة التدقيق أو لجنة الإشراف (ان وجدت في المؤسسة) . و عندما لا تكون هناك سلطة عليا ، أو اذا اعتقد المدقق أن تقريره قد لا يؤخذ به ، أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه اليه التقرير ، فعليه في مثل هذه الحالات دراسة الحصول على استشارة قانونية ؛
- ❖ اذا استنتج أن لعدم الالتزام أثرا ماديا على القوائم المالية ، فينبغي عليه التعبير عن رأي متحفظ أو عكسي (سلبي) ؛
- ❖ قد يستنتج المدقق أن الانسحاب من الارتباط قد يعتبر ضروريا عندما لا تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها و التي تعتبر ضرورية ، و قد يكون الانسحاب ناتج عن التورط الضمني للإدارات العليا ، و يكون ذلك كما سبق و ذكرنا عن طريق طلب استشارة قانونية .

المطلب الثالث : 260ISAتوصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحكومة .

يجب على المدقق أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحكومة و الذين يتم ابلاغهم بأمور التدقيق التي تفيدهم .

حددت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية oecd تعريفا لحكومة الشركات ، أنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه و ادارة شركات الأموال .[1]

تتباين هياكل الحكومة من بلد لآخر ، و هو الأمر الذي يؤدي الى وجود صعوبة في تحديد الأشخاص الملائمين ، و يعتمد المدقق على حكمه المهني في تحديد هؤلاء الأشخاص آخذا بعين الاعتبار هيكل حكومة المؤسسة و ظروف الارتباط و أي تشريع ملائم و المسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص .

في حالة عدم التوصل الى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد ، فان المدقق يجب أن يصل الى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحكومة ، كالمؤسسات الفردية و المؤسسات الحكومية ... الخ .

[1] رافت حسين مطير ،**اليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات** ،مجلة الجامعة الاسلامية ، المجلد 13،العدد الاول ،عمان ،2005،ص2

تتضمن الأمور ذات الارتباط بالحكومة التي يتعين على المدقق توصيلها عادة ما يلي :[1]

- النطاق الشامل لعملية التدقيق ؛
- السياسات المحاسبية المستعملة و التغيرات فيها ، و أثرها على القوائم المالية ؛
- الخاطر الجوهرية و المحتملة ، و أثرها على القوائم المالية ؛
- تسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها ؛
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ؛
- الاختلافات الموجودة بين المدقق و الإدارة ، و مدى جوهرية هذه الاختلافات .

يتعين على المدقق أن يوصل أمور التدقيق ذات الاهتمام بالحكومة في توقيت مناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولون عن الحكومة تنفيذ التصرف الملائم ، و في حالات معينة قد يوصل المدقق هذه الأمور في وقت أقرب من الوقت الذي تم الاتفاق عليه .

يتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا و ذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها :[2]

- الحجم و الهيكل التشغيلي و الهيكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق ؛
- طبيعة و قابلية و حساسية و جوهرية الأمور التي يتم توصيلها ؛
- مقدار الاتصال المستمر و الحوار بين المدقق و الأشخاص المعنيين بالحكومة .

في كلتا الحالتين (شفويا أو كتابيا) على المدقق توثيق هذه الاتصالات وأي استجابات لتلك الأمور .

كما يتعين على المدقق مراعاة السرية المهنية لدى ابلاغه أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحكومة ، و في حالة أي تعقيدات على المدقق الاسترشاد برأي مستشار قانوني ، كما يجب عليه مراعات القوانين واللوائح والانظمة المحلية والالتزام بمتطلباته اثناء توصيله للأمور الهامة التي تفيد الاشخاص المسؤولين عن الحكومة.

[1] حماد طارق عبد العال،**موسوعة معايير المراجعة** ،الجزء 1، جامعة عين شمس ، الاسكندرية ،2004، ص597

[2] Compagne national des commissaires aux comptes CNCC ,France ,2007 ,p12

المبحث الثالث: مسؤولية المدقق في دراسة الغش عند تدقيق البيانات المالية (معيار التدقيق الدولي 240)

إن الهدف من المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق في مراعاة الغش والخطأ خلال عملية تدقيق البيانات المالية، وسنحاول شرح هذا المعيار كما يلي:

المطلب الأول: مسؤولية الإدارة والمدقق

الفرع 1: مسؤولية الإدارة: وتتمثل في ما يلي:[1]

- إن المسؤولية الرئيسية لمنع الغش والخطأ تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر، في بعض المنشآت يكون الهيكل الرقابي للمنشأة غير رسمي مثل الأشخاص المكلفين بالرقابة لإدارة المنشأة.
- يكون من الأهمية بمكان الصارمة من جانب الإدارة والمكلفين بالرقابة على منع الغش مما قد يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه، وهذا من شأنه أن يقنع الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال الاكتشاف والعقاب، يشتمل ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، ويجب على الإدارة والمكلفين بالرقابة إيصال وإظهار هذه الثقافة المبنية على مجموعة من القيم وهي توفر قاعدة للموظفين فيما يتعلق بكيفية أداء المنشأة لأعمالها، إن خلق ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي يشمل توفير الجو المناسب وخلق بيئة ايجابية في مكان العمل واستخدام وتدريب وترقية الموظفين المناسبين وطلب تأكيد دوري من الموظفين على مسؤولياتهم واتخاذ الإجراءات المناسبة استجابة للغش الفعلي أو المشكوك فيه أو المدعى به.
- إن مسؤولية المكلفين بالرقابة في المنشأة هي ضمان قيام المنشأة، من خلال إشراف الإدارة بوضع أنظمة رقابة داخلية فعالة والمحافظة عليها لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة، ومن الممكن أن يساعد الإشراف النشط من قبل المكلفين بالرقابة في تعزيز التزام الإدارة بخلق ثقافة أمانة وسلوك أخلاقي، وعند ممارسة الإشراف فإنه يجب على المكلفين بالرقابة الأخذ في الاعتبار احتمال تطويق الإدارة

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، مرجع سابق، ص ص 650- 651.

لأنظمة الرقابة أو التأثير غير المناسب على عملية إعداد التقارير المالية، مثل جهود الإدارة الأرباح وتخفيف التقلبات المالية.

- إن مسؤولية إدارة المنشأة إنشاء بيئة رقابية والمحافظة على الإجراءات والسياسات للمساعدين في تحقيق هدف ضمان السلوك المنظم والكفء لأعمال المنشأة إلى أبعد حد ممكن، وتتضمن هذه المسؤولية تنفيذ وضمان عملية تشغيل النظم المحاسبية والرقابة الداخلية والتي صممت من أجل منع واكتشاف الخطأ والغش، وهذه المسؤولية تشمل النظم المحاسبية والرقابة الداخلية والتي صممت من أجل منع واكتشاف الخطأ والغش، وهذه المسؤولية تشمل وضع أنظمة الرقابة والمحافظة عليها بهدف المنشأة الخاص بإعداد تقارير مالية توفر رأيا صحيحا وعادلا حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وإدارة المخاطر التي قد تسبب في نشوء أخطاء جوهرية في القوائم المالية، إن أنظمة الرقابة هذه من شأنها أن تخفض مخاطر الأخطاء ولكنها لا تقضي عليها، وعند تحديد ما هي أساليب الرقابة التي يجب تنفيذها لمنع واكتشاف الغش ينبغي على الإدارة دراسة المخاطر بأن القوائم المالية من الممكن أن تحتوي على أخطاء جوهرية نتيجة الغش.

