جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم

التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة مقدمة من طرف:

الدكتور

عمر علي عبد الصّمد

محاضرات في
التدقيق المحاسبي

مقدمة لطلبة اللّيسانس والماستر في تخصصات مالية ومحاسبة، محاسبة، مالية المؤسسة.

2018/2017

الفهرس

فهرس المحتويات

المقرر الدراسي..... A
فهرس المحتويات ..... I-V
المـقـدمـــة..... أ-ج

الفصل الأول: مدخل لدراسة التدقيق في بيئة الأعمال

أهداف الفصل..... 02
تمهيد 02
1- تحديد المصطلحات 02
2-نشأة وتطور التدقيق في بيئة الأعمال..... 03
3- تعريف التدقيق في بيئة الأعمال..... 05
4- أنواع التدقيق في بيئة الأعمال..... 05
خلاصة..... 10
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 10

الفصل الثاني: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

أهداف الفصل..... 15
تمهيد 15
1- تعريف الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي..... 15
2- أسباب ظهور وتطور التدقيق المحاسبي..... 15
3- تعريف التدقيق المحاسبي..... 20
4- أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي..... 23
5- فروض ومبادئ التدقيق المحاسبي..... 25
خلاصة..... 27
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 28

الفصل الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

أهداف الفصل..... 37
تمهيد 37
1- تعريف معايير التدقيق المحاسبي..... 37
2-أهمية وأهداف معايير التدقيق المحاسبي..... 37
3-معايير التدقيق المقبولة عموماً..... 38
4-معايير التدقيق الدولية..... 45
5-معايير التدقيق الجزائرية..... 49
خلاصة..... 50
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 50

الفصل الرابع: مراحل التدقيق المحاسبي الخارجي

(المرحلة الأولى: قبول المهمة، المرحلة الثانية: أخذ معرفة عامة حول المؤسسة)

أهداف الفصل..... 57
تمهيد..... 57
1- كيفية قبول المهمة وتعيين المدقق الخارجي..... 57
2- إبرام العقد..... 58
3- أخذ معرفة عامة حول المؤسسة..... 64
4- أوراق العمل..... 66
خلاصة..... 76
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 76

الفصل الخامس: مراحل التدقيق المحاسبي الخارجي

(المرحلة الثالثة: تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية)

أهداف الفصل..... 80
تمهيد 80
1-ماهية نظام الرقابة الداخلية..... 80

2-المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية..... 82
3-أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 85
4-مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 88
خلاصة..... 92
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 92

الفصل السادس: مراحل التدقيق المحاسبي الخارجي

(المرحلة الرابعة: فحص الحسابات)

أهداف الفصل..... 97
تمهيد 97
1- وسائل وأدلة فحص الحسابات..... 97
2- كيفية فحص الحسابات..... 106
3- مراحل فحص الحسابات..... 194
خلاصة..... 198
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 198

الفصل السابع: مراحل التدقيق المحاسبي الخارجي

(المرحلة الخامسة: تقرير المدقق الخارجي)

أهداف الفصل..... 205
تمهيد 205
1-تقرير الاتصال لمجلس الإدارة 205
2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية..... 206
3- المراجعات والمعلومات الخاصة..... 209
4- التقارير الخاصة 210
خلاصة..... 223
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 223

الفصل الثامن: التدقيق الداخلي

أهداف الفصل..... 227
تمهيد 227
1- تطور مفهوم التدقيق الداخلي..... 227
2- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي..... 230
3- الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي..... 234
4- الجوانب التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي..... 236
خلاصة..... 245
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 245

الفصل التاسع: التدقيق الإداري

أهداف الفصل..... 254
تمهيد 254
1- طبيعة التدقيق الإداري..... 254
2- الممارسون للتدقيق الإداري..... 259
3- مصادر المعايير المستخدمة في التدقيق الإداري..... 260
4- معايير ومراحل تنفيذ التدقيق الإداري..... 261
خلاصة..... 267
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 267

الفصل العاشر: التدقيق المحاسبي في الجزائر

أهداف الفصل..... 275
تمهيد 275
1- التدقيق الخارجي في الجزائر قبل الإصلاحات..... 275
2- التدقيق الخارجي في الجزائر بعد الإصلاحات..... 277
3- التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل قانون 10-01..... 278
4- تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..... 279

5- مسؤوليات المدقق الخارجي..... 288
6- الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..... 289
خلاصة..... 292
أسئلة ودراسة حالات الفصل..... 292
الخاتمة..... 297
المراجع..... 299

المقدمة

أول ما اعتمدت عليه المؤسسات الاقتصادية عند ظهورها كانت المحاسبة المالية باعتبارها ضرورة حتمية لتنظيم العمليات التجارية التي تقوم بها من خلال تقييدها في دفاترها وحساباتها.

لكن ظهور الثورة الصناعية أدى إلى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وزيادة وتوسع نشاطها حيث نتج عنه انفصال الملكية عن التسيير وظهور التعارض في المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة والتي تظهر أساسا بين ملاكها ومسيريها، ومن هنا برزت الحاجة لطرف خارجي مستقل يضفي الشرعية والصدق على حسابات المؤسسة والموجودة في قالب القوائم المالية والتي كانت في الأساس عبارة عن عمليات مالية قامت بها إدارة المؤسسة وهذا ما يطلق عليه بمهنة التدقيق المحاسبي.

حيث أصبحت هذه الأخيرة مهنة رئيسية تحتاج لها غالبية هذه المؤسسات، و خاصة بعد ظهور شركات المساهمة التي تطلبت ضرورة إيجاد وسائل لحماية مصالح المساهمين والحفاظ على حقوقهم و تقييم تصرفات الإدارة، كما أنها تعتبر مهمة لمتعاملين من خارج المؤسسة، فمثلا نجد أن المقرضين والمستثمرين يقومون بتجميع حقائق ومعلومات تتعلق بماضي الشركات، و ذلك قبل اتخاذ أي قرار خاص بإقراضها أو الاستثمار فيها. واغلب الحقائق التي يحتاجها المقرضون و المستثمرون الجدد تكون متضمنة في القوائم المالية المنشورة و التي تبين أحداثا ماضية لمبدأ التكلفة أحد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولذلك فإن مهمة التصديق عن هذه القوائم تكون من طرف شخص ثالث محايد و مستقل عن المؤسسة، و هو المراجع الخارجي، و هذا حتى تزيد من ثقة مستخدميها بالبيانات والمعلومات المتضمنة بها.فهي مهنة مستقلة بذاتها لأنها تتطلب نوعا من التعليم المتخصص والتدريب المنظم، وقد توافرت لها كل هذه المقومات من أجل زيادة ثقة المجتمع المالي بخدماتها.

إلاّ أنه في العقود القليلة الماضية شهد العالم العديد من الأزمات المالية والانهيارات المؤسساتية والتي حدثت في الكثير من المؤسسات وخاصة في الدول المتقدمة، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، وأزمة شركة Ernon في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وكذلك أزمة شركة Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002، هذا ما أدى إلى زعزعة ثقة أصحاب المصالح بمهنة المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى زيادة الاهتمام لهما من خلال التركيز على متطلبات حوكمة المؤسسات من أجل تحسين أساليب الرقابة والتسيير حماية لحقوق ومصالح الأطراف ذات العلاقة.

حيث تحاول دول عدة وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية تشريع وإصدار قوانين وسياسات محاسبية جديدة للسيطرة على الإدارة بشكل أكبر من السابق، لضمان عدم تكرار ما حدث وللحد من التلاعبات الخطيرة التي إن لم يتم السيطرة عليها فستؤدي إلى مشاكل محاسبية أخرى، حيث قام المشرع الأمريكي بإصدار عدد من القوانين التي ركزت وبحثت غالبيتها في موضوع حوكمة المؤسسات ولعل أهمها صدور قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 من قبل الحكومة الأمريكية والذي أحدث تغييرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص من خلال التركيز على آليات الحوكمة والعلاقة

التفاعلية بينهم بما يساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وطرق الإفصاح تحقيقاً لمصالح الأطراف ذات العلاقة.

لهذا الغرض تأتي هذه المطبوعة متضمنة مجموعة من المحاضرات حول التدقيق المحاسبي، مدعمة بمجموعة من الأسئلة للمناقشة ودراسة حالات مع الحلول، وهي موجهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة لقسم العلوم التجارية.

ومن أجل الإلمام بالموضوع، وتماشياً مع المقرر الدراسي الوزاري والحجم الساعي المحدد بحصة واحدة خلال سداسي واحد، تم تقسيم المطبوعة لمجموعة من الفصول كما يلي:

الفصل الأول: يعتبر هذا الفصل كتمهيد لدراسة التدقيق المحاسبي، حيث قمنا بتبيين مصطلح التدقيق والمصطلحات ذات العالقة معه، كما تطرقنا إلى التطور التاريخي للتدقيق في بيئة الأعمال مع تقديم تعريف له، وتبيين أنواع التدقيق، ثم استخراج نوع التدقيق المحاسبي والذي هو موضوع الدراسة.

الفصل الثاني: تناول في هذا الفصل الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي من خلال التطرق إلى تعريفه، أهميته والى مكوناته من خلال دراسة خصائص التدقيق المحاسبي، أهميته، أهدافه والى فروضه ومبادئه.

الفصل الثالث: تطرقنا في هذا الفصل إلى معايير التدقيق المحاسبي من خلال تقديم تعريف لها، أهميتها، أهدافها، ثم دراسة أولى أنواع هذه المعايير والمتمثلة في معايير التدقيق المقبولة عموماً، وتطرقنا الى معايير التدقيق الدولية والى معايير التدقيق الجزائرية.

الفصل الرابع: عالج هذا الفصل مراحل التدقيق المحاسبي من خلال البدء بتبيين كيفية تعيين المدقق والاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان في ذلك، ثم تطرقنا الى كيفية أخذ معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق بمراحلها الفرعية والتي تنتهي بالتخطيط للمهمة.

الفصل الخامس: تناول هذا الفصل المرحلة الثالثة من مراحل التدقيق والمتمثلة في كيفية تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق، حيث تناولنا ماهية هذا النظام من خلال دراسة التطور التاريخي له، تعريفه، أهميته،

أهدافه وتبيين مكوناته، ثم قمنا بدراسة مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل التي يستعملها المدقق في ذلك.

الفصل السادس: عالج هذا الفصل المرحلة الرابعة من مراحل التدقيق والمتمثلة في فحص حسابات المؤسسة، حيث قمنا بتبيين وسائل فحص حسابات المؤسسة، وكيفية فحص كل حساب من خلال دراسة جميع حسابات النظام المالي المحاسبي وهذا نعرض مضمون الحساب وكيفية سيره وفق النظام المحاسبي المالي ثم في الأخير تطرقنا إلى مراحل فحص الحسابات.

الفصل السابع: تناول هذا الفصل المرحلة الخامسة والأخيرة من مراحل التدقيق المحاسبي والمتمثلة في التقرير، حيث تطرقنا إلى أهم التقارير التي يعدها مدقق الحسابات (محافظ الحسابات) وفق القوانين الجزائرية، مع تقديم فحوى ومضمون كل تقرير والجهة التي يقدم اليها.

الفصل الثامن: عالج هذا الفصل التدقيق الداخلي باعتباره من أهم أنواع التدقيق في بيئة الأعمال، وللعلاقة التي تربطه مع التدقيق المحاسبي، من خلال تبيين التطور التاريخي له، الاتجاهات الحديثة فيه، مع تبيين المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وميثاق أخلاقيات المهنة.

الفصل التاسع: عالج هذا الفصل التدقيق الإداري باعتباره امتداد للتدقيق المحاسبي وللعالقة التي تربطه مع التدقيق الداخلي والخارجي، حيث تم تبيين أسباب ظهوره وتطوره التاريخي، الأشخاص الممارسة له، ودراسة مصادر المعايير التي يعتمد عليها في ممارسة مهامه، ومعايير مراحل تنفيذ عمله.

الفصل العاشر: قمنا بمعالجة التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي في الجزائر وهذا قبل صدور قانون 08/91 أي قبل الإصلاحات، وبعد صدور هذا القانون إلى غاية صدور قانون 01/10، وتبيين ما ترتب عن صدور هذا القانون، كما تم دراسة الجوانب التنظيمية للمهنة في الجزائر، المنظمات المهنية التي تشرف على المهنة، وتبيين المسؤوليات التي قد يقع فيها مدقق الحسابات (محافظ الحسابات) والجزاءات التي يترتب عنها.

الفصل الأول:

مدخل لدراسة التدقيق المحاسبي

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ معرفة أصل كلمة التدقيق والتفريق بينها وبين المصطلحات المتقاربة معها (المراجعة، الرقابة)
- ✓ معرفة المرتكزات التي يرتكز عليها التدقيق في بيئة الأعمال.
- ✓ تكوين فكرة عن التطور التاريخي للتدقيق في بيئة الأعمال.
- ✓ معرفة العوامل التي تؤثر في الطلب على التدقيق.
- ✓ تكوين صورة عن أنواع التدقيق في بيئة الأعمال ومكانة التدقيق المحاسبي منها.

تمهيد:

يعتبر هذا الفصل كتمهيد لدراسة موضوع التدقيق المحاسبي وهذا من خلال محاولة تبيين كيفية ظهور التدقيق في بيئة الأعمال وتطوره التاريخي، وسنعرض فيه بعض المصطلحات المستخدمة في مجال التدقيق، بهدف تحديد الإطار العام للموضوع ككل وتحديد جوانبه المختلفة بالإضافة إلى التقسيمات المختلفة له.

1- تحديد المصطلحات

من معجم اللغة العربية يمكن تبيين الفروقات بين مصطلح التدقيق، التدقيق والرقابة كما يلي:

1-1- التدقيق[1]: مصدر دَقَّقَ

دَقَّقَ: فعل، دقَّقَ، دقَّقَ في يُدقِّق، تدقيقًا، فهو مُدَقِّق، والمفعول مُدَقَّق.

دقَّق في الشَّيءِ: استعمل الدِّقَّة، أنعم النظرَ فيه، محَّص

دَقَّقَ الشيءَ: أَنْعَمَ دَقَّهُ

دقَّق الشَّيءَ: بالغ في دَقِّه وسَحْقه، صيّره دقيقًا، أنعم دقّه

دقَّق النَّظرَ في كذا: درسَه بانتباه وعناية

دَقَّقَ في الحِسابِ: أَمْعَنَ فيهِ النَّظَرَ لِيَكونَ خالِياً مِنَ الخَطَأِ

1-2- التدقيق: مصدر رَاجَعَ

راجَعَ: فعل راجَعَ يُراجع، مراجعة، فهو يراجع، والمفعول مراجع

مراجعة كِتَابٍ: إِعَادَةُ النَّظَرِ فِيهِ، تَصْحِيحُهُ

مراجعة: مصدر راجَعَ.

1-3- الرقابة: مصدر رقَبَ

رَقّابة: اسم.

الرَّقابة: القيام بالمراقبة والإشراف على عمل.

الرَّقابة الإداريَّة: مراقبة الإدارة للتأكُّد من مطابقة تصرُّفاتها للقانون، وذلك بناءً على طلب الأفراد أومن تلقاء نفسها

من خلال ما سبق وفي بيئة الأعمال فإن الرقابة مصطلح شامل يستعمل فيه العديد من الأدوات من بينها التدقيق والمراجعة، كما أنّ مصطلح التدقيق هو المصطلح الأصح للتعبير عن الموضوع الذي نحن بصدد دراسته ويستعمل التدقيق كأداة للقيام بمهامه كما سنرى فيما بعد.

2- نشأة وتطور التدقيق في بيئة الأعمال

نشأت وتطورت مهنة التدقيق نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل، الجماعات وأصحاب رؤوس الأموال والحكومات، على الذين يتولون عمليات التحصيل، الدفع وتخزين الموارد نيابة عنهم.

2-1-أصل كلمة تدقيق

أصل كلمة التدقيق مشتق من الكلمة اللاتينية (Audire) أي الاستماع، حيث أن المدقق يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى التدقيق والتفتيش ولقد ظل التدقيق في تطور مستمر متأثر بالعديد من التغيرات كطبيعة النظام الاقتصادي، أنواع الملكية، أحجام المؤسسات وتعدد عملياتها ومدى تغيّرها، وأصبح الأمر يتطلب عملية الفحص بالإضافة إلى التحقق ثم أصبحت الحاجة للتقرير حتى وصلت عملية التدقيق إلى مكوناتها الرئيسية في الوقت الحاضر.

2-2-التطور التاريخي للتدقيق

كان التطور التاريخي للتدقيق نتيجة لتطور أهدافه، إلى جانب البحوث المتواصلة نظرياً وعملياً، بغية تكييفه مع التطورات الكبرى التي عرفتها والتي لا تزال تشهدها حركة التجارة العالمية عامةً والمؤسسة الاقتصادية خاصة. ويمكن ادراج أهم المراحل التي شهدها التدقيق كما يلي:

- الفترة ما قبل 1500 م

يمكن رد جذور التدقيق إلى زمن بعيد، حيث اهتم التدقيق في تلك المرحلة من الزمن بأن يستمع المدقق إلى الحقائق، حيث استعملها الملوك، رجال الدين في الكنيسة، الأباطرة، الحكام للحفاظ على الثروة ومعاقبة القائمين بأعمال السرقة والاختلاسات، حيث كانت تتم من طرف رجال الدين وكتاب. فكانت الحكومات الرومانية في القرون السابقة تلزم الأشخاص بدراسة كيفية صرف أموال المملكة ثم يعرضون تقاريرهم أمام لجنة من المدققين، فيبدون رأيهم حول كيفية صرف هذه الأموال[2]، وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ظهرت الحاجة إلى عملية التدقيق، خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المدققين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر. وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المدققين لتدقيق الحسابات الحكومية. ولقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة: "هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية"[3]، كما كانت عملية التدقيق تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

- الفترة مابين 1500 م – 1850 م

انتشرت التجارة في أوروبا وخاصة ايطاليا خلال هذه الحقبة، وظهرت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية فظهر نظام القيد المزدوج وأمكن تسجيل العمليات التجارية تسجيلا منظما ومقاسا قياسا قيميا، وتطور هدف التدقيق في أن يتلافى الأخطاء والتلاعب ويكتشفها بطريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيل في الدفاتر والسجلات. كما حدثت بعض التغيرات بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمدققين، ونتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من التدقيق الداخلي على عمليات المشروع. والجدير بالذكر هو أن هذه الفترة شهدت ميلاد أول منظمة[4].

- الفترة مابين 1850م – 1905م

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا خاصة مع ظهور شركات المساهمة، مما أدى إلى انفصال نهائي بين الملكية والإدارة، فزاد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القيمين على ممتلكاتهم، كل هذا أدى إلى اللجوء للتدقيق الخارجي كأداة رقابة، وقد عزز ذلك –لاسيما في المملكة المتحدة – صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي ينص بين مواده على ضرورة تدقيق شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المدققون زيادة الاهتمام بمدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء والغش[5].

- الفترة مابين 1905 م– 1960م

أصبح الهدف الرئيسي في هذه الفترة هو التأكد من صحة وعدالة المركز المالي وأصبح اكتشاف ومنع الخطأ هدفا فرعيا مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب التدقيق من التدقيق التفصيلي إلى استخدام العينات وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية[6].

- الفترة ما بعد 1960 إلى يومنا هذا

تأكد في هذه المرحلة ما يلي:

- ✓ الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية.
- ✓ زاد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات.
- ✓ زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والأزمات الناتجة عن الفساد والرشوة وسوء التسيير، وظهر ما يسمى بمصطلح "**حوكمة الشركات**"* حيث اعتبرت التدقيق من بين آليات تطبيقه.

✓الاهتمام بجودة التدقيق والرقابة عليها.

من خلال ما سبق نستنتج أن التدقيق المالي يعتبر أقدم وأوّل نوع من أنواع التدقيق في بيئة الأعمال، كما أنه ساهم في ظهور أنواع جديدة للتدقيق يعالج كل منها بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع.

3- تعريف التدقيق في بيئة الأعمال

من خلال معرفة التطور التاريخي للتدقيق في بيئة الأعمال نجد أن الوظائف الأساسية للمدقق تتمثل في الفحص، التحقيق والتقرير.

فالتدقيق في بيئة الأعمال هو عبارة عن فحص انتقادي يسمح بالتحقق من المعلومات والعمليات والنظم التي أنتجتها من أجل إبداء رأي فني محايد تحقيقا لأهداف معينة.

4- أنواع التدقيق في بيئة الأعمال

4-1- من زاوية الإلزام القانوني

تقوم هذه الزاوية على درجة الإلزام القانوني للقيام بعملية التدقيق، فهناك من المؤسسات من هي مجبرة على هذه التدقيق وهناك من هي غير مجبرة على ذلك، في إطار الذي سبق نميز بين نوعين من التدقيق في هذا البند.

- التدقيق الإلزامي.
- التدقيق الاختياري.

4-1-1- التدقيق الإلزامي

هي التدقيق التي يلزم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به وما تمليه المعايير المؤطرة لهذه التدقيق، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق.

4-1-2-التدقيق الاختياري

هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة. إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

4-2- من زاوية نطاق التدقيق

يعتبر نطاق التدقيق من بين أهم المحددات لطبيعة التدقيق الواجب اعتمادها، ففي هذا النطاق يمكن أن نتصور النوعين التاليين:

- التدقيق الكامل.

- التدقيق الجزئي.

4-2-1- التدقيق الكامل

في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيلها للواقع الفعلي لها. في ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجمها وتعدد عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المدقق بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات بما يعكس مسؤولية المدقق على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته.

نشير في الأخير إلى أن إتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية، لاعتبار أن تحديد كمية الاختبارات وحجم العينة يعتمد على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

4-2-2- التدقيق الجزئي

تعتبر التدقيق الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في التدقيق الخارجية غير القانونية، إذ تتمثل في توجيه المدقق الخارجي إلى تدقيق عنصر معين من مجموع العناصر، كتدقيق النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها. يعود سبب انتشار هذا النوع إلى تزايد الشكوك في بنود معينة دون غيرها.

تبعا لما سبق، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من التدقيق بالعناصر الآتية:

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق.
- إبراء ذمة المدقق من القصور والإهمال في تدقيق بند لم يعهد إليه.
- حصر مسؤولية المدقق في مجال التدقيق أوفي البند المعهود إليه.

4-3- من زاوية توقيت التدقيق

نميز في هذه الزاوية بين نوعين من التدقيق، هما التدقيق المستمرة والتي هي غير محدودة بالوقت والتدقيق النهائية والتي هي محدودة بالوقت وعادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك سنتطرق إلى النوعين التاليين من التدقيق والناجمين عن هذه الزاوية في الآتي:

- التدقيق المستمر.
- التدقيق النهائي.

4-3-1- 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 إلى الإمكانات المتاحة.

4-3-2- التدقيق النهائي

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة، ليقوم المدقق بعدها بإجراء الاختبارات والفحوص الضرورية وفق ما ينص عليه الإطار المرجعي للتدقيق، ليتمكن من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

4-4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس، لذلك بات من الضروري وجود نوعين من التدقيق يتعلق الأول بتدقيق كل العمليات والمستندات والبيانات وطريقة تجهيزها وتعتبر تدقيق شاملة، ويتعلق الثاني منها بتدقيق اختباريه تستند على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد فحصها، لذا سنميز بين هذين النوعين من التدقيق في الآتي:

- التدقيق الشامل.
- التدقيق الاختباري.

4-4-1- التدقيق شامل

تعتبر التدقيق الشاملة نوعا تفصيليا، إذ يقوم المدقق في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية ومسار المعالجة. الواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى عنصر معين وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المدقق وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق والبند أوجميع البنود المراد تدقيقها.

4-4-2- التدقيق الاختباري

يستند هذا النوع على اختبار جزء من مفردات المجتمع الإحصائي ثم تعميم نتائج هذا الاختبار على كل أو مجموع المفردات (المجتمع). بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات التي تصعب فيها التدقيق الشاملة لكل العمليات. لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق.

في الأخير نشير إلى بعض الصعوبات التي تمنع تعبير وتمثيل الحكم الصادر عن تدقيق العينة لمفردات المجتمع في الآتي[7]:

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل.

- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختبار العينة.
- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

4-5-حسب طبيعة التدقيق

4-5-1- التدقيق المالي

التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.

4-5-2-التدقيق الإداري

عبارة عن أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو أحد الأقسام أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام المواد البشرية والمادية وذلك بقصد ترشيد قرارات المؤسسة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤوليتها بكفاءة وفعالية[8].

من هذا التعريف نستنتج أن نطاق تدقيق العمليات يختلف عن نطاق الأنواع الأخرى للتدقيق، حيث تشمل نطاق تدقيق العمليات على النقاط التالية:

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو أحد أقسامها.
- اختبار الخطط والسياسات المنتهجة.
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

4-5-3- التدقيق الجبائي

في هذا النوع من التدقيق نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعميلة التدقيق الجبائية:

- تدقيق تقوم بها مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على تدقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.
- أما النوع الثاني من التدقيق الجبائية فهو التدقيق التي تقوم المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، فهي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة إذ تعمل على تكليف إما جهة خارجية أوجهة داخلية، خلية التدقيق الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المدقق بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

4-5-4- التدقيق الاجتماعي

هي عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه، ومدى مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع، ذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع التدقيق[9]

4-5-5- تدقيق الإعلام الآلي

وهي التدقيق التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر هنا هوتدقيق الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، قيم تدقيق البرامج التسييرية المستخدمة والبرامج الخبيرة، وبرامج دعم القرار.

4-5-6- التدقيق الإستراتيجي

ويدرس هذا النوع تدقيق الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض، رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

4-5-7- تدقيق الجودة

هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم انجازها بفعالية.

أما مدقق الجودة هو شخص مؤهل يعمل على تدقيق نظام الجودة في المؤسسة وهذا وفقا لمعيار (ISO 10011 تدقيق الجودة)، ويعمل على تدقيق إدارة الجودة وضمان الجودة وهذا وفقا لمعيار (ISO 9000 تسيير الجودة)، إن الهدف من هذا الفحص هوالتحقق من أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لا.

4-5-8- التدقيق البيئي

قام معهد المدققين الداخليين بتعريف التدقيق البيئية على أنها جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية

ويمكن الإشارة إلى أن التدقيق الداخلية –بشكلها الحالي– تقوم بجميع الأنواع السابقة فهي عبارة عن أداة للرقابة الداخلية الشاملة لجميع الأقسام والعمليات بالمؤسسة، فهي تغطي العديد من النواحي مثل التدقيق المالية، تدقيق الجودة، القيام بالتدقيق البيئية...الخ، إضافة إلى تقديم الاستشارات والتوجيهات وكذا متابعة مدى التزام المؤسسة بتطبيقها لحوكمة المؤسسات. وهذا ما سنحاول دراسته في المباحث الموالية.

خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى مدخل لدراسة التدقيق المحاسبي، حيث حاولنا تمهيد الطريق لدارس موضوع التدقيق المحاسبي من خلال توضيح المصطلحات المرتبطة به ومعرفة التطور التاريخي للتدقيق وتبيين أهم أنواع التدقيق حتى يمكن لنا تحديد موقع التدقيق المحاسبي والذي سوف يعنى بالدراسة في الفصول المقبلة.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- ما هي أولى أنواع التدقيق التي ظهرت في بيئة الأعمال؟ ولماذا؟

2- ما هي أسباب ظهور الأنواع الأخرى من التدقيق؟

3- كيف أثر التدقيق المحاسبي على الأنواع الأخرى للتدقيق؟

دراسة حالات

الحالة الأولى

جرت مناقشة بين 4 طلاب سنة الثالثة تخصص مالية ومحاسبة عند بداية دراستهم لمقياس التدقيق المحاسبي حول خطط العمل المستقبلية، حيث يود الطالب الأول العمل كمدقق تسويقي (التدقيق الإداري) مباشرة بعد حصوله على شهادة ليسانس لأنها تتلاءم مع ميولاته الشخصية، بينما الطالب الثاني فيود العمل كمدقق حسابات خارجي لأنه يرى أنه حصل على التكوين الأكاديمي اللازم لذلك، بينما الطالب الثالث فيود العمل في شركة اقتصادية لمدة تتراوح بين 3 إلى 5 سنوات من أجل اكتساب الخبرة اللازمة والتي تمكنه من العمل كمدقق حسابات خارجي، بينما الطالب الرابع فيود أن يصبح مدقق حسابات خارجي لذا يرغب العمل في شركة تدقيق (شركة محافظة حسابات أو شركة الخبرة المحاسبية).

من خلال ما سبق:

1. ما هو تعليقك حول رأي كل طالب؟
2. ما هو أنسب اختيار في رأيك؟ ولماذا؟
3. بالنسبة للطالب الرابع ما هو ترتيب الوظائف التي يمكن أن يشغلها في شركة التدقيق؟ ولماذا؟
4. ما هي الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة مدقق حسابات خارجي؟

الحالة الثانية

لتكن هناك شركة مساهمة مسجلة في البورصة متخصصة في صناعة الملابس لديها أربع فروع في أربع مقاطعات إدارية، شهدت هذه الشركة مجموعة من التغيرات تتمثل في:

- دخول ثلاث منافسين للسوق مما أدى إلى تراجع حجم مبيعاتها وأثر على مكانتها في السوق.
- مواجهتها لمشاكل بالنسبة للوظيفة المالية خصوصا فيما يتعلق بالسيولة المالية.

- تواجه الشركة مشاكل فيما يتعلق بتسيير مخزوناتها مع عدم وجود تبريرات للفروقات بين المخزون المادي والمحاسبي.

المطلوب:

1. هل يمكن للشركة الاستعانة بالتدقيق من أجل تحسين التسيير ومواجهة المشاكل التي تواجهها؟
2. ما هي أنواع التدقيق والتي من الممكن للمؤسسة الاستعانة بها؟

أجوبة الأسئلة للمناقشة

1- أولى أنواع التدقيق التي ظهرت في بيئة الأعمال هو التدقيق المحاسبي، لأنه عند دراسة التطور التاريخي لبيئة الأعمال نجد أن الجانب المالي يعتبر من أولى اهتمامات أصحاب المصالح، كما أن انفصال الملكية عن التسيير والذي أثر على أساليب التسيير والرقابة بالنسبة للمؤسسة كان الاهتمام الأول لملاك المؤسسة ينصب حول مدى إمكانية حماية أموالهم ممّا أدى إلى الاهتمام أكثر بالمحاسبة وظهور التدقيق المحاسبي.

2- أسباب ظهور الأنواع الأخرى من التدقيق: تختلف هذه الأسباب باختلاف كل نوع، فظهور التدقيق الإداري كان نتيجة ازداد المنافسة بين الشركات، أما التدقيق الاجتماعي فكان نتيجة الاهتمام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية.

3- أثر التدقيق المحاسبي على الأنواع الأخرى للتدقيق: من خلال طريقة ممارسة عمل التدقيق أي المراحل المتبعة، الوسائل المستعملة، كيفية كتابة التقرير...الخ.

حل دراسة الحالات

حل الحالة الأولى

1. **التعليق حول رأي كل طالب:** غالبية الطلبة بالاستثناء الطالب الرابع قدموا أراء غير مبنية على أسس علمية صحيحة، حيث تكلموا عن موضوع التدقيق في بيئة الأعمال مع عدم دراستهم وفهمهم للموضوع.
2. **أنسب اختيار في رأيك:** هو اختيار الطالب الرابع، حيث استعمل المنطق وما هو متعارف عليه في اختياره إذ يود أن يصبح مدقق حسابات خارجي لذا يرغب العمل في شركة تدقيق (شركة محافظة حسابات أو شركة الخبرة المحاسبية).
3. **بالنسبة للطالب الرابع ترتيب الوظائف التي يمكن أن يشغلها في شركة التدقيق:** يختلف التوصيف الوظيفي من بيئة تدقيق إلى أخرى ومن مكتب تدقيق إلى أخر، كما أن المدة الزمنية التي يقضيها الشخص تختلف باختلاف قدراته ومؤهلاته، إضافة إلى طبيعة المهام الموكلة إليه في مكتب التدقيق، لكن عموما يمكن ذكر أهم المناصب التي يمكن أن يشغلها الشخص من فترة تربصه إلى أن يصح مدقق معتمد كما يلي: محاسب متربص، مساعد محاسب، محاسب، محاسب رئيسي، مساعد مدقق، مدقق، رئيس فرقة التدقيق، مدير التدقيق أو مدير مكتب التدقيق والذي يكون عادة حامل للاعتماد

من خلال هذا السؤال نستنتج أن مهنة التدقيق المحاسبي تعتبر من المهن التي لها وزن في بيئة الأعمال وتستفيد من خدماتها العديد من الأطراف سواء من داخل أو خارج المؤسسة فلا يمكن أن يمارسها الشخص إلاّ بعد حصوله على التكوين الأكاديمي اللازم بالإضافة إلى التكوين العملي والخبرة في الميدان حتى يستطيع أداء مهامه على أكمل وجه.

4. **الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة مدقق حسابات خارجي:** تختلف شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي من بيئة إلى أخرى إلاّ أنه على العموم لابد من توفر التكوين الأكاديمي في المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى التكوين المهني مع وجود اعتماد لذلك؟

حل الحالة الثانية

1. **هل يمكن للشركة الاستعانة بالتدقيق من أجل تحسين التسيير ومواجهة المشاكل التي تواجهها؟** نعم
2. **أنواع التدقيق والتي من الممكن للمؤسسة الاستعانة بها:**

- بالنسبة للحالة الأولى يمكن الاستعانة بالتدقيق الإداري (تدقيق الوظيفة التسويقية) حيث يمكن للمدقق تحسين الوظيفة التسويقية من خلال تطير نظام الرقابة الداخلية للوظيفية، ضبط وتطوير عناصر المزيج التسويقي، بالإضافة إلي تحسين عمليات البيع (الفوترة، التسجيل، القبض..الخ)
- بالنسبة للحالة الثانية يمكن الاستعانة بالتدقيق الإداري (تدقيق الوظيفة المالية) حيث يمكن للمدقق تحسين الوظيفة المالية من خلال دراسة وتحليل مجالات الحصول على الأموال (التمويل الداخلي والخارجي) وتحديد المصدر المناسب بالنسبة للمؤسسة (التكلفة والعائد) وكيفية صرف هذه الأموال.
- بالنسبة للحالة الثالثة يمكن الاستعانة بالتدقيق الإداري (تدقيق وظيفة التخزين) حيث يمكن للمدقق تحسين هذه الوظيفة من خلال تنظيم عمليات التخزين (البحث في أساليب التخزين، طرق تقييم المخزونات، كيفية القيام بعمليات الجرد، نظام الرقابة الداخلية للوظيفة...الخ).

هوامش الفصل

[1] معجم معاني اللغة العربية، [على الخط]، http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%82 (10/05/2016).

2 الصحن محمد عبد التفاح ودرويش محمود ناجي، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998، ص: 14.

3 التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص: 17.

4 الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، **التدقيق الخارجية – موضوعات متخصصة**، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص: 24.

5 الشتيوي إدريس عبد السلام، **التدقيق – معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996، ص: 16.

[6] الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، **مرجع سابق**، ص: 35.

[7] الصبان م.س والفيومي م، **التدقيق بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، 1990، ص: 49.

7 محمد سمير الصبان، **دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية**، الدار الجامعية، 1990، ص: 180.

[8] محمد سمير الصبان، **دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص: 262.

الفصل الثاني:

الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ إدراك أهمية الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي بالنسبة لمهنة التدقيق.
- ✓ معرفة مكونات الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي والعلاقة بينهم.
- ✓ تكوين فكرة عن التطور التاريخي للتدقيق في بيئة الأعمال.
- ✓ تبيين العلاقة بين النظري والتطبيقي أي بين الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي وممارسة مهنة.

تمهيد:

يعتبر التدقيق المحاسبي من المهن الحرة الممارسة في بيئة الأعمال، فالمدقق يمارس عمله على المؤسسات الاقتصادية بشكل تطبيقي يمكنه من تحقيق أهداف التدقيق، إلا أنه لا يمكن ممارسة مهنة التدقيق دون الفهم الجيد للإطار المفاهيمي له، فالجانب التطبيقي ما هو إلا جزء أو حالة ممارسة قد فسرها الجانب النظري، ومن خلال هذا الفصل سوف نحاول الإلمام بجوانب الإطار المفاهيمي من أجل تسهيل فهم الإجراءات العملية له.

1- تعريف الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي

لدراسة أي موضوع لابد من تحديد الإطار الفكري (Conceptual Framework) بعناية والذي يمثل الخطوط العريضة لمسارات العمل الممكنة والتي تقدم النهج المفضل لفكرة أو موضوع ما، فالإطار الفكري للتدقيق المحاسبي يمثل البعد الفكري التجريدي واللغة الخاصة التي يتخاطب ويتواصل ويتفاهم من خلالها الأطراف المعنية بشؤون مراقبة المؤسسات، سواء كانوا ملاك، مسيرين، موظفين، مهنيين..الخ، والواقع أنه لا يمكن أن نتصور نجاح أهداف التدقيق المحاسبي ما لم يستند على فكر ووعي نظري قابل للتطوّر.

واستناداً إلى الدراسات والبحوث ذات العلاقة بالتدقيق المحاسبي يمكن أن نقول أن الإطار الفكري له يتضمن النظريات المفسرة له، أسبابه، تعريفه، أهدافه الرئيسية والفرعية، أهميته، خصائصه، فروضه، مبادئه، وسنتعرض للإطار الفكري للتدقيق المحاسبي من خلال مجريات هذا الفصل مبرزين أهم العناصر التي تعمل على تطويره.

2- أسباب ظهور وتطور التدقيق المحاسبي

2-1- انفصال الملكية عن التسيير

يعتبر الفصل بين الملكية والتسيير من العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية –خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي المتزايد– اقتضى أن توكل إدارتها إلى مديرين محترفين، وهذا ما انجر عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة.

- تعريف نظرية الوكالة

يعتبر (Jensen&Macling) من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة بهذا المصطلح فعرفوها على أنها: "تعاقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو الأصيل (المُوَكِّلْ) يُوَكِّلُ أو يُفَوِضُ أطراف آخرين (مُوَكَّلِينْ) من أجل تنفيذ المهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار"[1]، فهي:"عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (المُوَكِّلْ أو المساهم) شخصا آخر (الوَكِيلْ أو المسير) من أجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي إلى تفويض (المُوَكِّلْ الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل"[2].

كما وصفت نظرية الوَكَالة في المؤسسة بأنها: "مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود المؤسسة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها"[3].

وبالعودة إلى بعض مميزات علاقة الوكالة نجد:

- تناظر العلاقة: الأصيل يفوض الوكيل، فله حرية القرار، فالمشكل الذي قد يواجهه الأصيل هوما يجب فعله حتى يختار الوكيل القرار الأمثل.
- العلاقة ناشئة تلقائيا: نشأت هذه العلاقة من استقلالية وتفكير الأفراد، كل طرف يرى أن ما يجب أن يفعله يحقق منافع.
- العلاقات ما بين الأفراد مجسدة بعقود يمكن أن تكون رسمية أو غير رسمية.
- سبب هذه العلاقات تعدد التحويلات الوكالية.

- علاقة الوكالة بين أصحاب المصالح

هذه العلاقة بين مالك ومسير يمكن تحويلها بين مسير ومستخدم الذي قد يمثل في الكثير من الأحيان قاعدة هذه العلاقة، فعلى المسير نقل هذه الوكالة إلى مستخدميه ومحاولة ترسيخه لثقافة تنظيمية لديهم تجعلهم يعون في نشاطهم بالعمل الذي يقوم به المسير، والذي طبعا يترتب عنه تكاليف وكالة خاصة، في تحويله لهم، كما يجب أن يوفر للمستخدمين ما هم محتاجين له من أجل تحقيق الهدف الجماعي، فمثلا توفير الوسائل والموارد التي تجعل المستخدم يبدع وينشئ القيمة، فبهذه الطريقة يتمكن المسير من إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي قد تؤثر على قراره وتعرقل العلاقة بينه وبين الأصيل، من خلال تحويل المسير لعلاقة الوكالة، يتبين أنه قد قام بدور وسيط بين المالك والمستخدَم.

كما أن للمؤسسة أطراف خارجين لديهم مصالح مباشرة وغير مباشرة معهم، فعلى هذا المسير أن يحسن التفاوض معهم في الوقت المناسب حتى يقلل من التكاليف في النشاطات الاقتصادية التي تربطه معهم وتحقيق أرباح إضافية ربما تكون غير متوقعة.

- تكاليف الوكالة

تُوَلِّد علاقات الوكالة مشاكل ناتجة عن تضارب المصالح، فالهيكل التنظيمي للإدارة يجب أن يكون مهيكلا بصفة محكمة حتى يتم التخفيض والتقليل من حدة هذه المشاكل، وهذا بوضع نظم توجيه ومراقبة من أجل تسطير مصالح كل فرد سواء كان أصيل أو وكيل، حيث عرَّفَ بازل (Bazél) تكاليف الوكالة على أنها: "التكاليف الناتجة عن القيام بعملية تحويلية، كتحويل الملكية من الأصيل إلى المسير، فالربح الذي يأخذه المسير هو تكلفة تحويلية أو تكلفة وكالة "[4].

من عرضنا السابق لعلاقة الوكالة يتضح لنا أنها تهتم أكثر بأصحاب المصالح (المالك، المسيرون، المستخدمون، الموردون، الزبائن، المستهلكون والمجتمع بصفة عامة)، هذا الاهتمام يصب في توحيد أهدافهم دون إنتهاك حقوق أي طرف منهم، فنظرية الوكالة تهتم بإرضاء المالك والمسير والمستخدم في آن واحد، وغاية الفرد هي غاية الكل.

2-2- الانهيارات المؤسسية

شهد العالم العديد من الانهيارات كانهيار شركة (ENRON) للطاقة، وشركة (ARTHURANDERSON) لتدقيق الحسابات، وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة (WORLDCOM) للاتصالات وشركة (PARMALATE) الأوروبية للأغذية والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك المؤسسات[5].

وقد أوعز البعض تلك الانهيارات إلى ضعف السياسات المحاسبية، والتي تمكن المتلاعبين الذين تسببوا بالانهيارات استغلالها، مما تسبب بعواقب لا يمكن إصلاح آثارها، وبالتالي انعكست على الاقتصاد العالمي بشكل سلبي، والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة، ولكن في سلوكيات مطبقيها. فما جاء في قضية شركة (ENRON) أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة، إلا أن إدارة الشركة لم تتقيد بها، حيث تواطأ مدقق الحسابات الممثل في شركة (ARTHURANDERSON) مع إدارة الشركة بعدم التقرير عن ذلك وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومدققها الأسلوب اللاأخلاقي[6].

فحدوث حالات الإفلاس والتعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة وإساءة استخدام السلطة دفع الجمهور العام إلى الضغط على المشرعين لاتخاذ الإجراءات الكفيلة لحماية مصالحهم، وتحاول دول عدة وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية تشريع وإصدار قوانين وسياسات محاسبية جديدة للسيطرة على إدارة المؤسسات بشكل أكبر من السابق، لضمان عدم تكرار ما حدث وللحد من التلاعبات الخطيرة التي إن لم يتم السيطرة عليها بشكل مبكر فستؤدي دون أدنى شك إلى انهيار اقتصاديات الدول المتقدمة.

وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون (Sarbanes-Oxley Act of, 2002)يلزم المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة المؤسسات والذي أحدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص[7].

ولقد أثر التشريع الجديد الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية على جودة الإبلاغ المالي، وهذا فيما يخص إدارة الحسابات حيث يتم التركيز على استخدام معايير المحاسبة بحذافيرها، وكذا إرغام المؤسسة على توظيف أشخاص ذو خبرة عالية بمعايير المحاسبة وإلزام المدققين الخارجيين بمقابلة لجنة التدقيق وتقديم تقاريرهم إليها، وكذا تعاونهم مع قسم التدقيق الداخلي. أما بالنسبة للتدقيق الداخلي فقد نص على ضرورة استقلاليته ويجب أن يقوم بعمليات تحليل المخاطر قبل الإقدام على وضع أي خطة تدقيق، والاقتناع بأن تقرير المدقق الداخلي سيكون له الأثر الرئيسي في إنجاح الشركة. أما بالنسبة للجان التدقيق والتي اعتبرها عنصراً رئيسيا في عمل المؤسسة، وخصوصا بعد تركيزها على توظيف أعضائها من ذوي أصحاب السمعة النزيهة والخبرات العالية[8].

2-3- الأزمات المالية

شكّل تكرار الأزمات المالية خلال التسعينات ظاهرة مثيرة للقلق والاهتمام، ويرجع ذلك إلى أن آثارها السلبية كانت حادّة وخطيرة، هددت الاستقرار الاقتصادي والسياسي للدول المعنية، إضافة إلى انتشار هذه الآثار وعدوى الأزمات المالية لتشمل دولاً أخرى نامية كنتيجة للانفتاح الاقتصادي والمالي الذي تشهده هذه الدول ولاندماجها في المنظمة العالمية للتجارة، وتشير تقارير صندوق النقد الدولي إلى أنه خلال الفترة 1980-1999 تعرض أكثر من ثلثي الدول الأعضاء في الصندوق لأزمات مالية واضطرابات مصرفية حادة، كما أن وتيرة تلك الأزمات تكررت وتلاحقت عالمياً، فشملت دول شرق آسيا وروسيا والبرازيل والأرجنتين والمكسيك وبقية دول أمريكا اللاتينية، وزادت حدة الأضرار الناجمة عنها، حيث قدرت خسائر اليابان مثلا في الأزمة الآسيوية الأخيرة بحوالي 10% من ناتجها المحلي الإجمالي، في حين قدرت خسائر الولايات المتحدة الأمريكية بحوالي 03 %، وأكدت تقارير مختلفة لصندوق النقد الدولي أن أكثر من 50% من تلك الأزمات حدثت في الدول النامية وفي الدول ذات الأسواق الناشئة على الخصوص[9]، ممّا يؤكد الحاجة إلى إعادة النظر في النظام الاقتصادي والمالي بالإضافة إلى تحسين مستوى الإدارة والرقابة على المؤسسات التي تعمل في تلك الدول.

2-4- ظهور ظاهرة العولمة الاقتصادية

ما شهده العالم من تحرير لاقتصاديات السوق وما تبعه من تحرير للأسواق المالية الذي ترتب عليه تزايد انفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك أدى إلى ضرورة الاستعانة بآليات جديدة للرقابة من خلال إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال، فمتطلبات المؤسسات الاستثمارية العالمية تستدعى مستوى عالٍ من الحوكمة حتى تقبل توجيه استثماراتها وما يتبعها من إجراءات تستند على عدة مبادئ تعمل على إدارة المؤسسات ومراقبتها بما يضمن حقوق أصحاب المصالح وتوطيد العلاقة بين المؤسسة وأصحابها للحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم الربحية.