الفرع 2: مسؤولية المدقق: وتتمثل في ما يلي:[1]

- لا يعتبر المدقق ولا يمكن أن يعتبر مسؤولا عن الإحتيال أو الخطأ وأن إجراءات التدقيق السنوية مع ذلك قد تكون رادعة.
- عند التخطيط لعملية التدقيق، فإن على المدقق تقدير خطورة كون الاحتيال والخطأ قد يؤديان الى احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية، كما عملية الاستفسار من الإدارة عن أي احتيال أو خطأ هام تم اكتشافه.
- بالإضافة إلى مواطن الضعف في تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية أو عدم التقيد بالضوابط الداخلية المثبتة، فإن الحالات التي من شأنها زيادة مخاطر الاحتيال والخطأ تتضمن ما يلي:
  - ✓ الشكوك حول أمانة أو كفاءة الإدارة.
  - ✓ الضغوط غير الاعتيادية من داخل أو خارج المنشأة.
  - ✓ المعاملات غير الاعتيادية.
  - ✓ المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

[1] http://www.sparra.com/pdf/iaudits/240.pdf.

- استناد على تقرير المخاطر، فإن على المدقق أن يصمم إجراءات التدقيق بالشكل الذي يحصل بواسطتها على قناعة معقولة بأن المعلومات الناتجة من الاحتيال أو الخطأ، والتي تعتبر جوهرية في البيانات المالية ككل يمكن اكتشافها.
- إن المدقق يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الاحتيال والخطأ، والذي قد انعكس كما ينبغي في البيانات المالية وإن الخطأ قد تم تصحيحه.

المطلب الثاني: مخاطر التدقيق والإجراءات المتبعة عند ظهورها

الفرع 1: القصور الذاتي للتدقيق:ويتم شرحه كما يلي:[1]

- **إن** التدقيق عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها، ذلك بأن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لا يمكن اكتشافها بالرغم من أن تخطيط وتنفيذعملية التدقيققدتم حسب المعايير الدولية للتدقيق.
- **إن** خطورة عدم اكتشاف الأخطاء الجوهريةالناتجة من الغش هي أكبر من خطورة عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة من الخطأ وذلك لأن الغش يتضمن عادة أعمال مصممة لإخفائه مثل التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات أو التحريف المقصود للمعلومات المعلومات إلى المدقق وما لم تكشف عملية التدقيق دليلا يثبت العكس، فإن من حق المدقق القبول بقرارات باعتبارها صادقة واعتبار السجلات والمستندات على أنها حقيقية.
- بالرغم من أن وجود نظام محاسبي فعال ونظام محاسبي فعال ونظام رقابة داخلية جيدة يؤدي إلى تقليل غش وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية ناتجة من الغش والخطأ، فإن هناك دائما بعض الخطورة نت أن الضوابط من أن الضوابط الداخلية قد لا تعمل كما هو مصمم لها، كذلك فإن الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية قد لا تكون فعالة ضد الغش الناتج عن التواطؤ بين الموظفين، أو الغش الذي ترتكبه الإدارة حيث **أن** بعض المستويات الإدارية قد تكون في وضع يسمح لها بتجاوز الضوابط التي تمنع حدوث مثل هذا الاحتيال من قبل الموظفين الآخرين مثلا بتوجيه المرؤوسين لتسجيل المعاملات بصورة غير صحيحة أو لإخفائها **أو** لطمسالمعلوماتالمتعلقة بتلك المعاملات.

[1] Idem.

الفرع 2: الإجراءات المتبعة عند ظهور دلائل على وجود الغش أو الخطأ:

وتتمثل في مايلي[1]

- عندما تشير إجراءات المراجعة الى احتمال وجود غش أو الخطأ يجب على المدقق دراسة الأثر الموقع لهذا الاحتمال على القوائم المالية، وإذا اعتقد المدقق أنه من الممكن أن يكون لهذا الغش أو الخطأ أثر على القوائم المالية فيجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية أو أن يعد من إجراءات إضافية أو أن يعد من إجراءاته الحالية بما يتناسب مع الوضع الجديد.

ويتوقف مدى هذه التعديلات أو الإجراءات الإضافية على تقدير المراجع فيما يتعلق بالآتي:

أ) نوعية الغش أو الخطأ الممكن حدوثه.

ب) احتمالات وقوعها.

ج) احتمال وجود تأثير هام لغش أو خطأ معين هي حالة وحيدة ما لم تثبت الظروف عكس ذلك.

- أن تعديل الإجراءات أو إضافة إجراءات جديدة تساعد المدقق إلى تأكيد الشك أو نفيه في وجود غش أو خطأ، وفي حالة عدم نفي وقوع الغش أو عن طريق النتائج التي توصل إليها المدقق باستخدام الإجراءات المعدلة أو أن الخطأ قد تم تصحيحه، وعلى المدقق أن يراعي تأثير ذلك على تقريره النهائي.

[1]محمد السيد الناغي، مرجع سابق، ص ص 153- 154.

المطلب الثالث: إبلاغ المدقق عن الغش والخطأ .

الفرع 1: يقوم المدقق بالإبلاغ عن الغش والخطأ للجهات التالية[1]:

- **الإدارة:**

أ –على المدقق إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة بالنتائج الحقيقية للحالات التالية:

- ✓ وجود شكوك لدى المدقق باحتمال وجود احتيال حتى لو كان تأثيره المحتمل على البيانات غير جوهري.
- ✓ إن الاحتيال أو الخطأ الجسيم موجود فعلا.

ب على المدقق أن يأخذ الإعتبار كافة الظروف عند تحديد الجهة المسؤولة المناسبة في المنشأة التي سيتم إبلاغها بحدوث غش أو خطأ جسيم المحتمل أو الفعلي، بالنسبة للإحتيال فإن على المدقق تقدير احتمال تورط الإدارة العليا في ذلك وفي معظم الحالات المتعلقة بالغش، فإنه من المناسب إبلاغ الموضوع إلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة يكون أعلى مستوى إداري للأشخاص الذين يعتقد بتورطهم بالغش، وعندما يكون الشك متعلقا بالأشخاص المسؤولين مسؤولية كلية ونهائية عن إدارة وتوجيها المنشأة فإن على المدقق السعي عادة للحصول على استشارة قانونية لمساعدة على تحديد الإجراءات الواجب إتباعها.

- **المستفيدين من تقرير المدقق حول البيانات المالية:**

– في حالة استنتاج المدقق بأن الغش أو الخطأ له تأثير جوهري على البيانات المالية وأن هذا التأثير لم يتم عكسه بشكل مناسب أو لم يتم تصحيحه في البيانات المالية، فإن على المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية استنادا إلى القيود المفروض على نطاق التدقيق.

– في حالة عدم استطاعة المدقق من تحديد كون الغش أو الخطأ قد حدث بسبب القيود المفروضة بموجب الظروف وليس من قبل المنشأة فإن على المدقق النظر في تأثير ذلك على تقريره النهائي.

[1] http://www.sqarra.com/pdf/iaudits/240.pdf.

- **السلطات النظامية والتنفيذية:**

– إن واجب السرية يمنع المدقق عادة من إبلاغ الغش أو الخطأ إلى الطرف الثالث ومع ذلك فإن هناك حالات معينة يتم فيها تجاوز واجب السرية بموجب التشريع أو القانون أو المحاكم (مثلا في بعض الأقطار يتطلب من المدقق إبلاغ الغش أو الخطأ الحاصل في المؤسسات المالية إلى السلطات الرقابية) في مثل هذه الظروف قد يحتاج المدقق إلى السعي للحصول على استشارة قانونية، أخذ بعين الإعتبار مسؤولية المدقق تجاه المصلحة العامة.

الفرع2: عدم قدرة المدقق على استكمال عملية التدقيق: إذا واجه المدقق نتيجة وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش أو الغش المحتمل ظروفا استثنائية تدعو للتساؤل حول قدرة المدقق على الاستمرار في أداء مهمة التدقيق فإنه يجب على المدقق:[1]

– النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يقوم المدقق بتقديم التقارير إلى الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.

– أن ينظر في إمكانية انسحابه من أداء عملية التدقيق.

– وفي حالة انسحاب المدقق يجب مناقشة انسحاب المدقق من العملية والأسباب التي دعته للانسحاب مع المستوى الإداري أو أولئك المكلفين بالرقابة.

– النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى شخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب ارتباط عملية التدقيق أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك.