2-5- انتشار الفساد المالي والإداري

عند الحديث عن الفساد المالي والإداري في المؤسسات يجب علينا أن نلاحظ أن آثار هذا الفساد لا تقتصر على المؤسسات وحدها بل تتعداها لتصل إلى سمعة الدولة العاملة فيها هذه المؤسسات، فالفساد يعني سوء استعمال

أو سوء استخدام المنصب أو السلطة للحصول على أو إعطاء ميزة من أجل تحقيق مكسب مادي أو قوة أو نفوذ على حساب الآخرين، أو على حساب القواعد أو الأعراف أو اللّوائح القائمة. إن جوهر الفساد يتمثل في أمرين هما العلاقة بين السلطة والثروة وتحوّل المجتمع ومدى درجة تقبله للفساد، كما أنه هناك مجموعة من الأمور يمكن أن يعود ظهور الفساد إليها، أهمها ما يلي[10]:

- غياب الشفافية: حيث تتميز الدول غير الديمقراطية بكونها بيئات مغلقة تسيطر الحكومات على الإعلام فيها ولا تسمح بنشر معلومات غير التي توافق عليها، إلا أن هذا الدور لهذه الحكومات تراجع بعد ظهور الانترنت وتقنيات الاتصال الحديثة.
- ضعف السلطة القضائية وسيادة القانون: إن عدم استقلالية السلطات القضائية وتبعيتها للحكومات بصورة مباشرة قصد الحد من دورها في المحاسبة وحماية المواطن.
- عدم القابلية للمساءلة: هذه النقطة مرتبطة بالنقطة السابقة حيث أن شرعية وجود مؤسسات تعمل على مساءلة مجالس الإدارة في الشركات مقترن باستقلال السلطة القضائية وفي ظل غيابها تغيب المساءلة.
- الهيكل الاجتماعي: وهذه النقطة تخص المجتمعات غير الديمقراطية بحيث يقسم المجتمع فيها إلى فئة الصّفوة أو النُّخبة والعاملون في الحكومة وعامة الناس حيث أن هذا التقسيم هو البيئة الخصبة لنمو الفساد خاصة مع تحيز هذه الحكومات للطبقات الأولى والثانية.
- الافتقار إلى الحوكمة: بحيث يفتح الباب على مصراعيه للمتنفّذين في الإدارة والذين قد يعظمون منافعهم على حساب المساهمين خاصة في ظل غياب أطراف تسائل هؤلاء المتنفّذين.
- القوانين والحواجز الزائدة عن الحد : قد تحاول الحكومات فرض سيطرتها على الأفراد العاملين في السوق من خلال كثرة إصدار القوانين واللوائح الأمر الذي يؤدي إلى ظهور تعقيدات البيروقراطية وبالتالي استغلال موظفي الدولة لذلك في ابتزاز المواطن عن طريق أخذ الرشوة.
- التحديات السياسية لمحاربة الفساد : وتتمثل في عدم جدية الحكومات في مكافحة الفساد خاصة أنها غير مستعدة للتنازل عن جزء من صلاحياتها وتخفيف قبضتها على السلطة بدون توفر إرادة سياسية وجدية أكبر ستتحول كل محاولات مكافحة الفساد إلى ستار يؤدي إلى تعميق انعدام الثقة وتوسيع نطاق الاستياء الشعبي[11].

2-6- التوجه نحو الخوصصة

أصبحت ظاهرة الخوصصة وتوسيع قواعد الملكية ظاهرة عالمية، تقوم بها العديد من الدول في جميع أنحاء العالم، وبخاصة الدول التي يمثل فيها القطاع العام القطاع الرئيسي للاقتصاد الوطني، حيث يتم خوصصة مؤسسات القطاع العام المملوكة للدولة لتحويلها من ملكية عامة إلى ملكية خاصة تساعد على توسيع قاعدة الملكية، وكأحد العناصر الأساسية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي والاعتماد على آليات السوق. فالتوجه نحو الخوصصة استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص كما أن نجاح عملية الخوصصة يتطلب إتباع أسلوب سليم في ذلك مدعم بإصلاحات سياسية واقتصادية لتحقيق أكبر قدر ممكن من

الشفافية والمساءلة وهذا ما يستوجب وجود نظام للحوكمة في هذه المؤسسات يعمل على الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح.

ويمكن القول أن الأحداث التي شهدها العالم خلال العقدين الأخيرين من أزمات مالية وانهيارات مؤسسة بالإضافة إلى حالات الفساد المالي والإداري وإجراءات الخوصصة أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع الحوكمة، مبادئها تحديد أهميتها وأهدافها بالإضافة إلى آلياتها وهذا ما سيتم دراسته في الجزء الموالي من الدراسة.

3- تعريف التدقيق المحاسبي

اجتهدت المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع تعريف دقيق وشامل للتدقيق المحاسبي، ويبقى هذا مرتبطا بالتطور التي تعرفه والأهداف المرجوة منها. وسنستعرض فيما يلي بعض التعاريف كما يلي:

3-1- بعض تعاريف التدقيق المحاسبي

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق الخارجي على أنه: مسعى أوطريقة منهجية منظمة من طرف شخص مهني مستقل يقوم باستعمال مجموعة من تقنيات المعلومات* والتقييم بغية إصدار حكم مستقل ومعلل لتقدير مدى مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم[12]

عرف البنك العالمي التدقيق الخارجي بأنه عبارة عن الفحص المستقل والمنهجي للقوائم المالية لمنشأة ما، لتسجيلاتها، لعملياتها وأنشطتها، وهي تجرى من طرف محافظي حسابات محترفين بهدف ضمان مصداقية القوائم المالية والتقارير الأخرى الخاصة بإدارة المنشأة، إثبات مسؤولية المنشأة في تسيير أموال الجهات المانحة (المساهمين والملاك) وتسمح بتحديد نقاط الضعف في نظم وضوابط الرقابة الداخلية، كما أن مدى عمل التدقيق الخارجية قد يتغير ويختلف تبعا لأهداف كل مدققة حسابات[13].

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنها: عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[14].

عرف (Revault Pascal) التدقيق من خلال الشخص القائم به، فإذا كان المتدخل طرف خارجي فإننا نتكلم عن مدقق خارجي وهي تدل على التدقيق القانوني والتي تتم من طرف محافظ للحسابات، وذلك في إطار المتطلبات المباشرة المرتبطة بمهمة محافظ الحسابات، أو تدقيق ذو طبيعة تعاقدية والتي تتم من طرف خبير محاسبي. ويضمن المهني المتدخل (سواءا محافظ حسابات أو خبير محاسبي) بأن القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق تعكس الوضعية الحالية للمؤسسة[15]"، وقد ركز صاحب التعريف على أشخاص التدقيق الخارجي وهما محافظ الحسابات والخبير المحاسبي. وميز بين نوعين من التدقيق الخارجي (القانونية والتعاقدية).

عرف "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 مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة [16].

كما عرف خالد أمين التدقيق على أنه: فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا 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[17].

كما عرف على أنه علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.

ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هده المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمدققين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي للتدقيق المحاسبي:

هو أحد العلوم الاجتماعية وفن من الفنون الإدارية تحكمها مجموعة من الخصائص والفروض والمبادئ والتي تقوم بفحص انتقادي منهجي مستقل للمعلومات المالية والنظم والعمليات التي أنتجت تلك المعلومات من أجل إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية تحقيقا لمصالح الأطراف ذات العلاقة.

3-2- وظائف التدقيق المحاسبي

تبعا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على وظائف التدقيق والمتمثلة فيما يلي:

- الفحص.
- التحقيق.
- التقرير.

✓ **الفحص**

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة وسلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

✓ **التحقيق**

يعبر التحقيق عن الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالتدقيق بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

✓ **التقرير**

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها، بالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق والمؤطرة بالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.

3-3- خصائص التدقيق الخارجي

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي:

1. التدقيق الخارجي عملية هادفة

يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها. وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية. ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمدقق الخارجي بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

2. التدقيق الخارجي عملية منظمة

يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

وعلى ضوء هذا التقييم يقوم المدقق بوضع برنامج للتدقيق الخارجي، ويستكمله بعمليات الفحص الميداني مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه[18].

3. التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل

وتعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، ويمكن القول أنه إذا لم يكن المدقق مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

4. التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة

بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية.

4- أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

4-1-أهمية التدقيق الخارجي

1. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة والمساهمين

أ-أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة

عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.

ب- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين

بالنسبة للمساهمين التدقيق الخارجي يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية، إذن فالتدقيق الخارجي يساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل الشركة.

2. أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب وللموردين

أ- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب

تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإذا المعلومات غير صحيحة والنتائج غير مبينة بشكل سليم، وكانت إدارة الشركة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها، مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي. بالإضافة إلى اطمئنانها على صحة الوعاء الضريبي، وكذا مراقبة التصريحات.[19]

ب- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للموردين

يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقة للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها، فإن المورد سيوسع نطاق التعامل مع الشركة، وتكون درجة الثقة أكبر، أما إذا تبين العكس فإن المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع الشركة.

2- أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة

أ- أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال

يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقة عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد، وبالمقابل الأجور منخفضة، فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة الشركة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور.

ب- أهمية التدقيق الخارجي في تسيير الموارد المتاحة

يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدها، والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة الإدارة، واستخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا.[20]

4-2- أهداف التدقيق المحاسبي:

هناك نوعين من الأهداف: الهدف الرئيسي والأهداف الثانوية

- ✓ **أهداف رئيسية:** إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة حول شرعية وصدق حسابات المؤسسة.
- ✓ **أهداف الثانوية:**
  - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
  - تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
  - اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أ ومستقبلا.

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

5- فروض ومبادئ التدقيق المحاسبي

5-1- فروض التدقيق الخارجي

يرتكز التدقيق الخارجي على مجموعة من الفروض تتلخص فيما يلي:[21]

1. قابلية البيانات للفحص

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

والهدف من فحص البيانات هو الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي سنسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

أ- **الملاءمة**

والمقصود بها ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها، حيث يختلف شكل ومضمون عناصر القوائم المالية الختامية من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف الطرق والأساليب والأنظمة المحاسبية التي تحكم إعدادها.[22]

ب- **القابلية للفحص**

معنى ذلك إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لابد أن يصلا إلى نفس المقاييس أو النتائج التي يجب التوصل إليها، وتنبع أهمية هذه المعايير من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك القوائم.

ت- **البعد عن التحيز**

نعني بذلك ضرورة تسجيل العمليات حسب طبيعتها دون زيادة أونقصان، وتعبر هذه العمليات عن حقيقة ما يجري داخل الشركة بطريقة موضوعية.[23]

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق وإدارة الشركة

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق الخارجي والإدارة، حيث يقوم المدقق الخارجي بإمداد الإدارة بمعلومات بغية اتخاذ قرارات صائبة، بينما نجد الإدارة تمد المدقق بمعلومات يستطيع على أساسها أن يبدي رأيه الفني المحايد على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للشركة[24].

3. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

يمكن القول أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل الشركة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء، والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء تبقى ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، وكلما وجد المدقق نظام سليم للرقابة أدى به إلى إعداد برنامج التدقيق الخارجي بشكل يقل من مدى الفحص[25].

4. خلو القوائم المالية وأية معلومة أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء عادية أو تواطئية

يتطلب هذا الفرض من المدقق الخارجي عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع اختباراته وأن يستقص وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء. ويشير هذا الفرض لمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها.

5. يفرض المركز المهني للمدقق الخارجي التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

بناءا على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من المدقق الخارجي عند مزاولته للمهنة، ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية المدقق اتجاه المجتمع واتجاه عمله واتجاه زملائه.[26]

5-2- المبادئ المحاسبية

تجدر الإشارة إلى تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

أ – ركن الفحص.

ب – ركن التقرير.

وبناء على ذلك فان مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

✓ **المبادئ المرتبطة بركن الفحص**

1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى

2- مبدأ الموضوعية في الفحص

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها

3- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري

ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية

ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

✓ **المبادئ المرتبطة بركن التقرير**

1- مبدأ كفاية الاتصال

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2- مبدأ الإفصاح

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3- مبدأ الإنصاف

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية

4- مبدأ السببية

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

خلاصة

يمر البناء الفكري للتدقيق المحاسبي عبر تبيين الأسباب والبواعث الأساسية لظهوره والتي تمكننا من تحديد الإطار المفاهيمي مع تبيين أهدافه وأهميته وهذا بوضع تعريف شامل للتدقيق المحاسبي ثم تبيين خصائصه، وظائفه فروضه ومبادئه.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أولاً: أسئلة للمناقشة

1- ما الفرق بين التدقيق المحاسبي والمحاسبة المالية؟

2- ما هي أوجه الشبه بين التدقيق المحاسبي والمحاسبة المالية؟

3- ما علاقة الإطار النظري للتدقيق بالتطبيق العملي لها؟

4- لماذا اعتبر التدقيق المحاسبي أحد العلوم الاجتماعية وفن من الفنون الإدارية؟

5- لماذا لابد على المدقق من فهم الإطار النظري للتدقيق؟ (ذكر العلاقة بين الخصائص، الفروض والمبادئ).

6- كيف يعتبر التدقيق المحاسبي امتداداً للمحاسبة المالية.

7- يعتبر التدقيق الخارجي من المهن الحرة. علل.

8- هل يقوم المحاسب المالي بعملية التدقيق؟ كيف؟

9- ما العلاقة بين الهدف الرئيسي للتدقيق والأهداف الثانوية؟

10- ما هي المعارف الواجب توافرها في مدقق الحسابات الخارجي ولماذا؟

11- من المسؤول عن إعداد القوائم المالية في المؤسسة؟

12- صف عدداً من المواقف التجارية التي تنشأ منها الحاجة للتقرير من قبل مدقق الحسابات الخارجي فيما يتعلق بصدق وشرعية القوائم المالية.

13- اشرح المقولة التالية: إحدى مساهمات مدقق الحسابات الخارجي هي إعطاء القوائم المالية المصداقية.

14- هل يمكن تحقيق الصدق المطلق للقوائم المالية من قبل مدقق الحسابات الخارجي؟ علل.

15- في بعض الأحيان مصلحة الإدارة تتعارض وتكون مختلفة عن مصلحة أصحاب المصالح الآخرين عند عرض المعلومة المالية.

- أعط أمثلة عن ذلك. – ما هي طرق التقليل من هذا تعارض وكشفه.

ثانياً: دراسات حالات

دراسة الحالة الأولى

يملك ثلاث رجال أعمال شركة مساهمة لصناعة الأجهزة الكهرومنزلية، ونظراً لضخامة الصفقات (العمليات المالية) التي قامت بها الشركة لسنة 2013 والتي أدت إلى زيادة أهمية الوظيفة المالية بالنسبة للشركة، قرّر ملاكها القيام بتدقيق خارجي من أجل الاطمئنان على أموالهم وتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها اكتشاف الأخطاء والغش في العمليات المالية، تحسين أداء الوظيفة المالية، مع العلم أن الشركة تخضع لتدقيق حسابات خارجي (قانوني) مرة كل سنة.

1. ما رأيك حول أهداف ملاك الشركة من قيامهم بالتدقيق الخارجي؟

2. هل تدقيق الحسابات الخارجي (القانوني) الذي تقوم به الشركة كافٍ لتحقيق أهداف ملاك الشركة؟ ولماذا؟
3. ما نوع التدقيق الذي لابد على ملاك الشركة اختياره؟

ثالثاً: أجوبة الأسئلة للمناقشة

1- الفرق بين التدقيق المحاسبي والمحاسبة المالية

معيار التفرقة	المحاسبة المالية	التدقيق المحاسبي
من حيث الطبيعة	إنشائي	انتقادي
من حيث الوظائف	القياس، التسجيل، الاتصال	الفحص، التحقيق، التقرير
من حيث الهدف	تحديد الوضعية المالية للمؤسسة	إبداء الرأي حول القوائم المالية
من حيث المدخلات	المستندات والوثائق الثبوتية	التقارير المالي، الهيكل التنظيمي، المستندات والوثائق الثبوتية، كتب السياسات والإجراءات...وكل ما يراه المدقق ضروري
من حيث المخرجات	التقارير المالية	تقارير مدقق الحسابات
من حيث الاستقلالية	تابع وموظف لدى المؤسسة (قد يكون مكتب محاسبة)	مستقل
من حيث مدة العمل	من 01/01/ن إلى غاية 05/01/ن+1 (أخر مدة لتقديم القوائم المالية)	من تاريخ التعيين إلى غاية تاريخ تقديم التقرير (حتى شهر جويليا).
من حيث الإطار النظري	إطار خاص بالمحاسبة المالي	إطار خاص بالتدقيق المحاسبي
من حيث المنظمات المهنية الدولية	مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	المنظمة الدولية للمحاسبين القانونيينIFAC
المنظمات المهنية في الجزائر	المنظمة الوطني للمحاسبين المعتمدين	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين
من حيث من حيث المعايير الدولية	IAS IFRS معايير المحاسبة الدولية معايير الإبلاغ المالي الدولية	ISA معايير التدقيق الدولية
من حيث القوانين في الجزائر	قانون النظام المالي المحاسبي والقوانين الملحقة به	قانون 08/91 و01/10 والقوانين الملحقة به
من حيث المراحل	أعمال الدورة المحاسبي أعمال نهاية الدورة المحاسبية	قبول المهمة أخذ معرفة عامة حول المؤسسة تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية فحص الحسابات

		التقرير
من حيث الشخص الذي يقوم بالعمل	محاسب، محاسب معتمد	مدقق حسابات، محتفظ حسابات، خبير محاسب
من حيث العلاقة بالمعلومة المالية	إنتاج المعلومة المالية	إضفاء الشرعية والصدق على المعلومة المالية أو إبداء الرأي
من حيث أوراق العمل	المستندات الثبوتية والدفاتر المحاسبية	الملف الدائم والملف الجاري

- **أوجه الشبه بين التدقيق المحاسبي والمحاسبة المالية:**
- كلاهما أحد العلوم الاجتماعية وفن من الفنون الإدارية
- كلاهما لهما علاقة بالمعلومة المالية
- كلاهما إلزامي بالنسبة للمؤسسة
- كلاهما يستعملان التدقيق

2- علاقة الإطار النظري للتدقيق بالتطبيق العملي له:

هناك علاقة تكاملية بين الإطار النظري للتدقيق والتطبيق العملي له، فتشكل الإطار النظري للتدقيق وتطوره كان ومازال نتيجة الممارسات الميدانية له، حيث بدأ الاهتمام بسبب ظهور التدقيق ومحاولة تفسير هذا السبب فظهرت عدة نظريات كنظرية الوكالة مثلا، وظهرت مجموعة من الأسباب التي أدت إلى تطور التدقيق، كما ظهر له مجموعة من الخصائص، الفروض والمبادئ، فلولا التطبيق والممارسة لما ظهرت هذه العناصر والتي تعتبر جزء من الإطار النظري للتدقيق.

فالأشخاص الذين يعنون بدراسة وتطوير الإطار النظري للتدقيق هم مفكرون، باحثون وخبراء في ميدان المحاسبة والتدقيق يجمعون بين الجانب الأكاديمي النظري الفكري وبين الجانب المهني الممارس في الميدان، فهم يعرفون كيفية ممارسة المهنة في الميدان، المشاكل والعراقيل التي تواجهها المهنة، التطور في بيئة الأعمال كل هذا من أجل تطوير وتكييف الإطار النظري بما يتواءم مع الظروف والتطورات المحيطة بالمهنة.

كما أن الممارسين للمهنة أي المطبقين لها في الميدان، يمارسونها دون الخروج عن الإطار النظري لها، فالمدقق يتمتع بمجموعة من الخصائص كالاستقلالية في ممارسة عمله، كما أنه يفترض مجموعة من الفروض عند ممارسته لعمله كعدم وجود تعارض بين مصلحة المدقق والإدارة، كما أنه يتمتع بمجموعة من المبادئ كمبدأ الموضوعية في الفحص أي عدم التحيز لأي طرف من الأطراف عند ممارسته لعمله، فكل هذه العناصر موجودة في الإطار النظري للتدقيق، فهي الموجه والمرشد للمدقق عند قيامه مهامه.

3- اعتبار التدقيق المحاسبي أحد العلوم الاجتماعية وفن من الفنون الإدارية

بدأ التدقيق المحاسبي كتقنية ثم تطور ليصبح فن حيث أن مدقق الحسابات يتمتع بمهارات وقدرات تمكنه من الإبداع والابتكار في ميدان التدقيق وقد تجعله مميز عن مدققين آخرين، ثم بدأت تظهر له خصائص وأصبح يلتزم بمجموعة من المبادئ ويضع مجموعة من الافتراضات، كما زاد الاهتمام به من قبل المفكرين، الباحثين والمنظمات المهنية التي تضم عدد من الخبراء الذين عادة يجمعون بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي فتشكل الإطار النظري له وأصبح يتمتع بخصائص العلم ودخل ضمن العلوم الاجتماعية وهو حاليا علم وفن.

4- لماذا لابد على المدقق من فهم الإطار النظري للتدقيق؟ (ذكر العلاقة بين الخصائص، الفروض والمبادئ).

يعتبر فهم الإطار النظري للتدقيق من العناصر الأولية والأساسية للمدقق والتي تنعكس على طريقة عمله وسمعته في المستقبل، فلا يمكن لنا بأي حال من الأحوال أن نتصور ممارس لمهنة حرة ما (طب، محاماة، التوثيق، الهندسة المعمارية، المحاسبة، التدقيق...الخ) دون أخذ تكوين حول الإطار النظري لتلك المهنة ومعرفة أصولها، نظرياتها وجذورها العليمة، وهذا ما يتم أخذه عادة في الجامعات ومراكز التعليم، لهذا يشترط في ممارسة مهنة حرة ما أن يكون لدى ممارسها تكوين أكاديمي مثبت بشهادة تعليم عالي عادة.

فالمدقق عند ممارسته لمهامه وحتى يقوم بعمله بالطريقة الصحيحة لابد عليه أن يعرف ما يقوم به، ولا يقوم بالأعمال إلا في حدود معرفته، فعندما يذهب إلى المؤسسة لابد عليه أن يعرف أن هدفه هو إبداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات، والذي أخذه من خصائص التدقيق، وأن يتصرف وفق هذا الهدف، ليس مثل ما يعتقد البعض من أصحاب المصالح كالمساهمين مثلا أنه مطالب باكتشاف الأخطاء والغش، فهو ليس بمحقق، بل أكثر من ذلك فتصرفاته داخل المؤسسة ومع الأطراف الممثلة لها هي عبارة عن تثمين للعمل الذي قاموا به، وكأنه يقول لهم "أحسنتم قمتم بعمل جيد وجئت من أجل إضفاء الشرعية والصدق على العمل الذي قمتم به على شكل عمليات مالية ترجمت في قالب القوائم المالية"، إلى أن يثبت العكس، وهذا ما أخذه من فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء وفرض خلو القوائم المالية وأيّة معلومة أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء عادية أو تواطئية، وهذا ما يؤدي به إلى العمل بمهنية واحترافية عالية، وعند تطبيقه لمراحل التدقيق لابد أن ينطلق من مجموعة من المبادئ التي يؤمن بها وتنعكس في طريقة عمله كمبدأ تكامل الإدراك الرقابي، مبدأ الموضوعية في الفحص ومبدأ الإفصاح مثلا، كل هذا يظهر عند قيامه بلقاءات مع أطراف داخل المؤسسة، استعماله لوسائل فحص الحسابات، كتابة تقريره...الخ.