– قد تنشأ هذه الظروف، على سبيل المثال عندما:

أ) لا تتخذ المنشأة أي إجراء يعتبره المدقق ضروريا في هذه الظروف لمعالجة الغش، حتى عندما لا يكون الغش ماديا بالنسبة للقوائم المالية.

ب) تدل دراسة المدقق لمخاطرة التحريف المادي الناتج عن الغش ونتائج اختبارات التدقيق على وجود مخاطرة كبيرة بوجود غش هام وواسع النطاق.

ج) يكون لدى المدقق شك كبير بشأن كفاءة ونزاهة الأشخاص المكلفين بالرقابة.

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 686-688.

- نظرا لتنوع واختلاف الظروف التي قد تنشأ فإنه من غير الممكن أن تنشأ بشكل جازم وصف الحالات التي يكون فيها الانسحاب من العملية مناسبا، وتشمل العوامل تؤثر على ما توصل إليه المدقق الدلالات المتعلقة بتورط عضو من الإدارة أو الأشخاص المكلفين بالرقابة، وكذلك الآثار على المدقق نفسه نتيجة للاستمرار في الارتباط بالمنشأة.
- في مثل هذه الظروف تقع على المدقق مسؤوليات من بلد لآخر ففي بعض البلدان على سبيل المثال قد يطلب من المدقق تقديم بيان أو تقرير للشخص أو الأشخاص الذين اسندوا أداء عملية التدقيق له، أو في بعض الحالات للسلطات التنظيمية، وإذا ما نظر إلى الطبيعة الاستثنائية للظروف والحاجة إلى دراسة المتطلبات القانونية، فإنه يجب على المدقق أن ينظر في طلب الحصول على المشورة القانونية عندما يرغب في دراسة قرار الانسحاب من العملية وعندما يقرر اتخاذ إجراء مناسب، بما في ذلك إمكانية تقديم التقارير إلى المساهمين والجهات التنظيمية وإطراف أخرى.

خلاصة:

من خلال العرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية ، يمكن أن نلاحظ أن هذه المعايير كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة التدقيق وكذا معايير تخص الإثبات واعتماد عمل المدققين الآخرين والتقرير في التدقيق ، غير أن الاختلاف يكمن فيكونها إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، وأكثر عمومية وشمولا كونها صادرة عن هيئة دولية تضم معظم دول العالم . ومن الجانب الضمني ، الملاحظ أنها ترتكز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني بغرض تقليل التفاوت والقرب من الموضوعية .

باعتبار أنالتغيراتالعالميةالحديثةمثلالعولمةوتحريرالتجارةالدوليةوتكنولوجياالمعلوماتستفرضالحاجةإلىتوحيدمعاييرالتدقيق

تناولنا في الفصلين السابقين عموميات حول مهنة مدقق الحسابات ومسؤوليات المدقق وفق معايير التدقيق الدولية

سنحاول من خلال هذا الفصل اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وذلك من خلال دراسة حالة شركة سرمبال لصناعة الخزف حيث سنقوم بعرض الاجراءات العملية لتدقيق حسابات الشركة والوقوف عند حالات الغش والاخطاء التي قد تحدث عند القيام بعمليات التسجيل المحاسبي ولقد قسمنا هذا الفصل الى:

المبحث الأول :التعريفبشركةسرمباللصناعةالخزف.

المبحث الثاني : الاجراءاتالعمليةلتدقيقحساباتشركةسرمبالحسبالمعيار 240..

المبحثالأول : التعريفبشركةسرمباللصناعةالخزف.

شركةسرمبال لصناعة الخزف، شركةذات المسؤولية المحدودة تتناول أنشطتها تحويل الطين و تصنع المربعات الخزفية المختلفة.

و سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم شركة سرمبال، و هذا من خلال المطالب التالية :

المطلب الأول : تقديمشركةسرمباللصناعةالخزف.

المطلب الثاني : الهيكلالتنظيميللشركة.

المطلب الثالث : نشاطاتالشركةوأهدافها .

المطلب الأول : تقديمشركةسرمباللصناعةالخزف.

1- نشأة الشركة :

إنشركةسرمباللصناعةالخزفتتواجدبالمنطقةالصناعيةرقم 167 بدائرةقمارفيولايةالواديوقدتمتأسيسهابتاريخ 1987/12/02 كشركةذاتمسؤوليةمحدودة،غيرأنتركيبمعداتوآلاتالانتاجلمينتهيحتى 1989 فيشهرسبتمبر،كمالمينطلقالانتاجالفعليللشركةحتىشهرفيفريمنسنة 1991 ويقدررأسمالهاالحاليبـــ

بها ويعمل135.000.000,0086 دج،

وتقدرمساحةالشركةبـــــ 20.000م²،منها

5500م²خصصتللإدارةوالمخازنوالمرافقالأخرى،أماباقيالمساحةفقدخصصتلورشاتالتصنيع.

2- النشاطالاقتصاديللشركة:

تقومشركةسرمبالبإنتاجالمربعاتالخزفية،وتقدرطاقتهاالانتاجيةبـــ:

1500م²منالمنتجاتالخزفيةفياليومالواحدتقريبا

- **الإنتاج والبيع :** منتوج نهائي يتمثل في المربعات الخزفية.

3- الموقع الجغرافي :تقع شركةسرمباللصناعةالخزففي منطقة متعددة النشاطات غمرة بدائرة قمار بولاية الوادي بمحاذاة الطريق الوطني رقم 48 . وكما يتم تحويلها بمجرد قرار من الجمعية العامة في أي مكان من التراب الوطني .

4- هياكل وتركيبات :

تحتويشركة سرمباللصناعةالخزفعلى الهياكل والتركيبات التالية :

- **الأرضية والمساحة :**

- مساحتها الإجمالية :20.000م² .
- مساحتها الــمغطاة :6845م² .

- **التركيب الصناعي :**

- **ورشات الانتاج :** لها طاقة استيعاب تقدر ب 20طن يومياً من الطين و1.5 طن من الطلاء .
- **المخزن :** سعته الاجمالية تقدر ب 50000 م²من المربعات الخزفية

- **ملحقات وهياكل أخرى :**

- مبنى إداري : يحتوي على أربعة مكاتب وغرفة للعتاد (قطع الغيار) .
- مقر حراسة .
- الات ضغط الطين.
- الات التجفيف.
- الفرن.
- خزانان ماء :بحجم3000 ل² .
- خزان غاز :بحجم 100م3
- غرفة لتغيير الملابس .

- **هياكل أخرى نــفعية :**

- لوحة لمراقبة مراحل الإنتاج .
- مخرج مباشر للطريق الوطني رقم 48 .

- **الولايات التي يغطيها المنتوج :**

يغطي منتوج الشركة جميع ولايات الوطن تقريبا

حيث أن أكبر نسبة من مبيعات الشركة توزّع في ولايات الشمال والتي تقدر بـــ 80٪ من إجمالي منتوجها ونسبة 20٪توزع في ولايات الجنوب.

5- منتوجات الشركة والمواد الأولية المستعملة :

- **المواد الأولية :**

وتتمثل أساساً في الطين والطلاء حيث تستهلك سنوياً4000طن من الطين و300طن من الطلاءلإنتاج :

- منتوج نهائي : يقدر ب300000 م².من المربعات الخزفية

ومصدر تمويل هذه المؤسسة هي منطقة تمقاد ولاية باتنة ومنطقة بلدة اعمر ولاية ورقلة, وكذا منطقة حاسي مسعود بالنسبة للغاز.

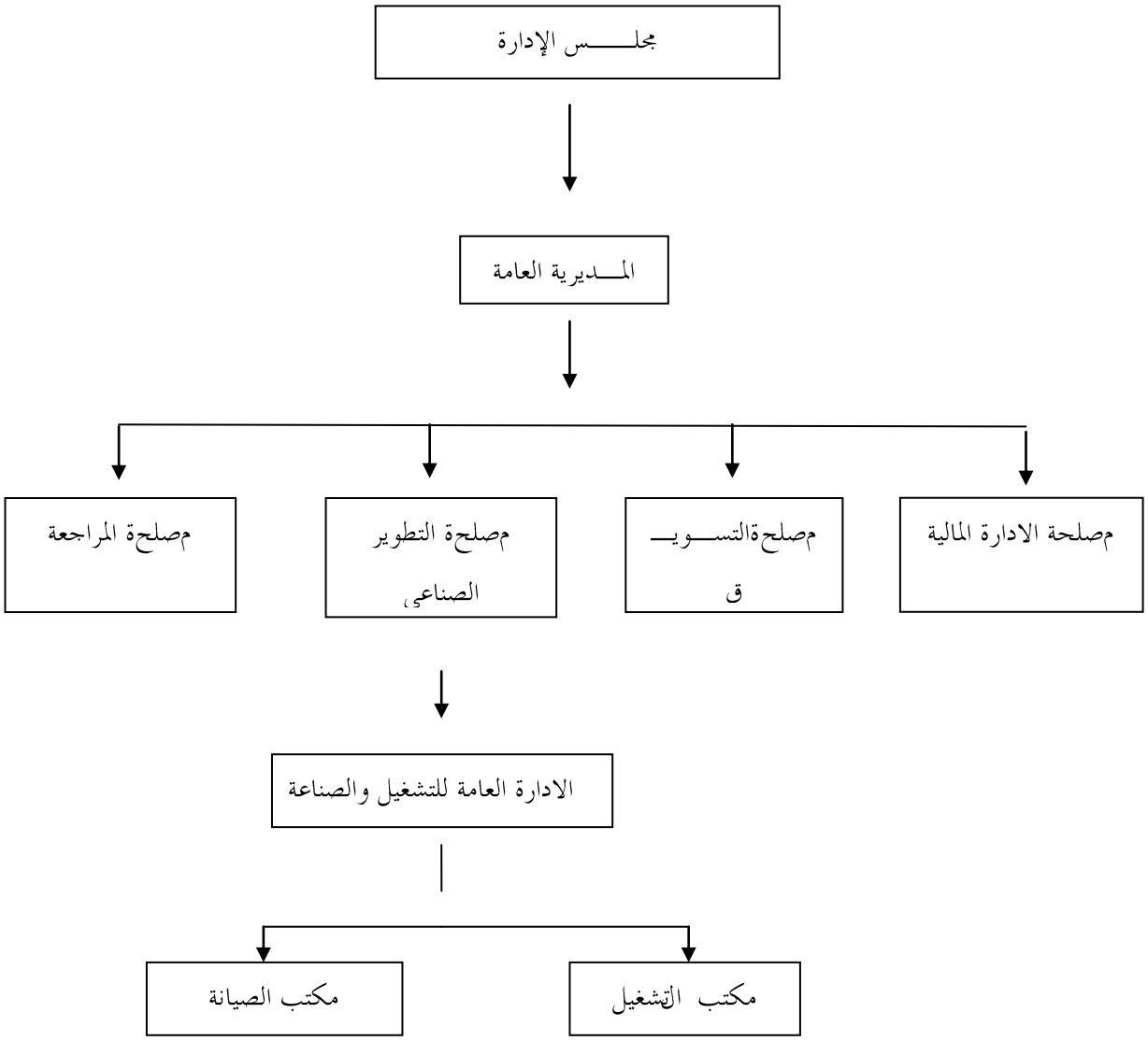
6- الإمكانيات البشرية الموجودة بالشركة : حيث تظم الشركة 86عاملا موزعين على النحو التالي:

- **المجموعة الأولى :** وتضم إطارات الإداريين والـــتقنيين .
- **المجموعة الثانية :** تشمل عمال التحكم .
- **المجموعة الثالثة :** وتضم عمال التنفيذ : عمال يدويين ــ عمال الحراسة ــ عمال النظافة والصيانة ــ المخزني ــ سائقي السيارات ــ الأعوان الإداريين.

المطلب 2: الهيكل التنظيمي للشركة .

يظهر الهيكل التنظيمي لشركة سرمبال على النحو التالي:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لشركة سرمبال



المصـدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة

المطلب الثالث: نشاطات الشركة وأهدافها .

1-نشاطات الشركة :تتمثل نشاط الشركة فينشاط صناعي تجاري ويمثل النشاط الأساسي لهما, ويتمثل في إنتاج :

- المربعات الخزفية.

2-أهدافها :تسعي الشركة إلى تحقيق جملة من الأهداف المهمة نذكر منها :

- العمل على رفع القدرات الإنتاجية للشركة وهذا نظرا للظروف المتزايد من طرف السوق .
- تجديد وعصرنة الطاقات والإمكانيات الإنتاجية لمواكبة التطور التكنولوجي الحاصل .
- تحسين نوعي للمنتجات عن طريق تقييم كامل للقدرات الموجودة .
- زيادة رأس مال الشركة .
- الانطلاق في تأهيل السوق والتسيير في إطار المخطط الصناعي .
- الشروع في برنامج التنمية , وعصرنة الطاقات الصناعية .

3-مراحل الإنتاج في الشركة :

تتكون العملية الاستغلالية في شركة سرمبال لصناعة الخزف من عدة مراحل تسلسلية تتمثل في:

- **اولا : تخليط الطين**

يتم في هذه المرحلة ادخال الطين الى ورشة الانتاج باستعمال شاحنة ويوضع بألة التخليط بعد قيام العمال بعملية فحص الطين وازالة الشوائب والاحجار الكبيرة التي قد تجلب مع الطين ،بحيث يخلط الطين بالماء .

- **ثانيا :ضغط الطين**

يتم في هذه المرحلة وضع الطين الممزوج في قوالب الضغط التي تحتوها الة الضغط ، بحيث تقوم الالة بضغط الطين لكي يتم الحصول على شكل المنتوج حسب المقاييس المعدة.

- **ثالثا :التجفيف**

حيث في هذه المرحلة يتم تجفيف المربعات الخزفية باستعمال الة التجفيف ،وهذا بمرور المنتوج عبر سلسلة نقل الى الة التجفيف.

- **رابعا : الطلاء**

في هذه المرحلة يتم طلاء المربعات الخزفية عبر خط الطلاء الذي هو عبارة على الة يتم تزويدها بأنواع الطلاء ويتم برمجتها بحسب الشكل واللون المراد الحصول عليه.

- **خامسا :الفرن**

يتم في هذه المرحلة ادخال المربعات الخزفية الى الفرن ومن ثم الحصول على منتوج جاهز للتعبئة والتعليب، بعد عملية تبريده يتم تحويل المنتوج الى ركن التعليب داخل ورشة الانتاج ، ليكون المربعات الخزفية جاهزة للتسويق.

المبحثالثاني : الاجراءاتالعمليةلتدقيقحساباتشركةسرمبالحسبالمعيار 240.

من المعروف بأن من نتائج التدقيق تحسن إجراءات العمل المتبع داخل الشركة، باعتبار أن المدقق و عند إنجازه مهمته أن يصرح بكافة النقائص ومواطن الضعف التي اكتشفها عند إلى الإدارة، و هذه الخيرة تسعى دوما إلى تجنبها في السنوات القادمة.

لذلك يعتبر تقرير مدقق الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة للمستفيدين منه، و هذا لما يقدمه من خدمات مختلفة للشركة محل التدقيق، و يتبلور ذلك من خلال اكتشاف العيوب والتجاوزات و اقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها و تجنبها، لهذا سوف نتعرض لمختلف العناصر التي يتضمنها تقرير مدقق الحسابات، و هذا حسب ما وردت في تقرير مدقق حساباتشركة سرمبال لصناعة الخوف للسنة المالية المقفلة في 2011/12/31.