5- كيفية اعتبار التدقيق المحاسبي امتداداً للمحاسبة المالية

تقوم المحاسبة المالية بإعداد القوائم المالية من أجل تقديمها لأصحاب المصالح وتحقيق الوظيفة الثالثة للمحاسبة والمتمثلة في الاتصال، لكن لا يمكن لأصحاب المصالح استعمال القوائم المالية إلاّ بعد إضفاء الشرعية والصدق عليها من قبل مدقق الحسابات.

6- كيفية اعتبار التدقيق الخارجي من المهن الحرة

حتى يكون التدقيق الخارجي من المهن الحرة لابد من توفر مجموعة من الشروط تتمثل فيما يلي:

- وجود إطار نظري للمهنة.
- تكوين أكاديمي عادة يكون على مستوى الجامعة تخصص محاسبة
- تكوين مهني لدى المنظمة ذات العلاقة.
- تقديم الاعتماد من طرف المنظمة المعنية
- قوانين منظمة للمهنة.
- ميثاق لأخلاقيات المهنة.

7- **هل يقوم المحاسب المالي بعملية التدقيق؟** نعم، من خلال قيامه بعملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ حيث يقوم بعملية مراجعة لكل حساب، من خلال الترحيل إلي ميزان المراجعة قبل الجرد، حيث يقوم بعملية الرقابة على الحسابات واكتشاف الأخطاء، من خلال القيام بعملية الجرد الطبيعي، القيام بعمليات التسوية ومراجعة الحسابات من خلال حساب الاهتلاكات والمؤونات

8- العلاقة بين الهدف الرئيسي للتدقيق والأهداف الثانوية

الهدف الرئيسي للتدقيق المحاسبي هوإبداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات وفق مراحل ممنهجة وباستعمال أدوات الفحص، لكن عند قيامه بعمله قد يكتشف المدقق أخطاء وغش وتصرفات غير قانونية لكن ليس بالضرورة اكتشاف ذلك، وليس من واجب المدقق اكتشافها بل أكثر من ذلك فالمدقق يأتي إلي المؤسسة من أن يثمن عمل إدارة المؤسسة على العمل الذي قاموا والمترجم في القوائم المالية إلى أن يثبت العكس.

9- المعارف الواجب توافرها في مدقق الحسابات الخارجي

حتى يمارس مدقق الحسابات مهامه على أكمل وجه لابد أن يتمتع بمجموعة من المعارف تتمثل أساسا في إلمامه بجميع المعارف المتعلقة بالمحاسبة المالية بمختلف أنواعها، معرفته للقانون حتى يعرف حقوقه وواجباته والقوانين ذات العلاقة بالمؤسسة كالقانون التجاري المدني، قانون العمل، قانون الضمان الاجتماعي...الخ، معرفة الاقتصاد كحالات التضخم، ارتفاع القيمة السوقية، إعادة تقييم تثبيتات المؤسسة...الخ، والإحصاء عند استعماله للعينة الإحصائية وكذلك للإعلام الآلي، حيث أن تسجيل العمليات المحاسبية يتم الكترونيا، طرق التسيير تعتمد على الإعلام الآلي كبرنامج تسيير المخزونات، بالإضافة طبعاً لموضوع التدقيق المحاسبي بشقيه النظري والتطبيقي، لأنّ مدقق الحسابات يستعمل جميع هذه المعارف عند ممارسته لمهامه.

10-المسؤول عن القوائم المالية في المؤسسة

الكثير من يعتقد أن محاسب المؤسسة هو المسؤول عن القوائم المالية، لكن بالرجوع إلى جوهر نظرية الوكالة وانفصال الملكية عن التسيير نجد أن إدارة المؤسسة هي التي تقوم باتخاذ مختلف القرارات التسييرية والتي تترجم عادة في عمليات مالية يقوم المحاسب بتحويلها إلى معلومات مالية في شكل قوائم مالية، ومنه

نستنتج أن محاسب المؤسسة يقوم بإنتاج المعلومة المحاسبة بينما إدارة المؤسسة المسؤول الأوّل والأخير عن القوائم المالية.

11-صف عدداً من المواقف التجارية التي تنشأ منها الحاجة للتقرير من قبل مدقق الحسابات الخارجي فيما يتعلق بصدق وشرعية القوائم المالية:

- حالة طلب قرض من البنك
- طرح أسهم من أجل رفع رأس مال المؤسسة
- القيام بمناقصة
- عند طلب التسجيل في سوق الأوراق المالية

12- **شرح المقولة التالية:** إحدى مساهمات مدقق الحسابات الخارجي هي إعطاء القوائم المالية المصداقية أي يبين أن القوائم المالية للمؤسسة تعبر فعلا عن العمليات المالية التي قامت بها على مدار السنة.

13-إمكانية تحقيق الصدق المطلق للقوائم المالية من قبل مدقق الحسابات الخارجي

يمكن تحقيقه لكن في حالات نادرة جداً مثل المؤسسات التي قامت بعمليات مالية قليلة على مدار السنة، أو المؤسسات حديثة النشأة لكن عادة يتعذر على المدقق فحص جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة.

14-في بعض الأحيان مصلحة الإدارة تتعارض وتكون مختلفة عن مصلحة أصحاب المصالح الآخرين عند عرض المعلومة المالية. إعطاء أمثلة عن ذلك:

- رفع أرباح المؤسسة من أجل تحسين صورتها أمام أصحاب المصالح.
- تخفيض أرباح المؤسسة من أجل التهرب من الضرائب

طرق التقليل من هذا تعارض وكشفه: التدقيق الداخلي، إحكام نظام الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي...الخ.

حل دراسة الحالات

حل الحالة الأولى

1. **رأيك حول أهداف ملاك الشركة من قيامهم بالتدقيق الخارجي:** هدف التدقيق المحاسبي ليس اكتشاف الأخطاء والغش (أي ليس من حق ملاك المؤسسة تعيين مدقق –أيا كان نوعه– من أجل هذا الغرض، فالمدقق ليس بمحقق ولا بضابط شرطة من اجل القيام بهذا العمل)، فهدفه الأساسي هو إبداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات.
2. **هل تدقيق الحسابات الخارجي (القانوني) الذي تقوم به الشركة كافٍ لتحقيق أهداف ملاك الشركة؟** لا ليس كاف
3. **لماذا؟** لان التدقيق المحاسبي هدفه الأساسي هو إبداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات فقط دون التدخل في التسيير، بينما ملاك المؤسسة هدفهم تحسين الوظيفة المالية.

4. **نوع التدقيق الذي لابد على ملاك الشركة اختياره هو:** هو التدقيق الإداري للوظيفة المالية.

هوامش الفصل

1 M.C.Jensen and W H Mekling, «**Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structur**», Journal of Financial Economics, [on line], October 1976, <Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000>, (03/11/2008), p:05.

2 Michael Jensen and Clifford Smith, «**Stockholder, Manager, And Creditor Interests: Applications Of Agency Theory**», Harvard Business School, [on line], 1985, <Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000 >, (03/11/2008), p:02.

[3] طارق عبد العال حماد، « **حوكمة الشركات –المفاهيم، المبادئ، التجارب–**»، الإسكنرية: الدار الجامعية، 2005، ص: 67.

[4] هشام سفيان صلواتشي، «**تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (مدخل لتطبيق الحوكمة وتحسين الأداء مؤسسة) دراسة حالة مؤسسة " جتوب**"»، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، البليدة: جامعة البليدة، 2008، ص:29.

[5] محمد مصطفى سليمان، «**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**»، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، ص-ص:31-32.

[6] ظاهر شاهر القشي، «**انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة**»، المجلة العربية للإدارة، الأردن: 2005، المجلد 25، العدد 2، ص:13.

[7] نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي، «**الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها**»، المجلة العربية للإدارة، الأردن: أيار 2004، المجلد 23، العدد 4، ص:01.

[8] Lawrence Mitchell, «**The Sarbanes-Oxley Act and the Reinvention of Corporate Governance**», Villanova Law Review, , [on line], 2003, Vol 48, No 4 , <Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000 >, (17/11/2010), P:1201.

[9] بوكساني رشيد ، «**معوقات أسواق الأوراق المالية العربية وسبل تفعيلها**»، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2006، ص:172.

[10] جواد رشمي، «**الفساد المؤسسي هل يصبح وسيلة لتحقيق الحوكمة في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا؟**»، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر: القاهرة، 2004، ص-ص:01-03

[11] نفس المرجع، ص-ص:04-06.

* يشتمل مفهوم تقنية المعلومات على فكرة تطبيق التقنية في تناول المعلومات من حيث إنتاجها وحيازتها وتخزينها ومعالجتها واسترجاعها وعرضها وتوزيعها، وجعلها متاحة لطالبيها بسرعة وفاعلية.

12 طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، التدقيق وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص: 10.

13 المطارنة غسان فلاح، مرجع سابق، 2006، ص: 07.

[14]. **الصبان م.س** و**الفيومي م** : التدقيق بين التنظير والتطبيق؛ الدار الجامعية؛ بيروت 1990؛ صفحة 18.

[15] Revault Pascal, le contrôle des comptes ou audit…vers plus de contrôle, article, CREG, Versailles 2010.P : 04.

[16]. **LIONNEL. C** & **GERARD. V**: Op cit; page 21.

[17]. خالد أمين، **مرجع سبق ذكره**؛ صفحة 10.

[18] رجب السيد راشد وعبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، **مرجع سبق ذكره**، ص: 7، 8.

[19] خلاصي رضا، **التدقيق الجبائية تقييمها ومنهجيتها**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2000، ص: 12.

[20] خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية للمدققة الحسابات**، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998، ص:11.

[21] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 17.

[22] طلال أبوغزالة، **دراسة تحليلية مقارنة بين معايير التدقيق السعودية والدولية**، الندوة الثالثة حول سبل تطوير المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، مارس 1987، ص: 12.

[23] محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمدققة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص: 30.

[24] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **التدقيق وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص: 13-14.

[25] محمود السيد الناغي، **التدقيق: الإطار النظري والممارسة**، مكتبة الجلاء، القاهرة، 1996، ص:53.

[26] عبد الفتاح الصحن ومحمود درويش، **مرجع سبق ذكره**، ص: 54.

الفصل الثالث:

معايير التدقيق المحاسبي

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ معرفة مكانة معايير التدقيق بالنسبة للمهنة.
- ✓ تبيين البواعث الرئيسية لظهور وتطور معايير التدقيق والإدراك لمكوناتها.
- ✓ معرفة كيفية فهم وتطبيق معايير التدقيق.
- ✓ تبيين محتوى معايير التدقيق المقبولة عموما
- ✓ التعرف على معايير التدقيق الدولية.
- ✓ التعرف على معايير التدقيق الجزائرية.

تمهيد:

إن التدقيق يقوم في جزء كبير من إجراءاته على الأحكام الشخصية للمدقق، وتتفاوت هذه الأحكام تفاوتا كبيرا من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني والمتطلبات الأخلاقية التي ينطلق منها، وبناء على ذلك فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة – رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يخص عمليات التدقيق – أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم.

وبزيادة الانفتاح الدولي والتوجه نحو العولمة، قامت الهيئات الدولية المهتمة بالتدقيق بصياغة معايير دولية تلقى القبول العام، وتعرضت المعايير الدولية للتدقيق لكثير من البحوث والدراسات من جانب المهنيين والأكاديميين والمهتمين بالتدقيق بشكل عام، وقد استهدفت تلك البحوث تحديد المقصود بتلك المعايير ووضع التفسيرات الصحيحة والملائمة لها والتغلب على مشاكل التطبيق العملي لها من جهة، ومن جهة أخرى فقد ظهرت دراسات وبحوث أخرى تعمل على تطوير تلك المعايير وتوسيعها.

1- تعريف معايير التدقيق المحاسبي

يقصد بمعايير التدقيق الإرشادات والتوجيهات الواجب الالتزام بها عند تنفيذ عمليات التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد عن أمر معين.

كما تعتبر مقياساً لتقويم الأداء المهني وأساساً لتحديد المسؤولية ومرجعاً عند التحكيم في حالة الاختلاف بين المدقق والغير.

من خلال ما سبق فمعايير التدقيق هي عبارة عن مقاييس تبين آليات عمل المدقق الخارجي وهي إطار مرجي يرجع إليها من أجل التأكد وقياس مدى تطبيق تلك المعايير.

2- أهمية وأهداف معايير التدقيق المحاسبي

تكمن أهمية معايير التدقيق في أنها المرشد والموجه الذي يسترشد به المدقق عند ممارسة المهنة، حيث يصعب على المدقق عند ممارسة مهامه الاعتماد على الإطار النظري للتدقيق فقط، فهي عبارة عن مجموعة من الإرشادات التي تساعد المدقق في عمله.

كما تحقق معايير التدقيق العديد من الأهداف تعود بالنفع على المدقق وعلى مهنة التدقيق ذاتها، وعلى مستخدمي تقارير المدقق، نجملها في الآتي:

- تحدد معايير التدقيق المواصفات الواجب توافرها في المدقق، وذلك لحماية المهنة ممن لا يجيدونها، وهذا بدوره يرفع من مستوى جودة الأداء المهني.
- تعتبر معايير التدقيق وسيلة موضوعية لتقويم الأداء المهني وتطويره إلى الأفضل، ولاسيما في ظل نظام العولمة.
- تساعد معايير التدقيق المدقق في المراقبة والمحاسبة الذاتية، وكذلك في التقويم الذاتي وتطوير أدائه مع الاتجاهات المعاصرة.
- تعتبر معايير التدقيق بمثابة المقاييس الموضوعية التي توضح مدى التزام المدقق بآداب وسلوكيات المهنة.
- تحقق معايير التدقيق للمهنة الثقة والاحترام والتقدير من قبل المهن الأخرى ومن الجهات الحكومية المعنية بها، وكذلك من المنظمات المهنية العالمية.
- تساعد في تحقيق التعاون والتنسيق بين المنظمات المهنية العالمية المعنية بالتدقيق، وهذا بدوره يسهل من وجود معايير تدقيق دولية وهذا مطلب في ظل نظام العولمة الجديد.
- تعتبر معايير التدقيق من الموضوعات التعليمية في كليات التجارة والتي تساعد في تخريج أجيالٍ من المدققين يمزجون بين العلم وأداء المهنة
- تعتبر معايير التدقيق من أساسيات التدريب المهني للداخلين حديثاً إلى حلبة الواقع العملي، وتفصح لهم عن حجم ونطاق المسئولية المهنية، كما تعتبر تراكمات للخبرات السابقة والتي تورث للأجيال القادمة.
- تساعد معايير التدقيق في وضع ميثاق قيم للمراجعين، لضبطهم بما يحافظ على سمعته المهنية.

3- معايير التدقيق المقبولة عموماً

إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة وإذا تكلمنا عن مهنة التدقيق فإن المعايير هي: "عبارة عن الأنماط التي يجب أن يقتدي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها"[1].

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة لمهنة التدقيق صدرت في عام 1945 ضمن كتيب تحت عنوان: "معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS وقد قسمت المعايير إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

- معايير عامة أو شخصية: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للذين يزاولون مهنة التدقيق.

- معايير العمل الميداني: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ مهمة التدقيق.
- معايير إعداد التقرير: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير.

سنحاول التطرق إليها بشيء من التفصيل في ما يلي:

3-1- المعايير العامة أوالشخصية

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب ومن ثمة فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة، تتضمن المعايير العامة ثلاث معايير وهي[2]:

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملي كمدققين.
- يجب أن يكون لدى المدقق اتجاه فكري محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بالفحص والتدقيق.
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

✓ **معيار التأهيل العلمي والعملي**

يعتمد تأهيل المدقق على ثلاث عناصر أساسية:

- التأهيل العلمي.
- التأهيل العملي.
- التعليم والتدريب المستمر.

▪ **التأهيل العلمي**

ما دام المدقق يتعرض أثناء قيامه بعمله إلى الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية، فإنه يتعين معه اكتمال تأهيله العلمي في هذه النواحي، وعموما فعلى المدقق الإلمام بما يلي[3]:

- نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة، وكذلك أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته، وأساليبه المعاصرة، وكذلك مبادئ علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد، وعلم السياسة والعلوم السلوكية كعلم النفس، العلوم القانونية (قانون تجاري، مدني، عقد العمل...) وقوانين الضرائب والجمارك والمبيعات...الخ.
- محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها وكذلك المحاسبة الإدارية.
- الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات.
- المعرفة الكافية لبيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات واستعمالاتها في مجال التدقيق.
- اللغات (الفرنسية والانجليزية على سبيل المثال).

- **التأهيل العملي**

كما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة فإن مهنة المحاسبة والتدقيق تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، وعلى المتدرب قضاء فترة التدريب لدى أحد مزاولي المهنة وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة[4].

- **التعليم والتدريب المستمر**

تعرف مهنة التدقيق تطورا مستمرا وديناميكية فرضتها عليها التطورات والتغيرات في جميع المجالات المتعلقة بها كالجانب الاقتصادي والسياسي والتشريعي والتكنولوجي، وهو ما يتطلب من المدقق مواكبة هذه التطورات والمستجدات التي تطرأ على المهنة دوريا وبشكل مستمر حتى يتمكن من تلبية متطلبات المجتمع المالي، ولا يكون ذلك إلا بالقيام بشكل مستمر ودوري – سواء تعلق الأمر به أو بأعضاء مكتبه – بما يلي:

- تتبع التطورات والبحوث الحديثة في مختلف العلوم المتعلقة بمجال عمله.
- استمرار الإطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية والأكاديمية المحلية والدولية من تقارير ودراسات عن تطبيقات للممارسات فعلية في ميدان المحاسبة والتدقيق.
- الإطلاع على التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة (قانون الضرائب، القانون التجاري، قانون الصفقات...).
- التكوين المستمر في التكنولوجيات الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسب المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والتعامل الالكتروني مع مختلف البيانات والمعلومات المالية.

✓ **معيار الاستقلالية**

تعتبر استقلالية المدقق الحجر الأساسي لبناء شخصيته، حيث نجد أن معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها تؤكد أن المدقق يجب أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره، وكل ما يتعلق بعملية التدقيق.

والاستقلالية هي إمكانية المدقق القيام بعمله بأمانة وموضوعية، حيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، كما أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه[5].

ويمكن أن نميز بين نوعين من الاستقلالية، وهي استقلالية في الواقع واستقلالية في الظاهر:[6]

– **الاستقلالية في الواقع (الاستقلال الذاتي أو العقلي)**

وهي استقلالية نفسية تتمثل في قدرة المدقق في الكشف عن الأخطاء والتعبير عن رأيه بضمير ووعي.

- الاستقلالية في الظاهر(الاستقلال المادي)

وهي تجنب الحقائق والظروف التي لها من الأهمية ما يمكن لطرفا آخر معقول ومطلع وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، يمكنه من التوصل بشكل معقول إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو التشكك المهني لشركة أو لعضو في فريق التأكد قد تم التنازل عنها[7].

وبهدف الكشف عن مدى استقلال المدقق لابد من التركيز على[8]:

- **برنامج التدقيق:** والذي يستلزم عدم تدخل الإدارة في استبعاد أي جزء أو أجزاء من إجراءات التحقق المقررة بالبرنامج التدقيقي المقرر من قبل المدقق.
- **مجال الفحص:** والذي يوضح حق المدقق الكامل في الإطلاع على سجلات ودفاتر المنشأة والتعاون مع العاملين فيها، ومناقشتهم والإطلاع على مصادر المعلومات المختلفة التي تكشف عن نشاط المنشأة والتزاماته وموارده.
- **مدى التقرير:** ويقصد به التحرر من أي شعور أو التزام لتغيير تأثير الحقائق المقرر عنها عن أي جهة من الجهات، كما يتجنب استخدام الألفاظ المبهمة أو الغامضة سواء عن قصد أو غير قصد عند عرض الحقائق والتوصيات وتفسيراتها.

على المدقق أن يكون حذراً، وأن يتجنب أي مظهر أو سلوك من شأنه أن يجعله مكاناً للشك باستقلاليته أو حياده أو موضوعيته تجاه الجمهور المستخدم أو المستفيد من تقريره وخدماته المختلفة.

✓ **معيار بذل العناية المهنية**

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للتدقيق من المدقق بذلك العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والتدقيق، ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة –والذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث – بما يجب أن يعمله المدقق وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال.

ومن ناحية أخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المدقق – كأي إنسان آخر– معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن، فالمدقق يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعا ليس معصوما من الخطأ، فهو مسؤول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء[9]

3-2- معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير وهي:

- تخطيط عملية التدقيق والإشراف التام على المساعدين.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

✓ **معيار تخطيط عملية التدقيق والإشراف التام على المساعدين**

يعتبر تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين المعيار الأول من معايير العمل الميداني ويتطلب هذا المعيار ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصص السليم للوظائف الفنية والإدارة بالمكتب والقادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يحوز الثقة مع حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم المهام الموكولة إليهم حسب الخطة الموضوعة[10]. وبصفة عامة يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيه وتخطيط مهمة التدقيق والتي هي كما يلي[11]:

- حصول المدقق على معلومات أولية حول المؤسسة وتجديدها إن وجدت.
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المدقق معقدة كلما استوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر.
- تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل التدقيق لمعرفة ما تنتظره من عملية التدقيق.
- اشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة عمل.
- تجديد الخطة الموضوعة من طرف المدقق كلما استوجب الأمر وذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية التدقيق.

✓ **معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة. وجاء تعريف نظام الرقابة الداخلية في المعايير الدولية للتدقيق على أنه: "عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول إنجاز أهداف المنشاة في ما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية وفعالية كفاءة العمليات، والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة"، ومن بين أهم أهدافه: الحصول على نظام رقابة موثوق، المحافظة على الممتلكات المنشأة، تحسين مصادر المعلومات والقدرة على اكتشاف الأخطاء والغش[12].

"إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المؤسسة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق وهي أيضا المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج التدقيق وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفا، كلما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة"[13].

✓ **معيار الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة**

أما المعيار الثالث من معايير العمل الميداني فإنه يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر

الأساس لعملية التدقيق كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، وقد عرف المعيار الدولي رقم 500 أدلة التدقيق بأنها: " المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه الشخصي"، وتعتبر القرارات التي يصل إليها المدقق مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات كافي وملائم.

فكفاية الأدلة هي مقياس كمية أدلة الإثبات أما الملائمة فهي قياس لجودة أو نوعية أدلة التدقيق وموثوقيتها في تحقيق الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأيه المهني. وهناك علاقة تبادلية بين كمية الأدلة وملاءمتها، فكلما كانت نوعية الأدلة أعلى كلما كانت الكمية المطلوبة أقل، على أن الحصول على أدلة تدقيق أكثر قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة.

وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال وصور، كالملاحظة المادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث والمستندات، وقرارات مجلس الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة[14].