نشير فقط إلى أن المعلومات الواردة أسفله مأخوذة عن تقرير مدقق حسابات الشركة للسنة المالية 2011، إضافة إلى بعض التعليقات المدرجة من طرفنا، و قد كانت محتويات التقرير كما هو مبين من خلال النقاط التالية :

المطلب الأول : مقدمة التقرير

يبدأ مدقق الحسابات تقريره بعرض معلومات عامة حول الشركة محل التدقيق، حيث يتطرق إلى العناصر التالية :

-تعريف الشركة (الشكل القانوني، تاريخ الإنشاء، مجال النشاط، طبيعة النشاط.....) والتذكير بتاريخ تعيينه كمدقق حسابات للديوان؛

-التغيرات الحاصلة في الشركة (دخول شريك جديد، خروج شريك، تغيير الشكل القانوني)؛

-التذكير بكيفية تعيينه و أن تعيينه لم يكن مخالفا للقانون.

بعد تقديم المعلومات العامة حول الشركة، يقدم مدقق الحسابات الفقرة المتضمنة أيضا في المقدمة على النحو التالي :

في إطار المهمة التي كلفنا بها، و المتمثلة في تدقيق حسابات شركة سرمبال لصناعة الخزف للسنوات المالية 2009 إلى 2011، و لقد تم تعييننا بواسطة الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 2009/06/03.

و نظرا للثقة التي وضعتموها فينا، أتقدم بالشكر و التقدير إلى إدارة الشركة و عمالها على المساعدات و التسهيلات التي قدمت لنا أثناء قيامنا و أدائنا لمهامنا كمدقق حسابات الشركة.

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة سرمبال لصناعة الخزف الكائن مقرها الاجتماعي بالمنطقةالصناعيةرقم 167 بدائرةقمارفيولايةالوادي

- طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة في 2009/06/03.

يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الممتد من 2011/01/01 إلى 2011/12/31لشركة سرمبال لصناعة الخزف.

عموما التقرير يحتوي على العناصر الأربعة التالية :

- تقرير المصادقة العامة حول الحسابات السنوية؛
- التقارير الخاصة؛
- القوائم المالية المقفلة في 2011/12/31.
- التعليق حول أهم مناصب القوائم المالية (النتائج، الملاحظات و التوصيات).

و نبقى دائما تحت تصرفكم عن أي استفسار أو معلومة تضمنها هذا التقرير، و لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر و التقدير إلى إدارة و عمال الشركة على روح التعاون الذي أبدوه خلال تأديتي مهمتي.

مدقق الحسابات

المطلب الثاني : المصادقة على الحسابات.

و كان على النحو التالي[1] :

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

السيد الرئيس و السادة الوادي في :.....

أعضاء الجمعية العامة لشركةسرمباللصناعةالخزف.

في إطار مهامنا كمدقق لشركةسرمباللصناعةالخزفبولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للشركة المتعلقة بالفترة من 2011/01/01 إلى 2011/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول الحسابات النتائج و الوثائق الشاملة الأخرى الملحقة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة لل تدقيق، و وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

كل الأخطاء و النقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية و المالية سيتم تداركها و تصحيحها خلال السنة القادمة.

و طبقا للاجتهادات المهنية لمدقق الحسابات قمنا بما يلي :

- التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2010/12/31؛
- مقاربة مراكز الحسابات في الميزانية و جدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛
- التقارب بين الأرصدة المحاسبية و الدفاتر و الوثائق المحاسبية الأخرى.

من خلال عملية التدقيق توصلنا إلى بعض الملاحظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي :

- فروق في المخزون (خطأ عي الجرد) في 2010/12/31.
- تسجيل جدول ضريبي كأعباء في 2010/12/31.
- خطأهيقيمةالاهتلاكفي 2010/12/31.
- عدم تسجيل عملية تنازل سيارة تم على الحساب في 2010/12/31.
- عدم ترصيد قيمة تخص احد الزبائن في 2010/12/31.

و نظرا للاجتهادات التي قمت بها و وفقا لتوصيات المهنة بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركةسرمباللصناعةالخزف، شرعية و ذات مصداقية كما أنها تعطى صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط المغلق في **2011/12/31**و المطابق للمبادئ المحاسبية و المخطط المحاسبي الوطني.

مدقق الحسابات

المطلب الثالث : التقارير الخاصة.

يشمل تقرير مدقق الحسابات على ثلاثة تقارير الخاصة و هي :

فرع 1 : تقرير حول الاتفاقيات النظامية.

السيد الرئيس و السادةالوادي في :.....

أعضاء الجمعية العامة لشركةسرمباللصناعةالخزف

بمقتضى المادتين 628 و670 الأمر رقم 79-75 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري والمعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25، " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة وشركة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للشركة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة " .

ونعلمكم بأنه وعلى حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه .

محافظ الحسابات

فرع 2 : تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2011.

الوادي في : .....

السيد الرئيس و السادة الوادي في : .....

أعضاء الجمعية العامة لشركةسرمباللصناعةالخزف

نحن الممضي مدقق حسابات شركةسرمباللصناعةالخزف ، و تطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى المخول إلى أحسن الأجور الأولى للسنة 2011 (وعددهم خمسة) يخص الأشخاص المذكورين أدناه.

هذا المبلغ قدر بـــ 1.815.348,61 دج.

الجدول رقم (02) : الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2010

الوحدة (دينار جزائري)

الرقم	المنصب	المبلغ
01	المدير العام	651.251,32
02	رئيس مصلحة الإدارة المالية	391.984,53
03	رئيس المصلحة التسويق	371.257,16
04	رئيس المصلحة التطوير الصناعي	352.311,54
05	رئيس مصلحة المراجعة	322.582,92
المجمـــــــوع		**2.089.387,47**

محافظ الحسابات

فرع 3 : تقرير حول نتائج الشركة.

السيد الرئيس و السادةالوادي في : .....

أعضاء الجمعية العامة لشركةسرمباللصناعةالخزف

تقرير خاص حول نتائج الشركة محدد من طرف المادة 678 مكرر 6 للمرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل والمكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري .

بتطبيق المادة 678 مكرر 6، يشرفنا أن نعلمكم بالنتائج المحققة من طرف شركةسرمباللصناعةالخزف للخمس سنوات الأخيرة.

الجدول رقم (03) : نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة

الوحدة (دينار جزائري)

نتيجة سنة 2006	ربح	9.738.473,49
نتيجة سنة 2007	ربح	10.496.789,80
نتيجة سنة 2008	ربح	11.258.493,23
نتيجة سنة 2009	ربح	13.279.827,88
نتيجة سنة 2010	ربح	14.889.179,64

محافظ الحسابات

المطلب الرابع: عرض الاخطاء المكتشفة من قبل المدقق واجراءات تصحيحها.

من خلال اطلاعنا على سجلات شركة سرمبال وكشوفاتها المالية توصلنا الى بعض الحالات والتي سوف نشير لها في هذا المطلب.

وللإشارة فقط فان العمليات التي استخرجنها تعتبر اخطاء وليست غش وهذه الاخطاء التي يمكن تداركها من خلال تعديلها خلال السنة المالية الموالية ،اضافة الى ان هذه الاخطاء لا تضر بالمركز المالي للشركة او تضعف من مصداقية قوائمها المالية ، وعموما تمثلت في بعض الاخطاء في التسجيلات المحاسبية او الاعمال الادارية والتي تؤثر على الجانب الحاسبي للشركة ، والتي تم تصحيحها من طرف محاسب الشركة خلال السنة الموالية2011 بعد اكتشافها من طرف المدقق:

1) فروقفيالمخزون (خطأعيالجرد):

بعد الاطلاع وفحص تقرير الجرد لسنة 2010 وجد بان هناك خطأ في عملية اعداد قوائم الجرد لسنة 2010 بقيمة استهلاكات اضافية تقدر ب96721 ,38 دج ولهذا وجب استرجاع هذه القيمة.

تصحيح الخطأ:

419		تسبيقات من الزبائن	600.000	
	411	زبائن		600.000

2) تسجيلجدولضريبيكأعباء:

من المعروف ان الجداول الضريبية تحمل الى الشركاء ولا تسجل كأعباء تدخل ضمن الوعاء الضريبي وبعد فحص وثائق الشركة لسنة 2010 تبين أنها سجلت كأعباء ،ولهذا وجب استرجاعها خلال سنة 2011.