3-3- معايير إعداد التقرير

الهدف الرئيسي لتقرير التدقيق هو إعلام الأطراف المعنية على انتظام وصحة والمطابقة لمفهوم الصورة العادلة للقوائم المالية للمؤسسة، انطلاقا من هذا الجانب، نعتبر أن رأي المدقق باعتباره مهني محاسبي محترف ومحايد على القوائم المالية، يأخذ حيزا كبيرا في اتخاذ القرارات المستثمرين أو طلب القروض وغيرها من القرارات الأخرى. الرأي الذي يعطيه المدقق والتقرير الذي يصيغه إلى جانب المعلومات والبيانات الأخرى المتوفرة، يشكل مؤشرا ذات صلة وثيقة بدرجة الثقة في هذه القوائم المالية[15]. وتحقيقا للهدف الذي يسعى إليه المدقق من خلال التقرير المالي فقد حدد مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي[16]:

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ المحاسبية قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
- يجب أن تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أوقد يمتنع عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

✓ **معيار إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها**

يتعين على المدقق أن يحدد صراحة عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإذا حدد المدقق أن القوائم المالية تخرج جوهريا عن تلك المبادئ فإن المدقق يصف ذلك الخروج متضمنا الآثار النقدية، وفي معظم الحالات تمثل تلك المبادئ الأساس المستهدف من التقرير

المالي، ومن أمثلة تلك المبادئ: مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ استقلالية الدورات مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات...وغيرها من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

✓ **معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها**

يتطلب المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير ضرورة تبيان تقرير التدقيق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وبالطبع فإن الإشارة إلى هذا الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالتقرير إنما يهدف إلى:

- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.
- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.

✓ **معيار الإفصاح المناسب**

يتطلب المعيار الثالث من معايير التقرير ضرورة الإفصاح بتقرير التدقيق عن أية معلومات تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض، ما لم يشر تقرير التدقيق إلى خلاف هذا، ومن ثم فعندما يرى قارئ القوائم المالية تقرير تدقيق غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية[17].

✓ **التعبير عن الرأي**

يتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق بإصدار رأي فني، وإذا كانت هناك أسباب تبرر عدم إمكانية إصدار ذلك الرأي يتعين إعلام المستخدم بكافة الأسباب الرئيسية وراء ذلك، ويعتمد تحديد نوع الرأي المقدم على نتائج فحص المدقق، ويجب أن يشير تقرير المدقق إلى نوع الفحص المؤدي ودرجة المسؤولية التي يتم الاضطلاع بها، ولذلك فإن التقرير يجب أن ينص بوضوح عما إذا كانت القوائم المالية قد تم مراجعتها أو فحصها أو إعدادها[18].

ويضع المدقق في تقريره واحد من الثلاث آراء التالية:

- **الرأي المطلق (المصادقة بدون تحفظ):** ويعني بأن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق وأنها تعبر عن الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة ووضعية ذمتها.
- **الرأي المتحفظ (المصادقة بتحفظ):** ويعني وقوف المدقق على أخطاء ونقائص إلا أن هذه الأخيرة لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ، واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها. وتنقسم التحفظات إلى ثلاثة أنواع:
  - تحفظات تهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق.

- تحفظات تشير إلى اختلاف المدقق مع الإدارة.
- تحفظات قانونية أو متعلقة بالقانون الداخلي للمؤسسة.

- **الامتناع عن إبداء الرأي(عدم المصادقة):** يكون ذلك في حالة اكتشاف أخطاء ونقائص خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها ولابد من المدقق إدراج الأدلة الكافية والملائمة التي تدعم رأيه أوفي حالة عدم تمكن المدقق من المصادقة على الحسابات والقوائم المالية لظروف معينة كالضغوطات التي تمارس عليه من طرف الإدارة أو عدم تعاونها معه أو عدم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم رأيه الفني.

4-معايير التدقيق الدولية

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق البعد الدولي لنظرية التدقيق الخارجية، كما تعبر عن التوجه السائد في مختلف المجالات الفنية التي تختلف ممارساتها دوليا، وبفعل العولمة والتطور التكنولوجي الكبير والمتسارع أصبح وجود إطار نظري موحد وعالمي ضروري للتدقيق الخارجية كنظرية ومهنة.

4-1- نشأة المعايير الدولية للتدقيق

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة.

وقد انبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للتدقيق * والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988.

وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.

4-2- تعريف المعايير الدولية للتدقيق

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية.

المعايير الدولية للتدقيق هي قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

4-3- خصائص المعايير الدولية للتدقيق

تمتاز المعايير الدولية بعدة خصائص منها:

* International auditing practices committee. .

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، وإن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية.
- استخدمت اللجنة لفظ "إرشادات التدقيق الدولية" بدلا من " المعايير الدولية للتدقيق"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

4-4- أهمية المعايير الدولية للتدقيق

تكتسي المعايير الدولية أهمية كبيرة بالنسبة للمراجعين ومستخدمي تقاريرهم على حد السواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة التدقيق وسد حاجاتهم من جهة، وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى وتستفيد عدة جهات من هذه المعايير كجمعيات المهنيين والمنظمات التي تضم المحاسبين والمدققين والنقابات، والجامعات والمعاهد ومختلف المؤسسات التكوينية، المحللون الماليون، الصحف والمجلات المهنية المتخصصة، الباحثون والطلبة في مجال المحاسبة والتدقيق، أقسام التدقيق الداخلية في مختلف المؤسسات، ومصالح الضرائب.... الخ[19].

ونتيجة للأهمية الكبيرة للمعايير الدولية للتدقيق، فإن أكثر من 50 دولة تبنت هذه المعايير أو استخدمتها كأساس لمعايير التدقيق المحلية.

4-5-أهداف المعايير الدولية للتدقيق

تسعى المعايير الدولية إلى تحقيق الأهداف التالية[20]:

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي.
- زيادة فعالية تقرير المدقق وجودته لكون المعايير الدولية للتدقيق غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.
- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

4-6- لجنة المعايير الدولية للتدقيق

إن لجنة معايير التدقيق الدولية هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تبويب، شرح، وتعديل المعايير الدولية للتدقيق، وحاليا تقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بما سبق.

✓ **تقديم لجنة المعايير الدولية للتدقيق**

انبثقت لجنة المعايير الدولية للتدقيق من اتحاد المحاسبين الدولي*، وقد أعطيت اللجنة صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الإتحاد.

ويتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس (5) سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا، كندا فرنسا، ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة.

ويقوم بإصدار وتعديل المعايير حاليا مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية *IAASB، والذي يهتم إضافة إلى التدقيق بالفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.

✓ **إصدار المعايير الدولية للتدقيق**

إن الهدف الأساسي في إصدار معايير التدقيق الدولية هو وجود مستويات مهنية للمراجعين وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا، وعادة يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي[21]:

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة.
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار.
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.
- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.
- يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

✓ **تبويب المعايير الدولية للتدقيق**

لقد تم إصدار المعايير الدولية للتدقيق في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعيد تبويبها طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.

وبالتالي يوجد رقمان لكل معيار، أحدهما طبقا لتاريخ الصدور والثاني طبقا لموضوع المعيار، حيث يأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من (1) والتبويب الثاني يأخذ ترقيما يبدأ من (200)، وقبل 1994 كانت المعايير

---

*. هو منظمة عالمية للمحاسبة تأسس سنة 1977، حيث تخدم المصلحة العامة بتعزيز مهمة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير والتشجيع على اعتمادها.

*. International Auditing and Assurance Standards Board

تصدر حسب تسلسلها ولكن بعد هذا التاريخ تم تبويب المعايير إلى سبعة (7) أبواب رئيسية وتم إعطاء رمز لكل باب من هذه الأبواب من 200 إلى 800.

ونوضح ذلك في الشكل التالي:

الجدول رقم (1-3): هيكل تبويب المعايير الدولية للتدقيق.

التبويب		المجموعة وعنوان المعيار
الزمني	الموضوعي	
	200-299	المجموعة الأولى: المسؤوليات
1	200	الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية
2	210	شروط التكليف بالتدقيق
7	220	رقابة الجودة على أعمال تدقيق القوائم المالية التاريخية
9	230	التوثيق
11	240	الغش والخطأ
31	250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
	300-399	المجموعة الثانية: التخطيط
4	300	التخطيط لعملية التدقيق
30	310	معرفة طبيعة
25	320	الأهمية النسبية في التدقيق
	400-430	المجموعة الثالثة: الرقابة الداخلية
6	400	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية
15	401	التدقيق في بيئة أنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب
ملحق 6	402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسة التي تستخدم مؤسسة خدمية
	500-599	المجموعة الرابعة: الإثبات في التدقيق
8	500	أدلة الإثبات
28	510	التكليف بالتدقيق لأول مرة
12	520	الإجراءات التحليلية
19	530	عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى
26	540	تدقيق التقديرات المحاسبية
17	550	الأطراف ذات العلاقة
21	560	الأحداث اللاحقة
23	570	فرض الاستمرارية
22	580	إقرارات الإدارة
	600-699	المجموعة الخامسة: استخدام عمل الآخرين
5	600	الاستفادة من عمل مراجع آخر
10	610	مراعاة عمل التدقيق الداخلية
18	620	الاستفادة من عمل خبير
	700-799	المجموعة السادسة: انتهاء عملية التدقيق والتقرير عنها
13	700	تقرير المدقق حول القوائم المالية
	710	المقارنات
	800-899	المجموعة السابعة: مجالات متخصصة
24	800	تقرير المدقق عن مهمات تدقيق لأغراض خاصة
27	810	تدقيق المعلومات المالية المستقبلية

ولقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (المسئول عن إصدار وتعديل المعايير الدولية حاليا) هيكل متكامل لمعايير التدقيق والفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة يشمل التالي[22]:

أولا: (1-99) المعايير الدولية لرقابة الجودة المهنية.

ثانيا: الإطار الدولي لعمليات التأكيد.

ثالثا: (100-899) معايير التدقيق الدولية وتتضمن:

100-199: أمور تمهيدية.

200-299: المبادئ العامة والمسؤوليات.

300-499: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء.

500-599: أدلة التدقيق.

600-699: الاستفادة من عمل الآخرين.

700-799: نتائج وتقارير التدقيق.

800-899: المجالات المتخصصة.

رابعا: (1000-1999): بيانات ممارسة التدقيق الدولية.

خامسا: (2000-2699): المعايير الدولية لعمليات الفحص.

سادسا: (2700-2999): بيانات ممارسة فحص العمليات الدولية.

سابعا: (3000-3699): المعايير الدولية لعمليات التأكيد.

ثامنا: (3700-3999): بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية.

تاسعا: (4000-4699): المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة.

عاشرا: (4700-4999): بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية.

5- معايير التدقيق الجزائرية

قامت الجزائر بإصلاحات على مهنة التدقيق كامتداد للإصلاحات المحاسبية من خلال إصدار القانون 10-01 المعدل للقانون 91-08 المتعلق بمهن خبير محاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سعت من خلاله إلى إيجاد توافق دولي مع معايير المراجعة الدولية.

كما قامت من خلال هذا القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة واستحداث لجان على غرار لجنة المعايرة والتي تعنى بإصدار معايير المحاسبة والتدقيق المحلية، حيث قام المجلس بإصدار 8 معايير للتدقيق سنة 2016 و4 معايير أخرى سنة 2017. ويمكن عرض هذه المعايير كما تم إصدارها كما يلي:

- **عرض معايير التدقيق الجزائرية (المجموعة الأولى)**

سوف يتم التطرق إلى المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في فيفري 2016 والتي تضمنت المعيار الجزائري للتدقيق 210" اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار الجزائري للتدقيق 505" التأكيدات الخارجية" والمعيار الجزائري للتدقيق 560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات" وأيضا المعيار الجزائري للتدقيق 580" التصريحات الكتابية" مع إيراد أوجه الاختلاف و التشابه بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق**

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

•المعيار الجزائري للتدقيق 505" التأكيدات الخارجية"

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة. هدف المدقق الذي يلجا إلى إجراءات التأكيد الخارجي هي تصور وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

فالتأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.

•المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات"

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

كما أن أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي الحصول على العناصر الكافية والملائمة والتي تدل على أنّ الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛ والمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

•المعيار الجزائري للتدقيق 580" التصريحات الكتابية"

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

أهداف المدقق هي الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أنّ هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق. وتعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق

التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى. والردّ بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

- **عرض معايير التدقيق الجزائرية (المجموعة الثانية)**

معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 11 أكتوبر 2016 والتي تضم كلا من المعيار الجزائري للتدقيق 500" العناصر المقنعة" و المعيار الجزائري للتدقيق 300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية" و المعيار الجزائري للتدقيق 510" مهام التدقيق الاولية – الأرصدة الافتتاحية" وكذا المعيار الجزائري للتدقيق 700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" مع إيراد أوجه الاختلاف و التشابه بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية.

•المعيار الجزائري للتدقيق 500" العناصر المقنعة"

يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

كما يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

•المعيار الجزائري للتدقيق 300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

يدرس المعيار م.ج.ت 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة. تعالج على حدًا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية. في هذا الإطار، يُلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 510" مهام التدقيق الاولية – الأرصدة الافتتاحية"**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية. ويجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:

أ) قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.

ب) الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

ج) قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"**

يعالج المعيار م.ج.ت 700 ما يلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

أ) تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛

ب) التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

- **عرض معايير التدقيق الجزائرية (المجموعة الثالثة)**

المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 15 مارس 2017 والتي تضم كلا من المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية" و المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال" و المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدقّقين الدّاخليّين" وكذا المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معيّن من طرف المدقق" مع إيراد أوجه الاختلاف و التشابه بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"**

يعالج هذا المعيار:

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛

- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.

عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال"**

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

أهداف المدقق هي ما يلي:

أ. جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛

ب. استخلاص النتائج حول وجود { عدم يقين } معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شكّ كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تمّ جمعها؛

ت. تحديد تأثير ذلك على المدقق.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدقّقين الدّاخليّين"**

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبيّن له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أنّ وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدّم فيه الأعضاء الفرديّين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإنّ أهدافه هي:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معيّن من طرف المدقق"**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمّت معالجتها في المعيار*220؛
- يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلّ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معيّن من طرف الإدارة)، التي تمّت معالجتها في المعيار 500*.

الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدّر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عيّنه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المدقق.

* م.ج.ت 220: مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية.

* م.ج.ت 500: العناصر المقنعة.

خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى معايير التدقيق، من خلال تبيين معايير التدقيق المقبولة عموما ومعايير التدقيق الدولية وهذا من أجل معرفة أهم العناصر التي لابد على المدقق الالتزام بها عند قيامه بمهامه والتي تعتبر كمقاييس تحدد جود عمله، فمعايير التدقيق تحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة المهنة، وتعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة النمط الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.

كما أنها تحدد المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بعمله، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق المعايير المطبقة وذلك حتى لا يتحمل المدقق أي مسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب بعد ذلك.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- بين أهمية وجود معايير التدقيق.

2- ما علاقة الإطار النظري للتدقيق بمعايير التدقيق؟

3- لماذا سميت المعايير الشخصية بالمعايير العامة بالنسبة لمعايير التدقيق المقبولة عموما؟

دراسة حالات

الحالة الأولى

طلب السيد حميد المدير العام لشركة ذات أسهم لإنتاج زيوت السيارات من مكتب محافظ حسابات إجراء التدقيق المحاسبي الإلزامي لسنة 2013 وهذا بتاريخ 2013/10/03، ويرغب السيد حميد أن تتم عملية التدقيق في أقصر وقت ممكن بحيث يتمكن من تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى البنك من أجل الحصول على قرض معتبر.

قبل المكتب المهني فوراً هذه المهمة ووافق على تقديم التقرير في الأسبوع الثالث من السنة الموالية وسيدفع السيد حميد الأتعاب القانونية إلى جانب علاوة إضافية إذا وافق البنك على منح القرض للشركة.

مكتب التدقيق محدود المستخدمين لذلك عادة يستعين بطلبة السنة الثالثة تخصص مالية ومحاسبة للقيام بتنفيذ عملية التدقيق بشكل منتظم، فبالإضافة للأعمال الأخرى التي يقوم بها المكتب قام محافظ الحسابات رئيس مكتب التدقيق بتلخيص العمل الواجب تنفيذه للطالبين خلال بضع ساعات وينصب هذا العمل حول فحص الحسابات السنوية للشركة وقد اتبع الطالبين إرشادات السيد رئيس المكتب محافظ الحسابات وقدّما له القوائم المالية المتضمنة للميزانية وجدول حسابات النتائج وتقريراً حول فحصهم للحسابات بدون أي تحفظات في غضون 10 أيام.

ثم قام السيد رئيس المكتب بقراءة التقرير والقوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) وأعد في النهاية تقريرا بدون تحفظ قدمه إلى السيد حميد. مع العلم أن التقرير لم يشر إلى مدى تطبيق المبادئ المحاسبية.

المطلوب:

1. ما هي ملاحظاتك الأولية ؟

2. على ضوء دراستك لمعايير التدقيق المقبولة عموما، ما هي المعايير التي لم يحترمها المدقق الخارجي ومن خلال أي إجراء يتبين لك عدم احترامه لتلك المعايير؟

الحالة الثانية

كلف السيد كمال محافظ الحسابات بالقيام بعملية التدقيق المحاسبي لشركة متخصصة في الصناعة النسيجية لسنة 2010 والتي تعتبر السنة الأولى لتطبيق النظام المالي المحاسبي الجزائري وهذا بتاريخ 2010/12/22، ونظراً لعدم قيام محافظ الحسابات ومكتبه بالتكوين اللّازم حول هذا النظام الجديد أدى به إلى أخذ معرفة عامة حول الشركة ووضع خطة لعملية التدقيق وتكليف فرقة من مكتبه بتنفيذ عملية التدقيق والتي اشتملت على دراسة كفاية نظام الرقابة الداخلية، حيث قامت بتوزيع قوائم استقصاء مغلقة مع تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تدقيق الأرصدة في ميزان التدقيق ومقارنته مع ما ظهر في القوائم المالية وقدمت حوصلة على العمل المنجز وقام محافظ الحسابات بكتابة تقريره والذي كان بدون تحفظ دون الإفصاح الشامل للتغيرات في القوائم المالية وأثر ذلك على حسابات الأصول والخصوم

المطلوب:

1. ما هي ملاحظاتك الأولية ؟
2. على ضوء دراستك لمعايير التدقيق المقبولة عموما.
3. ما هي المعايير التي لم يحترمها المدقق الخارجي ومن خلال أي إجراء يتبين لك عدم احترامه لتلك المعايير؟

أجوبة الأسئلة للمناقشة

1-تبين أهمية وجود معايير التدقيق

تكمن أهمية معايير التدقيق في أنها المرشد والموجه الذي يسترشد به المدقق عند ممارسة المهنة، حيث يصعب على المدقق عند ممارسة مهامه الاعتماد على الإطار النظري للتدقيق فقط، فهي عبارة عن مجموعة من الإرشادات التي تساعد المدقق في عمله.

2- علاقة الإطار النظري للتدقيق بمعايير التدقيق

يشمل الإطار النظري للتدقيق المفاهيم الأساسية وجوهر مهنة التدقيق مثل وجود السبب الرئيسي لظهور التدقيق في بيئة الأعمال وتعريف التدقيق خصائصه، فروضه ومبادئه..الخ، كل هذه المفاهيم موجودة بشكل

مركز فهي الركيزة الأساسية التي تبنى عليها مهنة التدقيق، وهي في تطور مستمر لأنها مرتبطة بالعلوم الاجتماعية فكلما طرحت مشاكل في بيئة الأعمال يتطور الإطار النظري ليواكب مستجدات بيئة الأعمال، لكن بالنسبة للمطبقين للمهنة يصعب عليهم ممارسة المهنة بالاستناد على الإطار النظري فهم بحاجة إلى دليل لممارسة المهنة، فمعايير التدقيق تعتبر كشرح وتفصيل للإطار النظري ولا تخرج عنه، بل عند إعداد معايير التدقيق يكون الإطار النظري المصدر الرئيس لها، حيث يمكن تشبيه الإطار النظري بالدستور بالنسبة للدولة، ومعايير التدقيق بالقوانين العامة والخاصة التي لا يمكن أن تخرج عن الدستور.

3- سبب تسمية المعايير الشخصية بالمعايير العامة بالنسبة لمعايير التدقيق المقبولة عموما

سميت المعايير الشخصية بالمعايير العامة لأنها تعم معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، فهي تؤثر على مدى تطبيق المعايير الأخرى، فمثلا المدقق إذا لم يلتزم بمعيار التأهيل العلمي والعملي لا يمكن له أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية، والحصول على أدلة الإثبات الكافية.

حل دراسة الحالات

حل الحالة الأولى

1. **تقديم الملاحظات الأولية**

- التأخر في تقديم الشركة لطلب التدقيق والذي كان بتاريخ 2011/11/15 حيث لا يستطيع انجاز المرحلة الأولى والثانية بالشكل المطلوب.
- قرار التعيين لا يكون من طرف المدير العام وإنما يكون من طرف الجمعية العامة للمساهمين، ولا يكون في أخر السنة.

2. **تقديم المعايير التي لم يحترمها المدقق الخارجي مع تبيين الإجراء الذي يبين ذلك**

المعايير غير المحترم	الإجراء الذي يبين عدم احترامه للمعيار	ما كان يجب على المدقق القيام به
التأهيل العلمي والعملي	الاستعانة بطالبين من أجل القيام بعملية التدقيق بشكل منتظم	من المفروض أن يشكل فرقة تدقيق مكونة من مدققين حاصلين على تأهيل علمي وعملي تحت إشرافه كما يمكن أن يستعين بالطلبة للقيام بالأعمال الثانوية البسيطة والإشراف على عمليات الجرد
الاستقلالية (الاستقلال المادي)	غير مستقل بسبب المكافأة التدخل بتسريع عملية التدقيق	من المفروض على المدقق أن لا يتلقى أي علاوة باستثناء الأتعاب المحددة قانونا كما أنه يمنع أي شخص من التدخل في عمله
بذل العناية المهنية	لم يراجع عمل الطالبين لم يلتزم بأخلاقيات المهنة نتيجة قبوله للعلاوة واليت تعتبر وكأنها رشوة	من المفروض أن يقوم بتدقيق عمل مساعديه وأن يلتزم بأخلاقيات المهنة

تخطيط وتوزيع العمل	قبول المهمة دون الأخذ بعين الاعتبار قدرة المكتب على القيام بعملية التدقيق، عدم وضع خطة التدقيق بالإضافة إلى عدم توجيه والإشراف المستمر لعمل الطالبين.	من المفروض أن يقوم بوضع خطة محكمة متضمنة جميع العناصر المتعلقة بعملية التدقيق وأن يقوم بالمتابعة المستمرة لمساعديه
تقييم نظام الرقابة الداخلية	لم تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عبر المراحل المطلوبة والمعهودة، لأن العمل انصب على فحص الحسابات السنوية	من المفروض أن يقوم بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية عبر مراحلها الخمس.
الحصول على أدلة الإثبات	لم يتم الحصول على أدلة الإثبات الكافية حسب كل إجراء ومن خلال كل حساب.	من المفروض الحصول على أدلة الإثبات لتبرير رأيه
مدى تطبيق المبادئ المحاسبية وثبات تطبيقها	لم يشر إلى مدى تطبيق المبادئ المحاسبية وثبات تطبيقها	من المفروض على المدقق أن يشير صراحة إلى مدى تطبيق المبادئ المحاسبية وثبات تطبيقها وفي حالة عدم الالتزام بمبدأ أو تغيير طريقة أو سياسة معينة يشير إلى ذلك ويبين أثر ذلك على القوائم المالية
الإفصاح الكامل	قام بفحص الميزانية وجدول حسابات النتائج	من المفروض أن يقوم بالإفصاح عن القوائم المالية الخمس وأن يتضمن التقرير جميع العناصر المكونة له
إبداء الرأي	المصادقة مباشرة دون تحفظ	بما أنه لم يقم بالعمل بالطريقة الصحيحة قام بعملية المصادقة مباشرة.