تصحيح الخطأ:

11		ترحيل من جديد	396521 ,00	
	757	منتجات استثنائية للتسيير		396521 ,00

3) – خطأهيقيمةالاهتلاك:

بعد الاطلاع على جداول الاهتلاك وجد فارق في قيمة الاهتلاك، ولهذا وجب اضافة الفارق بعد التعديل كأعباء تحمل خلال سنة 2011.

تصحيح الخطأ:

657		اعباء استثنائية للتسيير	256000,00	
	2815	اهتلاكات المنتجات التقنية		256000,00

4)عدمتسجيلعمليةتنازلسيارةتمعلىالحساب:

تم التنازل على سيارة خلال سنة 2010 ولكن لم يتم اعلام محاسب الشركة عن هذه العملية ،الشيء الذي أدى الى عدم اكتشاف هذه العملية من طرف محاسب الشركة لكون هذه العملية تمت على الحساب.

652		نواقص القيمة عن خروج اصول مثبتة غير مالية	96318,79	
28181		اهتلاك معدات النقل	1014752,32	
	28	معدات النقل		1111111,11
4672		الحسابات الاخرى المدينة على الاستثمار	840000,00	
	752	فوائض القيمة عن مخزونات الاصول غير المالية		840000,00

5)عدمترصيدقيمةتخصاحدالزبائن:

عند تتبع رصيد الحسابين ح /411 الزبائن وح/ 419 تسبيقات الزبائن، وجد هناك قيمة 1334209,84دج تتعلق بأحد الزبائن لكن لم يتم ترصيدها .

تصحيح الخطأ:

419		تسبيقات من الزبائن	1334209,84	
	411	زبائن		1334209,84

خلاصة:

بالرغم من أن تدقيق حسابات الشركة حديث بالنسبة لها، لكن بإمكانها أن تستفيد من كافة ما يرد بتقرير مدقق الحسابات.

نشير فقط إلى أن تقرير مدقق الحسابات في نهاية السنة المالية لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء و مواطن الغش و هذا كون عملية التدقيق الخارجي تكون مرة واحدة خلال السنة، لهذا يجب على مدير الشركة أن يبرمج و يضع في القريب العاجل نظام للرقابة الداخلية على مستوى الشركة حتى يقلل من فرص التلاعب إلى أكبر قدر ممكن.

الخاتمة :

تناولنا في بحثنا من خلال التحليل والاجابة عن الاشكالية المطروحة كما يمكن ما تم ذكره في ان معايير التدقيق الدولية نصت على مسؤولية مدقق الحسابات في الكشف عن الخطأ والغش، وهذا ما تم شرحه خلال تحليلنا الى معايير تخص المسؤولية .

ان تعيين مدقق حسابات اجباري على المؤسسات التجارية وبالتالي قبل البدا بعملية التدقيق عليه اجراء خطوات والمتمثلة في المعرفة الشاملة للمؤسسة موضوع التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفي الاخير اعداد التقرير وابداء رايه.

كما أن مهمة التدقيق تحتاج إلى توفر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبأنظمة المحاسبة المالية التي يقوم بفحصها انتقاليا من أجل إعطاء رأي فني محايد يوضح فيه الصورة الحقيقية للقوائم المالية إذا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي توصلنا الى النتائج المرتبطة بالفرضيات الموضوعة مسبقا :

- بالنسبة للفرضية الاولى:" تدقيق الحسابات هي عملية فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من سلامتها والحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية "من خلال بحثنا تبين لنا أن صحة الفرضية.
- بالنسبة للفرضية الثانية:" مدقق الحسابات لا يتحمل الا المسؤولية المدنية "، من خلال الفصل الثاني والعرض التفصيلي لمعايير التدقيق الدولية وعرض معايير المسؤولية تبين لنا أن الفرضية غير صحيحة حيث ان مدقق الحسابات يتحمل ثلاث مسؤوليات مدنية، قانونية و تأديبية.
- بالنسبة للفرضية الثالثة :" وفقا للمعيار 240 تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ والغش على عاتق الادارة " من خلال بحثنا وبعد قيامنا بعرض المعيار 240تبين لنا صحة الفرضية.

- بالنسبة للفرضية الرابعة :" تطبق شركة سرمبال اجراءات تدقيق الحسابات وفقا للمعيار 240" من خلال اجراءمقابلة مع مدقق حسابات الشركة وقيامنا بفحص سجلاتها وكشوفاتها المالية تبين لنا عمليات التدقيق في الشركة لا تراعي لمعايير التدقيق الدولية ، وبالتالي فان الفرضية غير صحيحة.

ومن جملة النتائج التي استخلصنها من الدراسة والاقتراحات نسردها كما يلي:

النتائج:

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع ، توصلنا الى نتائج تتعلق بالفرضيات الموضوعة في بداية البحث وقد ادت معالجة البحث الى النتائج التالية :

-مر التدقيق بعدة تطورات وعرف عدة مفاهيم إذن فهو علم قائم بذاته.

-ان مدقق الحسابات يتحمل ثلاث مسؤوليات مدنية ومسؤولية تأديبية وجزائية وهذا ما نص عليه المشرع في قانون01/10.

-ضرورة وجود التدقيق في الشركة مهما كان نوع نشاطها.

-ان التدقيق الجيد يؤدي إلى الارتقاء بفعالية الشركة.

-ان عملية التدقيق في شركة سرمبال تكون مرة واحدة خلال السنة وبصورة شكلية .

- عدم وجود نظام رقابة داخلية في شركة سرمبال يساعد على تطبيق المعيار 240.

- عدم تطبيق المعيار 240 في شركة سرمبال حيث ان جميع المعاملات مع حالات الاخطاء تعتبر عمليات تصحيح تسجيلات محاسبية.

التوصيات :

-الاهتمام بمهنة مدقق الحسابات من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من خلال اجراء تكوين مستمر وملتقيات ودورات تكوينية.

-ضرورةتطبيق نظام رقابة داخلي في المؤسسات يساعد على تطبيق معايير التدقيق الدولية.

-انشاء مدرسة متخصصة في تكوين مدققي الحسابات على المستوى الوطني للرفع من مستوى المدققين.

-محاولة توافق معايير التدقيق الدولية مع مهنة التدقيق في الجزائر.

-الاهتمام بعمل مدققي الحسابات عند اعداد التقارير التي يعدونها واخذها بعين الاعتبار ،من خلال مراقبتها من طرف جهة مسؤولة تكون وزارة المالية مثلا.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
مقدمة	أ–ج
الفصلالأول: عمومياتحولمهنةمدققالحسابات	01
المبحثالأول: ماهيةالتدقيق	03
المطلب1: التطورالتاريخيللتدقيق	03
المطلب2: تعريفالتدقيقواهدافه	06
المطلب3: انواعالتدقيق	08
المبحثالثاني: مهنةمدققالحسابات	12
المطلب1: مفهوممدققالحساباتوممارسةالمهنة	12
المطلب2: خصائصالسلوكالاخلاقيوالحقوقوالواجبات	13
المطلب3: الاستقلاليةوالاتعاب	16
المبحثالثالث: مسؤوليةمدققالحسابات	19
المطلب1: تطورمعنىالمسؤولية	19
المطلب2: انواعمسؤولياتمدققالحسابات	20
المطلب3: مسؤوليةالمدققتجاهالاخطاءوالغش	22
خلاصة الفصل	27
الفصلالثاني: مسؤوليةمدققالحساباتوفقمعاييرالتدقيقالدولية	28
المبحثالأول: ماهيةمعاييرالتدقيقالدولية	30
المطلب1: مفهوممعاييرالتدقيقوالهيئاتالمصدرةللمعايير	30
المطلب2: اهدافواهميةمعاييرالتدقيقالدولية	33
المطلب3: تقسيماتمعاييرالتدقيقالدولية	33

المبحثالثاني: المعاييرالدوليةلمسؤوليةالمدقق	36
المطلب1: الخطأوالغشISA240.	36
المطلب2: دراسةالقوانينواللوائحعندأداءعمليةالتدقيقللقوائمالمالية	38
المطلب3: توصيلأمورالتدقيقللأشخاصالمسؤولينعنالحكومة	40
المبحثالثالث: مسؤوليةالمدققفيدراسةالغشعندتدقيقالبياناتالمالية	42
المطلب1: مسؤوليةالادرةوالمدقق	42
المطلب2: مخاطرالتدقيقوالاجراءاتالمتبعةعندظهورها	44
المطلب3: ابلاغالمدققعنالغشوالخطأ	46
خلاصة الفصل	49
الفصلالثالث: دراسةحالة اجراءات التدقيق حسب المعيار 240فيشركةسرمبال	50
المبحثالأول: التعريفبشركةسرمباللصناعةالخزف.	52
المطلب1: تقديمعاملللشركة (شركةسرمباللصناعةالخزف).	52
المطلب2: الهيكلالتنظيميللشركة.	55
المطلب3: نشاطاتالشركةوأهدافها .	56
المبحثالثاني : الاجراءاتالعمليةلتدقيقحساباتشركةسرمبال حسب المعيار240.	58
المطلب1: مقدمةالتقرير	58
المطلب2: المصادقةعلىالحسابات	60
المطلب3: التقاريرالخاصة.	61
المطلب4: عرضالاخطاءالمكتشفةمنقبلالمدقق واجراءات تصحيحها.	64
خلاصة الفصل	66
الخاتمة	67
قائمة المرجع	
فهرسالدراسة	
فهرسالجداول والاشكال	
الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
الجدول رقم (1)	التطور التاريخي للمراجعة والتدقيق.	5
الجدول رقم (2)	الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2010.	62
الجدول رقم (3)	نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة	63

فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل رقم (1)	الهيكل التنظيمي للشركة	55

قائمة المراجع:

1 -المراجع العربية:

أ) الكتب:

1. أبو رقبة توفيق مصطفى، المصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، ط1، 1999 .
2. احمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2009 .
3. ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات ،الطبعة الرابعة ،دار النهضة العربية ،لبنان ،1996.
4. ألفين أريز وآخرون، مدخل متكامل في المراجعة، ترجمة، محمد محمد عبد القادر وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005.
5. امين السيد احمد لطفي ،معايير المراجعة والتاكيد الدولية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2008.
6. أنور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، دار جامعية،بيروت، لبنان، 1984.
7. توماس ويليامز،هنريامرسون، تر: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1991.
8. ثناء علي القباني ،مراجعة النظم تشغيل البيانات الالكترونية ،دار الجامعية ،الاسكندرية، مصر ،2009.
9. حسن يوسف القاضي، حسين احمد دحدوح ،عصام نعمة قريط ،اصول المراجعة، جامعة دمشق ،سوريا ،2008.
10. حسين احمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،مرجع الحسابات المتقدمة ،الجزء الاول ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الاردن ،2009.

11. حسين القاضي ،حسين دحدوح،اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية ،مؤسسة الوراق،عمان ،الاردن ،1999.

12. حماد طارق عبد العال،موسوعة معايير المراجعة ،الجزء 1، جامعة عين شمس ، الاسكندرية ،2004.

13. خالد امين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1998.

14. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980.

15. خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الاردن، ط1، 2000.

16. خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي ،علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي /الطبعة الاولى ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ،2009.

17. خالد راغب الخطيب و الخليل محمود الرفاعي ،الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998.

18. داود يوسف صبح ،تدقيق البيانات المالية ، الطبعة 2 ،دار المنشورات الحقوقية ،لبنان

19. رافت سلامة محمود ،احمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات،علم تدقيق الحسابات ،دار الميسرة للنشر والتوزيع ،عمان ،الاردن،2011.

20. رؤوف عبد المنعم حسين شادلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديث للطباعة والنشر، إسكندرية، 1999.

21. عبد الكريم علي الرمحي ،تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ،الطبعة الاولى ،من نشر المؤلف ،الاردن ،2002.

22. عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009 .

23. عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية، الأردن، 1994 .

24. عوادي مصطفى، زين يونس ،المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معابير المراجعة الدولية, مكنبة بن موسى السعيد, الوادي, الجزائر, 2010– 2001.

25. غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصرة ،دار الميسرة للنشر والتوزيع ،الاردن ، 2006.

26. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي, المراجعة وتدقيق الحسابات, ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،2003/2002 .

27. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005 .

28. محمد السيد الناغي، معايير الدولية للمراجعة، جامعة المنصورة، جامعة المنصورة، مصر، 2008 .

29. محمد بوتبن، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

30. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، المرجعة الخارجية، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 .

31. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

32. محمد فضل مسعد، خالد راغب لخطيب، دراسة المتعلقة في تدقيق الحسابات، دار المعرفة، الأردن .

33. محمود السيد الناجي ،دراسات هي المعايير الدولية للمراجعة ،تحليل واطار للتدقيق ،الطبعة الاولى ،مصر .

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

35. ويليام توماس، امرسون هنري، تر: أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1989 .

ب) الجرائد والمجلات

1. الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد42.
2. رافت حسين مطير ،آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات ،مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 13،العدد الأول ،عمان.

ج) الانترنت

1. http://www.almohsl.com/2009/05/fachtml.
2. http://www.sparra.com/pdf/iaudits/240.pdf.

2 - المراجع الاجنبية

1. Compagne national des commissaires aux comptes CNCC, France, 2007.

الملحق رقم :02

SARL TRAPEC

Registre :0122197/B/98 — Article Imp : 30137507150
Mle.Fiscal : 99630130052925 — C.B : 0040016740020484117 7
Siège Social : Zone d'Activité/Route de Biskra B.P 74 – TOUGGOURT

FACTURE

Bon de commande		Facture	
Numéro	Date	Numéro	Date
		003	20/03/2012

DESIGNATION DU CLIENT

S A RL CERAM BELLE

B P 272 GHEMAR W ELOUED

IDENTIFIANTS

R C : 97B 39/000542017
MF : 099739054201776
A I : 39060000026

Réf	Désoription	Quantité	Prix unitaire	Montant
001	Cat Emba 310*135*210 mm	39 000	14.11	550 290 00
Total H.T				550 290 00
T.V.A				93 549 30
Total T.T.C				643 839 30

شركة تحويل الطوب SARL TRAPEC ص.ب 74 تقرت الهاتف 029.67.00.41 029.67.47.84

Montant total en lettres Arrêtée la présente facture à la somme ci-contre:	*Six cent quarante trois mille huit cent trente neuf dinars et trente centimes*

شركة صناعة الخزف سرميال
B.P : 272
39400 GUEMAR
04
CERAM - BELLE

الملحق رقم :03

SARL TRAPEC

Registre :0122197/B/98 — Article Imp : 30137507150
Mle.Fiscal : 99630130052925 — C.B : 00400167400204841177
Siège Social : Zone d'Activité/Route de Biskra B.P 74 – TOUGGOURT

FACTURE

Bon de commande		Facture	
Numéro	Date	Numéro	Date
		003	20/03/2013

DESIGNATION DU CLIENT

S A RL CERAM BELLE

B P 272 GHEMAR W ELOUED

IDENTIFIANTS

R C : 97B 39/000542017
MF : 099739054201776
A I : 39060000026

Réf	Désignation	Quantité	Prix unitaire	Montant
001	Cat Emba 310*135*210 mm	39 000	14.11	550 290 00
Total H.T				550 290 00
T.V.A				93 549 30
Total T.T.C				643 839 30

Montant total en lettres Arrêtée la présente facture à la somme ci-contre:	***Six cent quarante trois mille huit cent trente neuf dinars et trente centimes***

شركة صناعة الخزف سرميال
B.P : 272
39400 GUEMAR
04
CERAM - BELLE

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التجارة

المركز الوطني للسجل التجاري

C.N.R.C

مستخرج السجل التجاري

معدل

شخص معنوي

رقم التسجيل : 97 ب 0542017 00 39

تاريخ التسجيل في السجل التجاري : 28/02/2012

العقوبات التي يتعرض لها الخاضع للقيد في حالة مخالفة أحكام القانون رقم 08.04 المؤرخ في 14 غشت سنة 2004 و المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية.