حل الحالة الثانية

1. تقديم الملاحظات الأولية

- التأخر في تقديم الشركة لطلب التدقيق والذي كان بتاريخ 2011/11/15 حيث لا يستطيع انجاز المرحلة الأولى والثانية بالشكل المطلوب.

2. تقديم المعايير التي لم يحترمها المدقق الخارجي مع تبيين الإجراء الذي يبين ذلك

المعايير غير المحترم	الإجراء الذي يبين عدم احترامه للمعيار	ما كان يجب على المدقق القيام به
بذل العناية المهنية	لم يلتزم لأنه لم يأخذ التكوين اللازم حول scf	من المفروض أن يقوم المدقق وأعضاء مكتبه بالتكوين اللازم حول كل ما له علاقة بالمهنة في حينه.
التخطيط السليم والاشراف على عمل مساعديه	اشتملت على دراسة كفاية نظام الرقابة الداخلية	من المفروض أن يقوم بوضع خطة محكمة متضمنة جميع العناصر المتعلقة بعملية التدقيق وأن يقوم بالمتابعة المستمرة لمساعديه

تقييم نظام الرقابة الداخلية	لم تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عبر المراحل المطلوبة والمعهودة، لأنه قام بتوزيع قوائم استقصاء مغلقة مع تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية فقط.	من المفروض أن يقوم بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية عبر مراحلها الخمس.
الحصول على أدلة الإثبات	لم يتم الحصول على أدلة الإثبات الكافية حسب كل إجراء ومن خلال كل حساب.	من المفروض الحصول على أدلة الإثبات لتبرير رأيه
مدى تطبيق المبادئ المحاسبية وثبات تطبيقها	ليس هناك إشارة إلى هذا المعيار	
الإفصاح الكامل	لم يكن هناك إفصاح شامل للتغيرات في القوائم المالية وأثر ذلك على حسابات الأصول والخصوم	بما أنه لم يقم بالعمل السابق كما ينبغي أثر على عملية الإفصاح
إبداء الرأي	المصادقة مباشرة دون تحفظ	بما أنه لم يقم بالعمل بالطريقة الصحيحة قام بعملية المصادقة مباشرة.

هوامش الفصل

[1] وليام توماس وأمرسون هنكي، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، الجزء الأول، ترجمة: حجاج أحمد حامد وسعيد كمال الدين، تقديم: السلطان محمد علي السلطان، الرياض: دار المريخ للنشر، 2006. ص 52.

[2] **نفس المرجع**، ص 54

[3] جمعة أحمد حلمي، **التدقيق والتأكيد الحديث – المشاكل والمسؤوليات–الأدوات والخدمات**، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص55

[4] الصبان محمد سمير وعبد العظيم عبد الله، **الأسس العلمية لتدقيق الحسابات**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002، ص: 64.

[5] Serge Bellut, **S'auditer pour progresser**, édition ellipses, Paris 2008.p: 36.

[6] Ben Saad Emna et Cédric Lesage, **perception de l'indépendance de l'auditeur: Analyse par la théorie de l'attribution**, disponible sur: www.iae.univ-poitiers.fr/afc09/PDF/p169.pdf , téléchargé le 21/01/2011

[7] قريط عصام، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**،مقال، دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 26

[8] **نفس المرجع**، ص 17.

[9] وليام توماس وأمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص 56-57.

[10] جربوع يوسف محمود، **تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2008، ص: 64

[11] Fournier.J, **L'orientation et planification d'une mission d'audit**, Revue française de comptabilité, N°332. Avril 2001.

[12] Jacques Villeneuve, **le contrôle interne –guide de procédures**, p05; disponible sur www.mdeie.gouv.qc.ca/fileadmin/…/controle_interne.pdf, téléchargé le 22/01/2011

[13] وليام توماس وأمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص 57.

[14] Belaiboud Mokhtar, **Pratique de l'audit Apports de l'entreprise**, guide synthétique, organisation de la fonction, présentation des normes IAS-IFRS, édition Berti, Alger 2005p-p: 08-10.

[15] Bahram Soltani, Le commissaire aux comptes et le marché financier, édition Economica, paris 1996.p: 21.

[16] وليام توماس وأمرسون هنكي، **مرجع سابق**، ص 62.

[17] **نفس المرجع**، ص: 63.

[18] لطفي أمين السيد أحمد، **التطورات الحديثة في التدقيق**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2 محمود السيد ناغي، التدقيق: إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، ط 2، 1992.
007، ص: 18.

[19] GERMOND Bernard, **Audit financier**, Dunod, Paris, France, 1991.p: 99.

[20] عيد حامد معيوف الشمري، **معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، ط 1، 1994، ص 35

[21] محمد سمير الصبان- عبد الوهاب نصر علي، **التدقيق الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002. ص 157

[22] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، ج 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 58-59.

الفصل الرابع:

قبول المهمة وأخذ معرفة عامة حول المؤسسة

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ تبيين الأهداف الرئيسية لأخذ معرفة عامة حول المؤسسة
- ✓ معرفة المراحل الأساسية لأخذ معرفة عامة حول المؤسسة وكذا العلاقة بين كل مرحلة
- ✓ تكوين صورة عن كيفية قيام مكتب التدقيق بهذه المرحلة.

تمهيد:

يعتبر التدقيق المحاسبي عمل منظم ومنهجي، فعند إرسال طلب التدقيق إلي المدقق لابد عليه من دراسة مجموعة من الاعتبارات والتي تمكنه من تقرير قبول الطلب من عدمه، والتي تؤثر على العمل الذي يقوم به فيما بعد، فمن أجل إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة يمر المدقق بمراحل محكمة ومتناسقة فيما بينها فالانتهاء من مرحلة معينة يعني بداية مرحلة أخرى. كما أن درجة تحقيق أهداف التدقيق تعتمد على جودة المرحلة أو المراحل التي سبقتها.

1- كيفية قبول المهمة وتعيين المدقق الخارجي

بالنسبة لشركات المساهمة فلقد نصت متطلبات الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أن يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف مؤسسة محل التدقيق وهذا باقتراح من لجنة التدقيق المنبثقة من مجلس الإدارة أومن طرف هذا الأخير بعد موافقة الجمعية العامة، حيث أن القانون الجزائري نص على ثلاث طرق لتعيين المدقق الخارجي[1]:

1-التعيين في العقد التأسيسي: يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف مؤسسي المؤسسة ويتم ذكره في العقد التأسيسي

2-التعيين من طرف الجمعية العامة للمساهمين: يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف الجمعية العامة للمساهمين وهذا أثناء مزاولة المؤسسة لنشاطها.

3-التعين من طرف المحكمة: يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف المحكمة التي تتبع لها المؤسسة محل التدقيق ويكون هذا في حالة رفض المدقق تدقيق هذه المؤسسة.

لما ترسل المؤسسة طلب التدقيق للمدقق الخارجي لا تقوم بإرساله مباشرة، حيث تقوم بدراسة مجموعة من الاعتبارات قبل إرسال الطلب، كما أن المدقق الخارجي عند تلقيه طلب التدقيق لا يقوم بالموافقة على طلب التدقيق وإنما لابد عله من دراسة مجموعة من الاعتبارات والتي تمكنه من قبول التدقيق من عدمه.

- الاعتبارات التي تأخذها المؤسسة قبل إرسال طلب التدقيق:

تقوم المؤسسة محل التدقيق بأخذ مجموعة من العناصر ودراستها قبل إرسال طلب التدقيق والمتمثلة أساسا فيما يلي:

- لا بد أن تتأكد المؤسسة من أن المدقق مسجل في قائمة أو جدول المدققين الخارجيين الصادر عن المنظمة المهنية التي يتبع لها المدقق.

- لا بد على مؤسسة محل التدقيق أن تتأكد من أن المدقق قد دقق مؤسسات سابقة من نفس النشاط.
- من الأحسن للمؤسسة أن تختار مكاتب التدقيق المتخصصة في تدقيق الشركات ذات نفس النشاط، حيث كلما كانت مكاتب التدقيق متخصصة كلما ساهم في تحسين عمل التدقيق.

- **كيفية إرسال طلب التدقيق:**

تقوم المؤسسة محل التدقيق بإرسال طلب التدقيق من طرف مجلس الإدارة ممثل برئيسها على أن يكون عن طريق رسالة موصى بها، أما بالنسبة لوقت إرسال الطلب فالأحسن يكون في بداية السنة المالية حتى يترك المجال للمدقق للقيام بمهام التدقيق خصوصا بالنسبة للشركات كبيرة الحجم.

- **تلقي المدقق طلب التدقيق**

بعد أن يتلقى المدقق الخارجي طلب التدقيق لا يقوم بالموافقة مباشرة على هذا الطلب وإنما يقوم بدراسة مجموعة من الاعتبارات حتى يحدد قرار القبول أو الرفض ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

- دراسة عدم وجود حالات التنافي بين المدقق والشركة محل التدقيق
- لا بد عليه أن يتصل بالمدقق السابق من أجل التأكد من الظروف العامة التي مر بها مدقق الحسابات.
- أخذ معرفة سريعة حول المؤسسة محل التدقيق (نوع نشاط المؤسسة، حجمها، موقعها..الخ).
- دراسة إمكانية مكتبه ومقارنتها مع ما أخذه من معلومات من خلال معرفته السريعة للمؤسسة وما تلقاه من طرف المدققين السابقين.
- يقوم المدقق بمحاولة معرفة الوضعية المالية للمؤسسة من أجل التأكد من حصوله على أتعابه.

يقوم المدقق بدراسة جميع هذه الاعتبارات من أجل اتخاذ قرار الموافقة أو الرفض وفي حالة الموافقة أو الرفض يقوم بمراسلة المؤسسة محل التدقيق كتابيا.

2- إبرام العقد

بعد الموافقة من المدقق يتم إبرام العقد بينه وبين مؤسسة محل التدقيق والذي هوعبارة عن اتفاق يلتزم بمقتضاه المدقق بتقديم خدمات التدقيق مع تقديم التقارير في الوقت المحدد والتزام المؤسسة محل التدقيق بالتعاون مع المدقق ودفع الأتعاب المحددة قانونا.

- **العناصر المكونة للعقد:**

يتضمن العقد المبرم بين المؤسسة محل التدقيق والمدقق الخارجي مجموعة من العناصر التالية:

-معلومات متعلقة بالمؤسسة محل التدقيق والمدقق.

-تاريخ إبرام العقد.

-موضوع العقد: تعيين محافظ الحسابات

-مضمون العقد: المهام الأساسية للمدقق الخارجي، مدة التعيين (دورة أو دورتين، ثلاث دورات، قابلة للتجديد أو غير قابلة للتجديد).

لقد تم إصدار معيار التدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق والذي تطرق إلى محتوى رسالة المهمة كما يلي:

I- محتوى رسالة المهمة

3-1- الأحكام الأساسية لرسالة المهمة

1- يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن:

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين الشارية المفعول ومعايير التدقيق.
- مسؤوليات المدقق
- مسؤوليات الإدارة.
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية.
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في ل تقرير مقدم من المدقق.
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
- مخطط وتنفيذ التدقيق.
- نظراً للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فانه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لوتم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح.
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها.
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة.
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

2- من جهة أخرى، إذا طرأت الحالات التالية، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي، من جهة أخرى، لا سيما في الحالات التالية:
- بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء
- إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان
- التعامل مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

3-2- التدقيقات المتكررة

3- يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

4-يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته لاسيما عند:

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق.
- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله.
- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين.
- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان.
- وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق

5- تدمج العناصر التي تمت مدققتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أوتدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

II- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية

6-يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك، مثلا لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هوتجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة.

7- قبل انتهاء مهمة التدقيق، وإذا طولب المدقق بتعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فان عليه تحديد ما إذا هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة.

8- إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أوخدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أوتحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي.

إن تقرير المدقق لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية كمدقق أوأن يذكر الإجراءات المتخذة التي تضمنتها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات.

9-إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدي أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة

III- خصوصيات أخرى

10- في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فان هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية

11- في حالة رسالة المهمة المشتركة فان هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم.

12- عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات.

13- عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه.

نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أوتعاقدية)

مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان:

الهاتف/ الفاكس:

المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن، ن+1، ن+2.

1- هدف ونطاق الكشوف المالية

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول انتظار وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

وسيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون ثم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر، هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سبر، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

2- مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب علي أن أشير أنه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة للتدقيق وكذلك تلك المتعلقة لسير كل نظام محاسبة ومراقبة داخلية فان خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا، لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديدها

انا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم من القانون 10-01 المذكور أنفا، ولا يمكن أن أعفى منه الا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

3- مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤوليات الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقوائم والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،
- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.
- المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك بـ:
- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.
- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين والذين اعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول الى أدلة مثبتة.
- يجب أن يرسل الى مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أوهسئة التسيير، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات

لكن سأتدخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيآت المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم: (على سبيل المثال)

- الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري.
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها.
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

4- مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي.....

فيفري.....

الخ.....

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم، بيد أنني الفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها وعرضها علي في الآجال المتفق عليها والتي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أصير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب لعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

اعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي خدمة ذات نوعية للكيان

سيتم مساعدتي في مهمتي من طرف

(تحديد الهوية، المؤهلات المهنية والمركز)

عند الاقتضاء سيتم اللجوء الى أشخاص من اهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي

5-رسالة التأكيد

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد، هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيان اتجاه الغير أوالمنازعات الجارية أوالمحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق)

6- الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي بـ.....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فان أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مدققتها.

أرجومنكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه" تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير والاحترام.

محافظ الحسابات

الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

3- أخذ معرفة عامة حول المؤسسة

من الأشغال الأولية التي يقوم بها المدقق هو كسب نظرة شاملة حول المؤسسة حيث أن المعلومات المتحصل عليها خلال هذه المرحلة يتم جمعها وحفظها في الملف الدائم والجاري والذين يمثلان أوراق العمل التي يسمح استعمالها من طرف المدقق ومعاونيه حيث يتدخلون خلال المهمة[2].

فأخذ معرفة عامة حول المؤسسة تتمثل في مجموع الجهود التي يبذلها المدقق الخارجي والتي تمكنه من اكتساب معرفة شاملة حول المؤسسة وهذا من أجل تحقيق أهداف التدقيق.

وقد يكون ذلك عن طريق القيام بلقاءات وزيارات ميدانية، الاطلاع على الوثائق والمستندات وكل ما يراه المدقق ضروري من أجل وضع خطة لعملية التدقيق كما أن المدقق حتى يقوم بهذه المرحلة يقوم بوضع خطة بسيطة لذلك.

- مراحل أخذ معرفة عامة حول المؤسسة

تتم عملية أخذ معرفة شاملة حول المؤسسة عبر مراحل، هذه المراحل قد تزيد أوتنقص حسب حجم المؤسسة نوع نشاطها...الخ.

➢ **الأعمال التمهيدية:**

- **الإطلاع على المستندات الخارجية:** تبدأ هذه العملية بالإطلاع على جميع ما كتب حول المؤسسة في المجلات المتخصصة، الجرائد النشريات...الخ من أجل تكوين صورة خارجية حول المؤسسة، كالاطلاع على خلافات مع النقابة في القطاع واتفاقيات مع العمال في القطاع ...الخ هذا الإطلاع يمكن المدقق من الحصول على ايحاءات تفيده في عملية التدقيق.
- **إثبات هوية المؤسسة:**لا بد على المدقق أن يثبت هوية المؤسسة التي يتعامل معها من أجل معرفة الشكل القانوني لها والنظام الجبائي والضمان الاجتماعي التذي تخضع له، وهذا من خلال الاطلاع على العقد التأسيسي لها، التصريح بالوجود، السجل التجاري، بطاقة التعريف الجبائي، بطاقة الضمان الاجتماعي.

➢ **الاتصالات الأولية:**

- **القيام بلقاءات مع أطراف المؤسسة:** يقوم المدقق بمجموعة من اللقاءات مع مجموعة من الأطراف داخل المؤسسة وتتمثل أساسا في رئيس مجلس الإدارة،أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء الإدارة العليا، أعضاء لجنة التدقيق، أعضاء التدقيق الداخلي، رئيس قسم المالية والمحاسبة...إلخ

من أجل معرفة طبيعة الظروف العامة التي مرت بها المؤسسة عند إعدادها للقوائم المالية، المشاكل التي صادفت المؤسسة. هذه اللقاءات تمكنه من الحصول على معلومات حول كيفية إنتاج المعلومة المحاسبية.

- **زيادة المؤسسة، وحداتها وفروعها:** يقوم المدقق بزيارة وحدات وفروع المؤسسة من أجل تكوين صورة ميدانية حول العمل اليومي لها، طبيعة نشاط المؤسسة وتعرفه على الناحية الفنية لتسلسل العمليات، سواء صناعية أو

تجارية أو مالية، ومعرفة المشاكل والصعوبات التي تواجه المؤسسة في تعاملاتها مع العمليات المالية، فقد يقوم بزيارة قسم المالية والمحاسبة من أجل معاينة كيفية القيام بالقياس المحاسبي والتسجيل اليومي للعمليات المالية وزيارة قسم الشراء والبيع من أجل معرفة كيفية القيام بعملية (الشراء، البيع) كما يقوم بزيارة المخازن...إلخ

- **التعرف على الوثائق الداخلية والمتمثلة في:** من خلال ما قام به المدقق سابقا، يقوم بالإطلاع وفي بعض الأحيان الحصول على نسخ من المستندات الداخلية التي تستعملها المؤسسة، حيث تمثل هذه الوثائق إجراءات وطرق العمل المكتوبة والمطبقة بهذه المؤسسة ومنها ما يلي:

–العقد التأسيسي للمؤسسة.

–الهيكل التنظيمي لها.

–كتيب السياسات والإجراءات.

–تقارير المدقق الخارجي.

–القانون الداخلي للمؤسسة.

–الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة...إلخ

عادة يقوم المدقق الخارجي بالمراحل الثلاث السابقة في نفس الوقت، حيث أن عند قيامه بالزيارات الميدانية يطلع وفي بعض الأحيان يحصل على المستندات التي تساعده في عمله ويقوم بمجموعة من اللقاءات مع عدة أطراف داخل المؤسسة.

➢ **انطلاق الأشغال**

- **تحديد أخطار التدقيق وأهدافه:** من خلال ما سبق يقوم المدقق بتحديد بصفة أولية مواطن الضعف ومواطن الفحص التي لا بد على المدقق القيام بها، ويقوم بتحديد أهداف التدقيق الفرعية انطلاقا من مما سبق من أجل تحقيق الهدف الأساسي والمتمثل في إبداء الرأي حول شرعية وصدق الحسابات.

لا شك أن لكل منظمة بصفة عامة والمؤسسة على الخصوص، محيط، تنظيم وهيكل، تنظيم إداري ومحاسبي. كما أن لكل منظمة سياستها العامة المنتهجة من طرف مسيريها. وعلى المدقق المتدخل دراسة كل هذا وذلك من أجل تحديد الأخطار العامة التي قد تعترض سير المؤسسة حقل الدراسة. بتعبير آخر، تتعرض هذه الأخيرة آتية من المحيط والقطاع الذي تنشط فيه وقوانينه. وتتعرض لأخطار نتيجة لتنظيمها وشكلها القانوني وهيكلها (عائلية مركزية أو متوسطة وكبيرة مع لا مركزية متقدمة، خريطتها التنظيمة وتحديد المسؤوليات...). كما تتعرض لأخطار تنجم عن السياسة العامة المنتهجة من طرف المسؤولين إذ قد يطغى على هؤلاء الجانب التجاري، أو الإنتاجي أو الإداري. ولهذا لا بد من التعرف على السياسة المالية، السياسة التجارية المتبعة ودون إهمال الجانب الاجتماعي في هذه السياسة.

إن دراسة التنظيم الإداري والمحاسبي ستسمح للمتدخل التعرف على الطرق المتبعة في جمع، تحليل،

معالجة المعلومات المالية والمحاسبية وتدفقها. كما ستسمح من الوقوف على وجود أو عدم وجود إجراءات وكذا التأكد من وجود مصلحة التدقيق الداخلية ومدى فعالية هذه الأخيرة وكل هذا ليس بالأمر الهين.

4- إعداد أوراق العمل

يقوم المدقق الخارجي بإعداد أوراق العمل التي سوف يستعملها في عملية التدقيق والمتمثلة أساسا في الملف الدائم والملف الجاري، فكل الأعمال التي يقوم بها المدقق يجب تدوينها وتسجيلها في سجلات، وخاصة الأدلة التي تؤيد فحص واختبار وتقييم الخطر إن وجد حيث أن مهمة التدقيق تتعلق بجمع المعلومات الكافية التي تسمح للمدقق بتكوين رأيه على مدى دقة وصراحة البيانات والنتائج ومدى إمكانية الاعتماد عليها، هذه الأدلة وغيرها من الدلائل والمعلومات يتم تجميعها في سجلات تدعى أوراق عمل التدقيق حيث تعتبر المرجع الرئيسي للمدقق والأدلة التي تساعده في إبداء رأيه[3].

4-1- تعريف أوراق العمل

تعرف أوراق العمل بأنها[4]: سجلات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها في مهمة التدقيق.

فمن هذا التعريف نستنتج أن الهدف الرئيسي من أوراق العمل هو تسجيل الدلائل وتجميعها ليتمكن المدقق من تكوين رأيه المهني الذي يقوم على الخبرة ومنه نستطيع القول أن أوراق العمل تبين كيف تم التخطيط للعمل كما يلي:

1- أن مهمة المدقق تم تنفيذها حسب الخطة المسطرة والملائمة وبشكل مناسب وذلك تماشيا مع المعيار الأول من معايير العمل الميداني.

2-أن نظام الرقابة الداخلية تم تقييمه، والى أي مدى يمكن الاعتماد عليه.

3-أنه تم تجميع الأدلة الكافية والملائمة وتم تطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة التي تسمح له بإبداء رأيه حول الميزانية والقوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسة.

ومن هذا نستخلص أن أوراق العمل تعتبر الأداة التي تستخدم لتجميع الدليل المطلوب من المدقق لمساعدته في إبداء رأيه ولذا ينبغي عليه أن يقوم بترتيبها في وضع يسمح له بدراستها مستقبلا.

4-2- أهمية أوراق العمل

تعتبر أوراق العمل دليلا على العمل الذي قام المدقق بإنجازه وتساعد في تحديد ما إذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تم مدققتها، وتعتبر أيضا من المستندات الهامة جدا في أي نزاع قانوني لاحق، لأنها يمكن أن تستخدم في هذا النزاع كدليل ضد المدقق أو كدليل للدفاع عنه[5].

ويعتبر اصطلاح أوراق العمل اصطلاحا غير ملائم لوصف الأدلة قام المدقق بتجميعها أثناء فحصه للقوائم المالية. فالمصطلح بهذا الشكل يدل على منتج غير تام يقصد به تجميع ملاحظات وإجراء بعض العمليات

الحسابية المبدئية ويقوم عدد قليل من المدققين غير الحريصين بإعداد أوراق العمل على النحو السابق وكثيرا من المدققين لا يعطونها الاهتمام الكافي.