طبقا لأحكام المواد 31، 32، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 39، 10 و11 من القانون المذكور أعلاه، يعاقب بغرامة من 5.000 الى 5.000.000 دج و/أو الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنة (1) كل من :

- يمارس نشاطا تجاريا قارا أو غير قار دون التسجيل في السجل التجاري؛
- يدلي بتصريحات غير صحيحة أو يدلي بمعلومات غير كاملة بهدف التسجيل في السجل التجاري؛
- يمارس نشاطا تجاريا قارا دون حيازة محل تجاري؛
- يمارس نشاطا أو مهنة مقننة خاضعة للتسجيل في السجل التجاري دون تقديم الرخصة أو الإعتماد المطلوبين؛
- يمارس تجارة خارجة عن موضوع السجل التجاري؛
- لم يشهر البيانات القانونية المنصوص عليها في المواد 11، 12، 14 و15 من القانون المذكور أعلاه؛
- يقلد أو يزور مستخرج السجل التجاري أو الوثائق المرتبطة به؛
- لم يعدل بيانات مستخرج السجل التجاري في الأجال القانونية؛
- يمنع وكالة لممارسة نشاط تجاري بإسم صاحب السجل التجاري بإستثناء الزوج، الأصول والفروع من الدرجة الأولى.

ملاحظة :

" لا يعفي التسجيل في السجل التجاري التاجر من الإلتزامات التي تقع على عاتقه خلال ممارسة أنشطته، لا سيما عندما تكون هذه النشاطات موضوع تنظيم خاص".

إمضاء الخاضع للتعديل
او ممثله الشرعي

SARL. CERAM - Belle
شركة صناعة الخزف
Ghamra CNE GUEMAR BP.N° 272
39400 El-Oued Tel: 032. 20. 15. 44

إمضاء المأمور

التاريخ : 28 فيفري 2012

الرقم التسلسلي : 7052265

شركة صناعة الخزف "سرمبال"
B.P : 272
39400 GUEMAR
04
CERAM - BELLE

الملحق رقم:04

الملحق رقم:05

عنوان الشركة أو تسميتها : شركة صناعة الخزف سرمبال ذ م م

الشكل القانوني : شركة ذات المسئولية المحدودة

عنوان مقر الشركة : المنطقة الصناعية قمار قمار

ولاية التواجد : الوادي

مبلغ رأسمال الشركة: 135 000 000,00 د ج

تاريخ بداية النشاط : 02/12/1987

ملكية القاعدة التجارية : شركة صناعة الخزف سرمبال ذ م م

ملكية المحل التجاري : شركة صناعة الخزف سرمبال ذ م م

عدد المؤسسات الثانوية :

الممثل أو الممثلون الشرعيون

الإسم و اللقب	تاريخ و مكان الميلاد	العنوان	الصفة	الجنسية
رزاق بعرة العربي	09/08/1968 عنابة	عنابة	مسير شريك	جزائرية
رزاق بعرة عنتر	14/05/1967 عنابة	عنابة	مساعد مسير شريك	جزائرية

قطاع النشاط	الإنتاج الصناعي
رمز أو رموز النشاط	النشاط أو الأنشطة الممارسة
109109	الإنتاج الصناعي للمنتجات الخزفية غير الصحية ، للصناعة والبناء ********** **********

الملحق رقم :06

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
الديوان الوطني للإحصائيات

الفهرس الوطني للأعوان الإقتصاديين والإجتماعيين

مرسوم تنفيذي رقم ٩٧-٣٩٦ مؤرخ في ٢٦ جمادى الثانية عام ١٤١٨ الموافق ل ٢٨ أكتوبر ١٩٩٧، يتعلق برقم التعريف الإحصائي (ر ت إ) ويتضمن إنشاء الفهرس الوطني للأعوان الإقتصاديين و الإجتماعيين.

ن المعلومات المضمنة في هذا الملف محوطة بالسر الإحصائي (مرسوم تشريعي رقم ٩٤-١١ مؤرخ في ١٣ جانفي ١٩٩٤ المتعلق بالمنظومة الإحصائية)

الشعار بالتعريف

عرف مؤسستكم برقم التعريف الإحصائي (ر ت إ)

0 987 3906 00775 15

هذا الرقم يستعمل في كل المراسلات مع الأجهزة الإدارية

الإسم أو العنوان التجاري: SARL CERAM BEL

الشعار التجاري: SARL CERAM BEL

عنوان المقر الاجتماعي: ZIN GUEMAR

بلدية: GUEMAR — الرمز: 06

ولاية: EL-OUED — الرمز: 39

رقم السجل التجاري: 97B0542017

النشاط الرئيسي: Fabrication d'articles c éramiques à usage domestique ou

الرمز: 2621

وتم التأشير في التاريخ

شركة صناعة الخزف سرميال
B.P : 272
39400 GUEMAR
04
CERAM - BELLE

في حالة عدم الموافقة مع احدى خانات هذا الإشعار، يرجى إعادة إرساله مع التصحيحات الى العنوان التالي:
الديوان الوطني للإحصائيات، ٨ و ١٠ شارع المسجد الجزائر، ص.ب ٢٠٢ قرقات بوسعد الجزائر
الهاتف: (٠٢١) ٦٣-٩٩-٧٦/٦٣-٩٩-٧٥/٦٣-٩٩-٧٤ الفاكس: (٠٢١) ٦٣-٠٩-٥٥ لألكس: ١٩٠٥٥
E-MAIL : ONS@ONSSIEGE.ONS.DZ SITE WEB: WWW.ONS.DZ

الملحق رقم :07

♣ FICHE TECHNIQUE ♣

Dénomination : **CERAM-Belle**

Raison sociale : **SARL** (*Société à responsabilité limitée*)

Adresse : *GHAMRA Commune de Guémar B.P. N° 272 39400 Guémar*

Téléphones : *(032) 20 15 44 – (020) 94 39 50* Fax : *(032) 20 14 44*

Agrément : *OSCIP 1987*

Activité : *Production de céramique*

Registre de commerce : *97. B. 0542017* Date : *02 Décembre 1987*

Capital social : *135.000.000.00 DA*

Gérant : *Monsieur REZZAG-BARA Larbi*

Origine des équipements : *Espagne - Allemagne*

Capacité de production installée : *1.500 M2 jour*

Début de montage de l'unité : *Septembre 1989*

Début de la production : *Février 1991*

Emplois existants : *86*

Terrain d'assiette :

- **Usine** : 200 m x 100 m = 20.000 m2
  Dont : 5.458 m2 couverte
- **Administration /Hangar Stock/Logements** : 5.500 m2
  Dont : 1.396 m2 couverte

SARL CERAM-BeL
GUEMAR

الملحق رقم :08

ORGANIGRAMME

GERANT

AFFAIRES GENERALES	- Secrétariat - Gestion mobilier et immobilier - Entretien locaux - Gardiennage - Transport personnel

Directeur Administration Gle	Directeur Technique				Directeur Commercial
	PRODUCTION			MAINTENANCE	
	Chef de service			Chef de service	
- Gestion du personnel - Approvisionnements extérieurs et achats locaux - Comptabilité - Démarcheur - Magasinier Stocks et P.R.	Manutention et levage	- Chefs d'équipe	- Laborantin	- Gestion magasin annexe P.R. - Graisseur - Mécaniciens - Soudeur - Electromécaniciens - Electricien bâtiment - Bobineur - Tourneur - Fraiseur	- Responsable commercial - Responsable Marketing et contrôle qualité - Manutentionnaires
	- Conducteurs d'engins	BISCUIT - Chamotte - Préparation des argiles - Agent Presse - Sortie séchoir - Entrée four - Sortie four	EMAILLAGE - Entrée ligne - Cloche - Machines Sérigraphie - Entrée four - Sortie four - Préparation emballage	- Aide laborantin - Manoeuvre	