على سبيل المثال، قد يقضي مدقق ما عدة ساعات في دراسة مشاكل محاسبية هامة أو مشاكل متعلقة بتقرير التدقيق، وبمجرد أن يتوصل إلى النتيجة بعد مجهود شاق يقوم فقط بكتابة ملحوظة مختصرة عنها دون الاهتمام بتوضيحها كما يجب وبدون وجود أدلة تبين إعطاء اهتمام كافي للمشكلة فقد يبدو فيما بعد أن المشكلة لم تحظ بالاهتمام الكافي من قبل المدقق أو أنها حظيت باهتمام سطحي فقط. وحتى إذا كانت أوراق العمل مكتملة ولكنها غير معدة بصورة جيدة، بسبب وجود الكثير من عمليات المحو والشطب والخطأ في كتابة الكلمات وعدم اكتمال العبارات، سيلقى عليها بظلال من الشك. وقد يستخدم محامي الخصوم مثل هذه الأوراق لإثبات الإهمال في التدقيق. لذلك يجب أن يدرك المدقق أنه قد لا يكون الشخص الوحيد الذي يقوم بقراءة ما يعده من أوراق عمل، ويجب أن يأخذ في اعتباره الانطباع الذي يتولد لدى الآخرين عند قراءة هذه الأوراق.

4-3- الحاجة إلى أوراق العمل

إن المحاسب في المؤسسة يقوم بإعداد القيود المحاسبية من واقع المستندات الأساسية (فواتير الشراء، فواتير البيع، كشوف الأجور ... وغيرها) ثم تحفظ تلك المستندات بعد ذلك لمدة 10 سنوات (حسب المادة 12 من القانون التجاري الجزائري) لإثبات القيود التي تم إجراؤها، في حين وضعية المدقق تختلف حيث أن ليس لديه لا مستندات أصلية ولا الدفاتر التي تم إجراء القيود فيها ولا دفتر الأستاذ لتدعيم أعماله إلا أنه يعمل بنفس السجلات والمستندات الخاصة بالمحاسبين إلا أنه يتحتم عليه تركها بعد أن يكمل فحصه ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إعداد سجل خاص بالمدقق لكي تتوفر لديه الوسائل لتدعيم وإثبات العمل الذي قام به، كما أنه يتطلب إرفاق أوراق العمل بالقوائم المالية الكاملة التي اعتمد عليها في إنجاز عمله ونتائج تلك الأعمال، وهذا يعني أن أي عمل يؤدى خلال الفحص ينبغي أن يهدف إلى تجميع الأدلة والتي تعتبر الهدف العام لعملية التدقيق ومنه فنتيجة أي اختبار أو أي إجراء يتم إضافته للمعلومات المجمعة وذلك كدليل لتدعيم رأي المدقق وشهادته التي يدلي بها في تقريره النهائي.

4-4- أنواع المعلومات التي تشتمل عليها أوراق التدقيق

هناك نوعين من المعلومات التي ينبغي أن تشتمل عليها أوراق التدقيق[6]:

النوع الأول: هو البيانات الضرورية التي تساعد المدقق على كتابة تقريره.

النوع الثاني: هو المعلومات التي توضح الفحص الذي قام به المدقق، فحتى يستطيع المدقق إعداد تقريره فإنه ينبغي أن يقوم بتجميع البيانات المتعلقة بأصول المنشاة والتزاماتها والإيرادات والمصروفات وحقوق الملكية، ويتم تجميع تلك المعلومات وإدراجها في أوراق التدقيق لاستخدامها في أي فحص بعد ذلك، ثم لتدعيم تقريره وللمساعدة في إعداده، ومن ناحية أخرى فإنه على الرغم من أن تلك المعلومات تعتبر جزءا من أوراق التدقيق، إلا أنه إذا لم تتم مدققتها وفحصها فإنها لن تساهم في تحقيق الغرض النهائي لعملية الفحص وهو إبداء الرأي

المهني للمدقق، ولهذا فإن الجزء الثاني من المعلومات التي تشمل عليها أوراق التدقيق هو معلومات التحقق والفحص الذي قام به المدقق.

إن التحقق هو الذي يجعل عملية الفحص بمثابة عملية التدقيق، وبنفس المنطق فإن هو الذي يجعل مجموعة من أوراق العمل بمثابة أدلة ملائمة وينبغي توضيح أساليب التحقق المستخدمة بعناية ووضوح، لأن عدم وجود تلك الأساليب بطريقة واضحة ودقيقة يعني عدم وجود أي دليل في أوراق العمل

إن البيانات المختلفة المجمعة المتعلقة بالمنشأة والتي تكون ضرورية للمدقق تختلف عن ممارسة أساليب التحقق بشكل كبير، وبدون ممارسة تلك الأساليب بشكل مرضي فإن أوراق العمل لا يمكن أن تكون دليلا يدعم الرأي المهني للمدقق والذي يعتبر الهدف الرئيسي من إعدادها أصلا.

تحمل ورقة العمل بعض المعلومات الخاصة بالمؤسسة توضح في رأس الورقة من بين هذه المعلومات ما يلي:

الزبون: ذكر عنوان الشركة السنة: تاريخ غلق السنة المالية أعد من طرف / بتاريخ: اسم المساعد الذي قام بالعمل وتاريخ إعداد العمل.	الموضوع: مدقق الحقوق مثلا.	المرجع: المستندات التي تم فحصها

4-5- ملكية أوراق العمل

أوراق العمل التي يعدها المدقق بخصوص فحصه للقوائم المالية للعميل تعتبر، بصفة عامة، مملوكة للمدقق. وعادة لا يدّعى العميل ملكية أوراق العمل ولا يحق أن يطلبها، بصرف النظر عن حقيقة أنه يدفع أتعابا للمدقق مقابل قيامه بأعمال التدقيق التي أعدت من أجلها هذه الأوراق. وبصفة عامة لا تتمتع أوراق العمل بامتياز خاص فيما يتعلق بالاتصال بين المحامي وعميله، ويجب أن يتم تسليمها في حالة طلبها من قبل المحكمة أو لأي أمر قانوني أخر.

وهذا يعني أن المعلومات التي يحصل عليها المدقق أثناء قيامه بفحص القوائم المالية يمكن أن نستخدم ضده أو ضد العميل في أي نزاع قانوني. وعلى الرغم من أن أوراق العمل مملوكة للمدقق فإنه يجب عليه الالتزام بمتطلبات سرية معلومات العميل التي ينص عليها دستور آداب وسلوك المهنة على النحو السابق بيانه.

4-6- أوراق العمل الرئيسية للمدقق

تعتبر أوراق العمل وسيلة لتجميع أدلة وبراهين التدقيق حيث كل ما يقوم به المدقق بتسجيله في أوراق العمل تساعده وتدعم رأيه المهني، كما أن هذه الأوراق تشمل على مجموعة عديدة من المستندات من بينها: ميزان التدقيق قبل وبعد الجرد، الميزانية العمومية، دفاتر الأستاذ، تحليل الحسابات، الملاحظات المسجلة نتيجة المناقشة مع مستخدمي الشركة، ملاحظات حول عقود الشركة.

تختلف المعلومات المسجلة في أوراق التدقيق من حالة إلى أخرى، إلا أننا يمكن حصر أوراق العمل في العناصر الرئيسية الآتية:

- تحليل الحسابات.
- قيود اليومية الناتجة عن عملية الفحص.
- التسويات التي يقوم بها المدقق.
- مستخرجات وملاحظات بما فيها نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- موازين التدقيق والجداول المختلفة.
- برامج التدقيق.

حسب هذا التقسيم يمكن إدراج معظم أوراق التدقيق، إلاّ أنه يمكن إدراج أوراق جديدة وذلك حسب الحاجة، وسنعرض فيما يلي الأنواع المختلفة للأوراق:

– تحليل الحسابات

يمثل تحليل الحسابات الجزء الأكبر من أوراق العمل حيث أن أي عنصر من عناصر الميزانية ينبغي تحليله وإعطاء صورة واضحة عن محتوياته، أي أن رصيد أي حساب من الحسابات الاجتماعية للشركة – سواء مدين أو دائن – سيتم شرح وتفصيل العناصر المسجلة به وذلك بإعداد كشوف أو كشف لكل حساب وذلك حسب الحالة، يتم البدء برصيد أول المدة ثم تفصيل العناصر المسجلة خلال السنة ثم بإضافة هذه العناصر أو طرحها من رصيد أول المدة نتحصل على رصيد أخر المدة.

- قيود اليومية المترتبة على التدقيق

يقوم المدقق بإعداد قائمة قيود اليومية الخاطئة التي تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة، وقيد التصحيح اللازم لكل خطأ في أوراقه الخاصة، وبعد الانتهاء من فحص الدفاتر يقوم المدقق بتسليم نسخة من تلك القيود إلي المسؤولين للمناقشة والتسجيل بالدفاتر ومنه يتم الترحيل إلى ميزان التدقيق وبالتالي يتم التحصل على ميزان التدقيق بعد التعديل.

- التسويات

يقوم المدقق بإجراء كثير من التسويات أثناء عملية التدقيق في سبيل ربط البيانات المختلفة المتاحة له، فبعض التعديلات تكون سهلة وأخرى معقدة.

– الملاحظات والمستخرجات من العقود والمحاضر بما فيها تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بفحص العقود التي تجريها المؤسسة مع الغير مثل عقود إصدار السندات وغيرها، فيدون ملاحظاته في أوراق العمل، فلا ينحصر فحصه على العقود فقط وإنما يمتد إلى محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة العادية أو غير العادية وغيرها.

ومن أهم أوراق التدقيق هي تلك التي تحتوي على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يقوم المدقق بفحص وتقييم إجراءات وعمليات النظام ليتمكن من اكتشاف الأخطاء والنقائص إن وجدت، والتي تسبب فشل هيكل الرقابة الداخلية ومنه تحريف القوائم المالية، كما أن المدقق يدون ملاحظاته المتعلقة بكفاءة نظام الرقابة الداخلية (إما بشكل مكتوب أو بشكل رسوم) حول المعلومات والبيانات أو المستندات، وكيفية تدقيقها وعلاقتها بالدفاتر.

وتتعلق أهمية هذه الأوراق التي تشتمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية عن غيرها من أوراق العمل لكونها تحتوي على المعلومات الأساسية لتحديد مدى صدق القوائم المالية والدفاتر

- **موازين التدقيق والجداول المختلفة**

يشتمل ميزان التدقيق على أرصدة حسابات دفتر الأستاذ الذي يعتمد عليها المدقق في إعداد تقريره، لأن كل التسويات الناتجة عن عملية الفحص والتدقيق ترحل إلى ميزان التدقيق وبه يتم إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج.

فلتسهيل عملية الفحص يجب توفر بعض الاعتبارات في ميزان التدقيق كأن تكون أسماء الحسابات المستعملة واضحة وموجودة بالمخطط المحاسبي للمؤسسة، وكتابتها بالكامل حيث هذه العملية تسهل مهمة إجراء قيود التصحيح، كما أن ميزان التدقيق للسنة السابقة يعد نافعا لمهمة التدقيق، حيث يتم مقارنة الأرقام الحالية بأرقام السنة السابقة ومنه يتضح للمدقق ما إن كانت هناك تطورات أو تدهور في الحالة المالية ومنه البحث عن الأسباب المتعلقة بهذه التغيرات إما إيجابية أو سلبية وذلك من خلال عملية الفحص والتدقيق.

- **برنامج التدقيق**

إن برنامج التدقيق هو الخطة التي يقوم بإعدادها المدقق بصدد كيفية تنفيذ إجراءات التدقيق الشاملة. وتجميع الأدلة الكافية التي تسمح له بالإدلاء برأيه المهني. حيث يشمل ملخص بما ينبغي القيام به ويشتمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين[7].

بعض المدققين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج التدقيق بالنسبة للمؤسسات صغيرة الحجم، إلا أن هناك اتفاق عام بين المدققين على أن وضع خطة للمدقق تكون ذات فائدة كبيرة بالنسبة للشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم، وخاصة إذا كانت للشركة وحدات منتشرة بشكل كبير على مستوى الوطن.

كما أن إعداد برنامج التدقيق يوفر الدليل على تنفيذ معيار هام من معايير الفحص الميداني للمدقق وهو تخطيط العمل بطريقة مناسبة.

إن نطاق الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة، ويجب أن ينتج عنه نتائج مرضية في هذا المجال بأقل وتكلفة ممكنة[8].

- أنواع أوراق العمل

عادة يحتفظ المدقق بالوثائق والأوراق والملاحظات التي يتحصل عليها ويقوم بترتيبها في ملفين، أحدهما يدعى الملف الدائم للمدقق أو الملف المستمر والآخر الملف الجاري للمدقق أو ملف السنة الحالية، فهي تفيد المدقق في القيام بعمله خصوصا فيما يلي:

- إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه،
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده،
- الاحتفاظ وتوفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت، الاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية،
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي،
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

✓ **الملف الدائم**

تعتبر عملية التدقيق ذات طبيعة متكررة وتتم دوريا من فترة إلى أخرى ويشتمل هذا النوع من الملفات الأوراق التي تحتوي على معلومات تكون دائمة ومستمرة نسبيا من سنة إلى أخرى، ويكون شكل ومضمون هذا الملف متوقف على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات. إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول الآتية[9]:

- يمكن أن نتوقع بشكل مفيد وجود مدرجات ذات محتوى الملف الفرعي الشبه المطبوع.
- عموميات حول المؤسسة: بطاقة فنية لها ولوحداتها، الوثائق المتعلقة باثبات هوية المؤسسة (نسخة من السجل التجاري، العقد التأسيسي، بطاقة الضمان الاجتماعي...الخ)، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم..الخ.
- معلومات حول نظام الرقابة الداخلية: كل الوثائق التي لها علاقة بالنظام مثل كتب السياسات والإجراءات، توزيع المهام، استمارات نظام الرقابة الداخلية، خرائط التتابع. ..الخ.
- معلومات محاسبية ومالية: تشمل طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعنى. حجم العمليات وفقا لطبيعتها، السياسة المالية، طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات، الحسابات السنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة.

- تقارير مجلس الإدارة والإدارة العليا: محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة والإدارة العليا، بالإضافة إلي مختلف التقارير التي أعدتها الإدارة العليا ومجلس الإدارة للسنة محل التدقيق والسنوات السابقة.
- تقارير المدقق الداخلي: تقارير المدقق الداخلي للوظيفة المالية والوظائف الأخرى في المؤسسة.
- تقارير المدقق الخارجي للسنوات السابقة.
- برامج التدقيق للسنوات السابقة.
- معلومات حول النظام الضريبي والضمان الاجتماعي للمؤسسة: وثائق متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة.
- معلومات حول الجانب القانوني للمؤسسة: مختلف الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية القانون الداخلي للمؤسسة، القوانين ذات العلاقة بالمؤسسة، النزاعات والقضايا ذات العلاقة بالمؤسسة.
- معلومات حول المعلوماتية: خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة.
- يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المدقق وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه.
- يمكن إضافة لكل ملف فرعي ملخص المضمون، مطبوعا مسبقا.

- مسك الملف الدائم

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول الشركة المراقبة يستوجب:

- تحيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم.
- إقصاء المعلومات القديمة، والتي لم يعد لها أية فائدة.
- القيام بتلخيص المدقق ذات الحجم الضخم.

✓ **الملف السنوي**

على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التكوين وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة.

يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت للمدقق إبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية. ويعد هذا الملف ضروري من أجل:

- تحكم أفضل في المهمة.
- تدوين الأعمال التي أجريت والاختيارات المعمول بها.

- التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال.
- تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.

بالتالي يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها.

- **الشكل والمضمون**

يدور الملف السنوي حول العناصر الآتية:

- القوائم المالية للسنة محل التدقيق.
- معلومات متعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنة محل التدقيق.
- تقارير الإدارة العليا ومجلس الإدارة
- برنامج التدقيق
- جميع الملاحظات وأدلة الإثبات المتحصل عليها للسنة محل التدقيق
- المشاكل والعراقيل التي واجهت المدقق عند قيامه بهامه

- **الاحتفاظ بملفات العمل**

إن الطابع السرّي للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

إن الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى المدقق المتعلقة بالشركة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها مدة 10سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري).

- **التخطيط للمهمة**

يقوم المدقق الخارجي بوضع خطة أولية للقيام بعملية التدقيق، لان هذه الخطة سوف يتم تعديلها خلال مجريات عمله خصوصا عند فحصه لحسابات المؤسسة. فخطة التدقيق هي الترجمة للإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق التدقيق وهي تحدد الإجراءات التفصيلية للمدقق التي تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف التدقيق ولذلك يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة.

وتتضمن خطة التدقيق التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة على الحكم المهني للمدقق وتتفاوت هذه التفاصيل تبعاً لاختلاف حجم وتعقيد المنشأة الخاضعة للمدقق وعلى الأهمية النسبية وعلى خبرة فريق التدقيق.

تتضمن هذه الخطة مجموعة من العناصر أهمها ما يلي:

- تحديد أفراد المشكلة لفرقة التدقيق.
- تحديد المدة الزمنية لتنفيذ المهمة. ويتمثل في الوقت المناسب والملائم للقيام بإنجاز كل إجراء من إجراءات التدقيق، أي يومية المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات، مكان التدخل،

- تحديد النشاطات الخاضعة للتدقيق.
- توزيع المهام على فرقة التدقيق.
- تبيين وسائل إثبات الممكن الحصول عليها. هي إجراءات التدقيق الخاصة التي سيتم استخدامها وتطبيقها على عناصر ومفردات معينة.
- تحديد طبيعة الاتصال والتعامل مع أطراف فرقة التدقيق ورئيس الفرقة.
- تبيين كيفية التدقيق والاحتفاظ بوسائل التدقيق.
- تاريخ إيداع التقارير.

- **الاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد خطة التدقيق**

- حصول المدقق على الفهم الكامل لطبيعة نشاط العميل وبيئته ومخاطر الأعمال المتعلقة به مراعاة مستويات الأهمية النسبية المحددة لأغراض التدقيق
- مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الضمنية الملازمة ومخاطر الرقابة الداخلية
- مراعاة المدقق لتوقيت اختبارات الرقابة الداخلية والاختبارات الأساسية
- مراعاة المخاطر التي تتطلب انتباها وعناية خاصة مثل الأخطاء الجسيمة وحالات الغش أووجود أطراف مرتبطة
- مراعاة المجالات المحاسبية المعقدة ومن ضمنها المجالات التي تحتوي على تقديرات محاسبية.
- اشتراك مدققين آخرين أو خبراء في عملية التدقيق
- إعادة النظر في خطة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك أثناء فترة التدقيق.
- التوثيق الكامل لخطة التدقيق وما يستجد عليها من تغيير أو تحديث أثناء عملية التدقيق

- **مزايا خطة التدقيق**

تحقق خطة التدقيق عداً من المزايا أهمها توفير التعليمات للمساعدين وأداة للرقابة على الوقت المستنفذ في كل خطوة من خطوات التدقيق. كما أن خطة التدقيق التي تم إعدادها واستخدامها بشكل جيد تمثل

دليل إثبات على التخطيط الملائم لأعمال التدقيق، كما تسمح الخطة لأعضاء فريق التدقيق بتقييم النطاق المقترح للمدقق وإمكانية إجراء أي تعديلات على إجراءات التدقيق قبل القيام بتنفيذها

إرشاد لأعضاء فريق التدقيق الأقل خبرة حيث توضح الخطة خطوات التدقيق التي يجب أن يقوم بها كل عضو في الفريق

دليل إثبات على إنجاز العمل حيث يوقع كل عضو في فريق التدقيق على خطوة أو إجراء التدقيق الذي قام بتنفيذه في الخانة المحددة لذلك والتي تشير على القيام بذلك العمل بشكل كامل

دليل إثبات على أنه تم مراعاة مخاطر الرقابة الداخلية فكثيراً من البرامج تتضمن نبذه مختصرة لإجراءات الرقابة الداخلية الهامة المتعلقة بالمجال الذي سيتم اختباره

عرض شكلي وتحليلي لمرحلة أخذ معرفة عامة حول المؤسسة

أخذ معرفة عامة حول المؤسسة

1- الأعمال التمهيدية

- معرفة المستندات الخارجية
- التنظيم المهني
- عناصر التفرقة بين المؤسسات

2- الاتصالات الأولية

- لقاء مع المسؤولين
- زيارة المنشأة ووحداتها
- معرفة المستندات الداخلية للمؤسسة

3- انطلاق الاشغال

- تحديد أخطار وأهداف التدقيق
- تكوين الملف الدائم والجاري
- التخطيط للمهمة

MEMENTO PRATIQUE FRANCIS LEFEBVRE – COMPTABLE – Editions Francis Lefebvre 1992 P: 1209 32

خلاصة

كلما كانت بداية العمل جيدة كلما اعتبر ذلك كمؤشر أولي على نجاح العمل فيما بعد، فدراسة الاعتبارات التي تقوم المؤسسة بدراستها من العناصر الأساسية والمهمة للقيام بمهام التدقيق، كما أن دراسة الاعتبارات من قبل المدقق قبل قبول المهمة من الأهمية بمكان كذلك، كل هذا يساهم في أن يكون التعيين سليما.

كما أن دراسة وفهم طبيعة والأحداث التي قامت بها المؤسسة وهذا من خلال الاطلاع على المستندات والوثائق الداخلية والخارجية، القيام بزيارات ولقاءات وكلما كان هناك تعمق كلما كان أفضل، حيث أن فعالية عملية التدقيق ترتبط بدرجة كبيرة بفهم معمق للمؤسسة موضوع التدقيق ولنشاطها وللعوامل الخارجية المتعلقة بها.

كما أن هذه المرحلة تحتوي على الأبحاث وتفسير مجالات التدقيق للكشف إما عن النقائص الموجودة أو العراقيل المنتظرة حين وضع التقنيات المستعملة، كما أن تحديد أخطار التدقيق تسمح بتحديد أهدافه والتي تستعمل كأساس لتشكيل برنامج التدقيق وبالتالي التخطيط المهمة.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- ما الهدف من أخذ معرفة عامة حول المؤسسة؟

2- هل يهم ترتيب مراحل أخذ معرفة عامة حول المؤسسة؟ لماذا؟

3- على أي أساس يتم إعداد خطة التدقيق؟

4- هل جميع مراحل أخذ معرفة عامة حول المؤسسة يتم استعمالها بنفس الطريقة في جميع المؤسسات؟ لماذا؟

5- من يقوم بأخذ معرفة عامة حول المؤسسة؟

دراسة حالات

الحالة الأولى

طلبت شركة ذات مسؤولية محدودة للصناعة النسيجية من مكتب محافظ حسابات 'مراد' القيام بتدقيق حسابات الشركة لسنة 2012، وقد وافق المكتب على ذلك وقام بإبرام العقد مع الشركة وهذا بعد دراسة امكانية ذلك من طرف المكتب، ومن أجل كسب معرفة عامة حول الشركة قام مكتب التدقيق بما يلي:

- معرفة المستندات الخارجية من خلال جمع ما كتب حول المؤسسة.
- إثبات هوية المؤسسة عن طريق معرفة جنسيتها، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في السجل التجاري.
- التعرف على عناصر التفرقة للمؤسسة مع مؤسسات من نفس النشاط
- القيام بلقاء مع المسؤولين الكبار

كل هذه العناصر مكنته من وضع خطة للقيام بعملية التدقيق حيث تضمنت مايلي:

-تحديد الأفراد المكلفين بعملية التدقيق.

-توزيع المهام على فرقة التدقيق.

-وضع برنامج للمدد الزمنية الممكنة.

المطلوب:

1. ما الهدف من كل إجراء قام به محافظ الحسابات؟
2. هل هذه الإجراءات كافية لأخذ معرفة حول الشركة؟
3. ما هي اقتراحاتك والتي من المفروض أن يقوم بها محافظ الحسابات؟

أجوبة الأسئلة للمناقشة

1- الهدف من أخذ معرفة عامة حول المؤسسة

يقوم المدقق بزيارة المؤسسة ووحداتها، الاطلاع على الوثائق والمستندات الداخلية مع القيام بزيارات ولقاءات مع أطراف من داخل المؤسسة حتى يتمكن المدقق من الحصول على معلومات تمكنه من التخطيط للمهمة بالنسبة للمراحل المقبلة ويتحصل على معلومات للقيام بمهامهم؟

2-هل يهم ترتيب مراحل أخذ معرفة عامة حول المؤسسة

عند القيام بأخذ معرفة عامة حول المؤسسة لابد على المدقق أن يقوم بها بشكل مرتب ومتسلسل والتي تنتهي بالتخطيط للمهمة، الا أنه يمكن للمدقق أن يقوم ببعض المراحل الفرعية بشكل متوازي كأن يقوم بزيارة وحدات المؤسسة مع القيام بلقاءات مع مسؤولي المؤسسة والاطلاع على مستنداتها في نفس الزيارة، كما يمكن التحضير للمراحل المقبلة كأن يقوم بتشكيل الملف الدائم والجاري عند حصوله على المستندات الداخلية.

3- أساس إعداد خطة التدقيق

يتم اعداد خطة التدقيق على أساس المراحل التي قام بها المدقق عند أخذه لمعرفة عامة حول المؤسسة.

4- هل جميع مراحل أخذ معرفة عامة حول المؤسسة يتم استعمالها بنفس الطريقة في جميع المؤسسات؟ لماذا؟

ليس بنفس الطريقة، حيث تختلف باختلاف حجم ونوع نشاط المؤسسة

5- من يقوم بأخذ معرفة عامة حول المؤسسة؟

فرقة التدقيق التي يقوم المدقق بتشكيلها

حل دراسة الحالات

حل الحالة الأولى

1. ما الهدف من كل إجراء قام به محافظ الحسابات:

- معرفة المستندات الخارجية من خلال جمع ما كتب حول المؤسسة: من أجل الحصول على إيحاءات من خارج المؤسسة توجه المدقق عند القيام بمهامه.

- إثبات هوية المؤسسة عن طريق معرفة جنسيتها، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في السجل التجاري: من أجل معرفة مدى الصلاحية القانونية للمؤسسة ولأخذ معلومات تمكن المدقق التواصل مع المؤسسة محل التدقيق.
- القيام بلقاءات مع المسؤولين الكبار: تكون هذه اللقاءات حول العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة وكيفية إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى أهم الاتفاقيات والعقود التي أبرمتها وكذا المشاكل التي واجهات المؤسسة فيما يخص النشاط المالي لها.

2. هل هذه الإجراءات كافية لأخذ معرفة حول الشركة؟ لا

3. ما هي اقتراحاتك والتي من المفروض أن يقوم بها محافظ الحسابات: من المفروض على المدقق أن يقوم بأخذ معرفة عامة حول المؤسسة بمراحلها المعتادة حتى يتمكن من إعداد خطة التدقيق بالطريقة الصحيحة

هوامش الفصل

[1] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011

[2] Guy Benedict et René Kerarel, **L'évaluation du contrôle interne dans la mission d'Audit,** édition Foucher 1990 P: 22

[3]. م فيومي وع لبيب، **أصول التدقيق**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998 ص 96

[4]Robert Castell et François Pasqualini, **Le Commissaire aux Comptes**, Collection Droit Poche – Economica 1995 –

[5]. م فيومي وع لبيب، **مرجع سابق**، ص 98

[6] أحمد نور، **مدقق الحسابات**، 1984، دار الجامعية، ص: 142

[7] محمد أحمد خليل، **التدقيق والرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، ص: 105

[8] أحمد نور، **مدقق الحسابات**، 1984 ، دار الجامعة، ص: 151

[9] بوتين محمد، **التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية للتطبيق**، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008، ص: 30.

الفصل الخامس:

تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ تكوين فكرة عن التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ معرفة مكانة وأهمية نظام الرقابة الداخلية لمهنة التدقيق المحاسبي
- ✓ تبيين الأسس التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية ومكوناته
- ✓ شرح مراحل تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية والعلاقة بين كل مرحلة.

تمهيد:

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من إجراءات المراقبة المختلفة والتي ترتبط بالجوانب المالية، المحاسبية، التنظيمية والإدارية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيّد بالسياسات الموضوعة، وهذا من أجل تحقيق أهدافها.

فنظام الرقابة الداخلية الفَعَّال يُعتبر كدعامة لعملية المدققة، لذلك يقوم المدقق بتقييمه قصد تحديد نطاق عمله. وعليه سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى نشأة ومفهوم نظام الرقابة الداخلية وإلى المقومات الأساسية له ثم تقييم نظام المراقبة الداخلية.

1- ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعتبر السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية في انفصال الملكية عن التسيير وكذا كبر حجم المؤسسات وتعقّدها الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الرقابية، كما أصبح أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة وتحقيق أهدافها.

1-1- نشأة نظام الرقابة الداخلية

في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، فالمالك كان يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المؤسسة، وانحصر مفهوم الرقابة الداخلية في حماية النقدية فقط باعتبارها أكثر أصول المؤسسة تداولا، وبعد ذلك اتسع نطاقها ليستخدم كمرادف للضبط الداخلي[1]، والذي يعني تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه : "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها "[2].

كما أن كبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، أدى إلى اعتبار نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا للإدارة الحديثة للمحافظة على مواردها المتاحة، كما أن إدخال نظم المعلوماتية وتعقد عالم الأعمال وحدوث الفضائح المالية أدت إلى إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية من أجل تطويره وتحسين فعاليته ليتماشى مع المستجدات الحالية.

1-2- مفهوم نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية نبدأ أولا بمصطلح الرقابة، حيث عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) الرقابة على أنها:" أي إجراء تتخذه الإدارة، مجلس الإدارة وأطراف أخرى من أجل إدارة المخاطر وزيادة احتمال تحقيق الأهداف، الغايات وخطط الإدارة، تنظم وتوجه الأداء بطريقة مرضية لتوفير ضمان معقول أن أهداف المؤسسة سوف تحقق"[3].

أما نظام الرقابة الداخلية فعُرِّف من قبل لجنة حماية المنظمات (COSO) المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) على أنها:" العملية المتَّخَذَة من طرف مجلس الإدارة، الإدارة والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم. حيث أن:

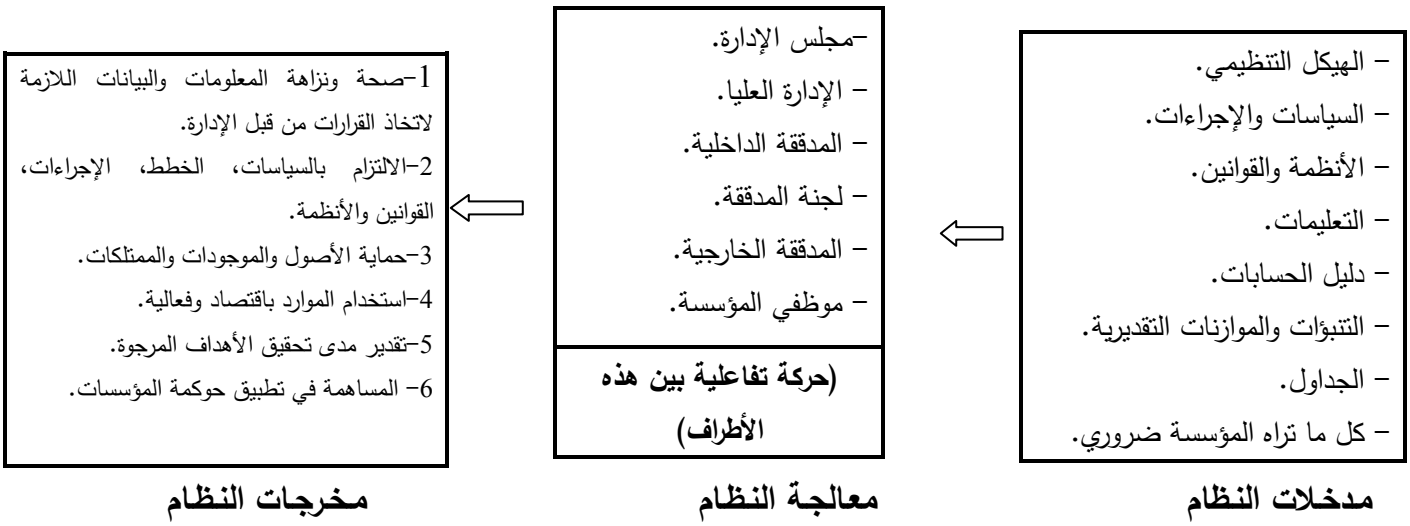
- الرقابة الداخلية هي عملية. فهي وسيلة لتحقيق غاية وليست غاية في حد ذاتها.
- الرقابة الداخلية ليست مجرد سياسات وأشكال وإجراءات موثقة، بل هي من وضع أشخاص داخل المؤسسة.
- الرقابة الداخلية يمكن أن توفر ضمانا معقولا فقط، وليست تأكيدا مطلقة للإدارة ومجلس الإدارة.
- الرقابة الداخلية موجهة لتحقيق أهداف المؤسسة قد يكون هدف واحد أو مجموعة من الأهداف المتداخلة فيما بينها "[4].

كما نص المعيار الدولي للمدققة رقم 400 والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية على أن نظام الرقابة الداخلية يشمل: "كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها، قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع واكتشاف الاحتيال والخطأ، دقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"[5].

ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من الوسائل تشمل الهيكل التنظيمي، السياسات والإجراءات، الأنظمة والقوانين، التعليمات، دليل الحسابات، التنبؤات، الموازنات التقديرية، الجداول..الخ -وكل ما تراه المؤسسة ضروري لهذا النظام- كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتُستخدم في ذلك أدوات كمجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المدققة، التدقيق الداخلي والخارجية، وسائر الموظفين في المؤسسة، وهذا من أجل تحقيق مخرجات ونتائج تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة والمساهمة في تطبيق حوكمة المؤسسات.

ومنه يمكن تصور نظام الرقابة الداخلية وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (1-5): نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من تصور الباحث (وفقا لما سبق)

2- المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وتتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية كما انه هناك مجموعة من الإجراءات الواجبة لحقيق هذه المقومات.

2-1- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تلخيصها فيما يلي[6]:

1- الدليل المحاسبي

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى.

2- الدورة المستندية

وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات.

3- المجموعة الدفترية

تُعَدُّ المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة.

4- الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وأحسن مثال على ذلك الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها آليا. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

5 - الجرد الفعلي للأصول

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات، سيارات، أراضي ومباني وأثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

6- الموازنات التخطيطية

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم، أهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة.

2-2- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية[7]

1- هيكل تنظيمي كفء

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها.

2- كفاءة الأفراد

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها لا تقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذوي درجات عالية من الكفاءة.

3- مستويات ومعايير أداء سليمة

تؤثر سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعة بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

4- سياسات و إجراءات لحماية الأصول

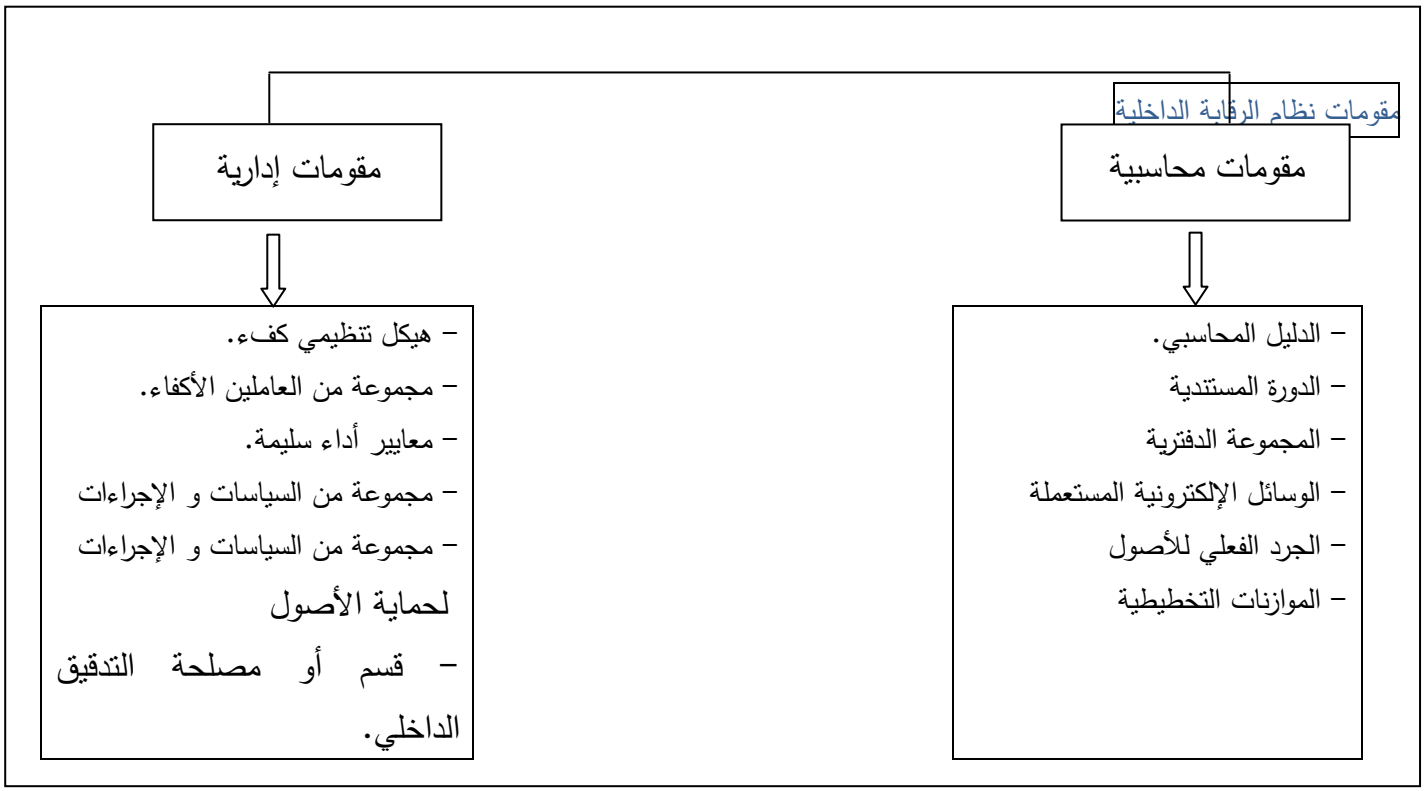
يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

5- قسم التدقيق الداخلي

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "التدقيق الداخلي".

والشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (2-5): مقومات نظام الرقابة الداخلية.



2-3- الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف المقومات

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات، والتي يمكن التطرق إليها و تلخيصها فيما يلي[8]:

1- الإجراءات التنظيمية والإدارية

وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

أ- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.

ب-توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.

ت-توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.

2- إجراءات محاسبية

وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

أ- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة.

ب-إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى.

ت-استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز.

ث-استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين التدقيق العامة وحسابات المراقبة الإجمالية.

ج-إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء ...الخ.

ح-القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المدقق الداخلي بمهمته عليه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة والأهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر.

3-1- الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية.

يقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمدقق كيفية سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المدقق أو مساعدوه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المدقق بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية[9].

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطوَّل في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المدقق تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم،

وهكذا يصعب على المدقق التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي –أي من غير من قام بالعمل– فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمدقق القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.

3-2- خرائط التدفق

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المدقق بقراءة كتيّب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف والذين لهم دور في سير أعمال المؤسسة، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها، ومن ثم يقوم المدقق بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها، وانطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المدقق أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا وعمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المدقق على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح[10].

ومن الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبيّن الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

3-3-أسلوب قوائم الاستقصاء

تسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والتدقيق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك ...الخ، يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر[11]:

أ- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المدقق عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.

ب-إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية التدقيق بفترة كافية.

ت-إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

أ- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا.

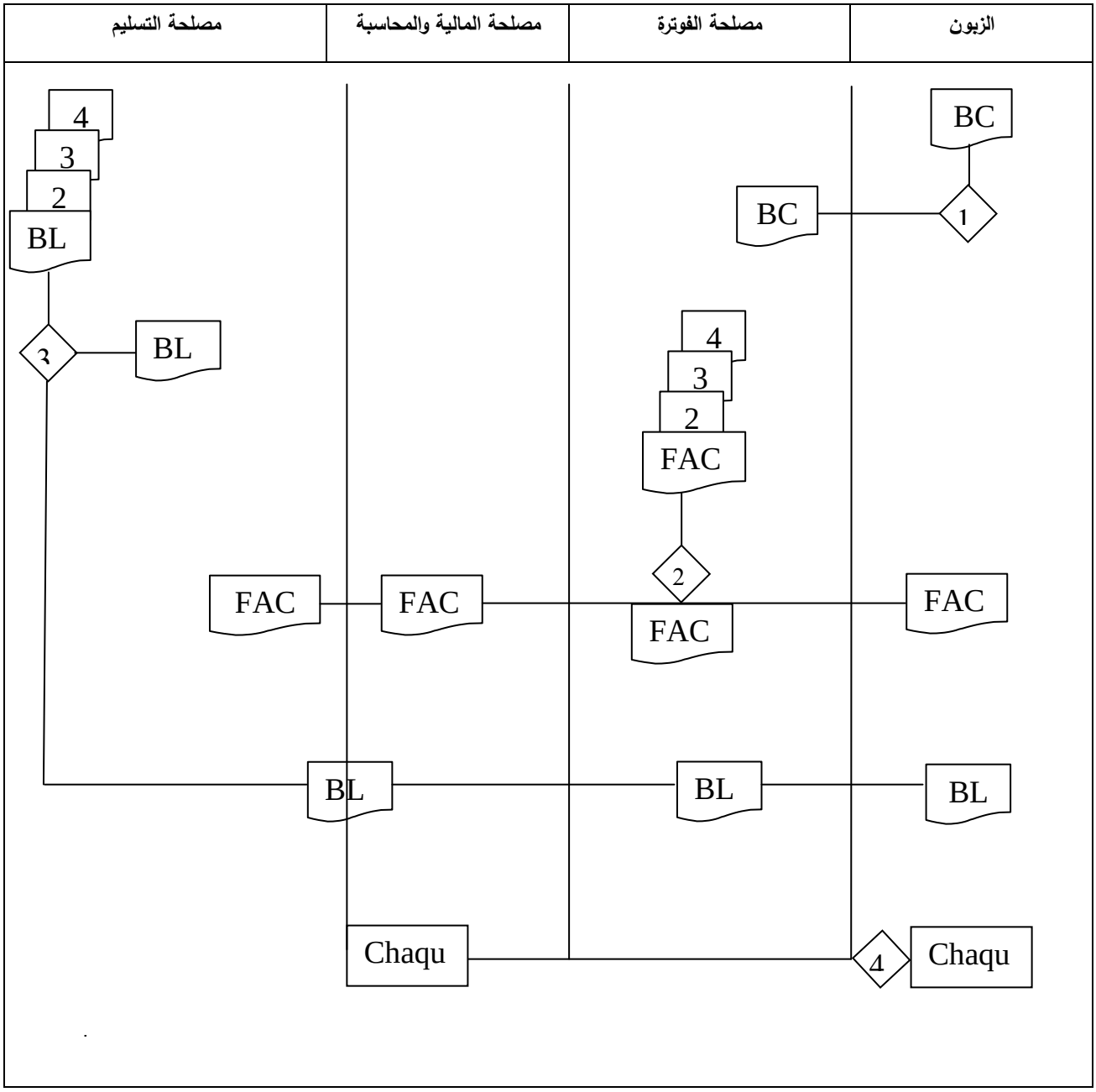
ب-تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ت-قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المدقق لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت وجهد المدقق.

ث-أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.

ج-الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

الشكل رقم (3-5): أسلوب خريطة تدفق الوثائق (نظام الرقابة الداخلية لوظيفة المبيعات)



4- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسة التي يقوم بها المدقق، سواء كان المدقق داخلي أو خارجي، كما أن هذا الفحص والتقييم يتضمن خمس خطوات أساسية[12]:

تعتبر هذه المرحلة أهم المراحل حيث تعتبر عملية التقييم ضرورية وذلك لان ليس باستطاعة المدقق التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مدققة كل التسجيلات ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف

النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من النقائص والأخطاء وان كل تدفق لا بد أن يسجل , بعبارة أخرى لو نقيم نظام الرقابة الداخلية فقد نراجع كل العمليات.

إن الأسئلة الأساسية المستعملة في أعمال المدققة و خاصة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية متعلقة بالأسئلة الخمسة الآتية :

1 – ماذا؟ ? Quoi سؤال موجه للعمل .

2 – من؟ ? Qui سؤال موجه للمنفذ.

3 – أين؟ ? Où سؤال موجه لمكان التنفيذ.

4 – متى؟ ? Quand سؤال موجه لأمر التنفيذ و وقت التنفيذ.

5 – كيف؟ ? Comment سؤال موجه لطريقة العمل.

فحسب الأجوبة المتحصل عليها من خلال هذه الأسئلة المطروحة , نطرح السؤال التالي : لماذا ? Pourquoi بهذا السؤال نبحث عن الأحداث و الأسباب الحقيقية و نميّز الأسباب لاقتراح تعديلات.

لا يمكن للمدقق عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة أي باستمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.

يقوم المدقق بمدققة مستندية أي دراسة المستندات المدبرة للعملية وعليه لكي يقوم بمهمته خصوصا إذا كانت المستندات تحضر داخل المؤسسة عليه أن يعرف كيفية أعدادها و تدقيقها عبر مختلف المصالح والمحا فظة عليه في الأرشيف , هذا يجعلها يتأكد من أنها تبرر العمليات المسجلة. ما هي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟

1- هل تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟

2- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟

هناك 5 خطوات في المرحلة الثانية لسير مهمة المدققة وتعتبر أساسية هي:

1- جمع الإجراءات:

- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح
- ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة

2- اختبارات التطابق (الفهم):

- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته

3- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية:

- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع

4- اختبارات الاستمرارية:

– نقاط قوة النظام – ضعف في تصور النظام

وثائق الحوصلة

إن فحص وتقييم إجراءات نظام المراقبة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن 5 خطوات، نستعرضها بإيجاز كما يلي:

1- جمع الإجراءات

يتعرف المدقق على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعة للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة وتدوينه لملخصات لها، مع رسمه لخرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية.

2- اختبارات الفهم

يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعملياتها، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المدقق من أن الإجراء موجود، مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه –مبدئيا– لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). نستعمل في هذه الخطوة –في الغالب– استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بـ "نعم" أو بـ "لا"، (الجواب بـ "نعم" ايجابي، الجواب بـ "لا" سلبي)، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

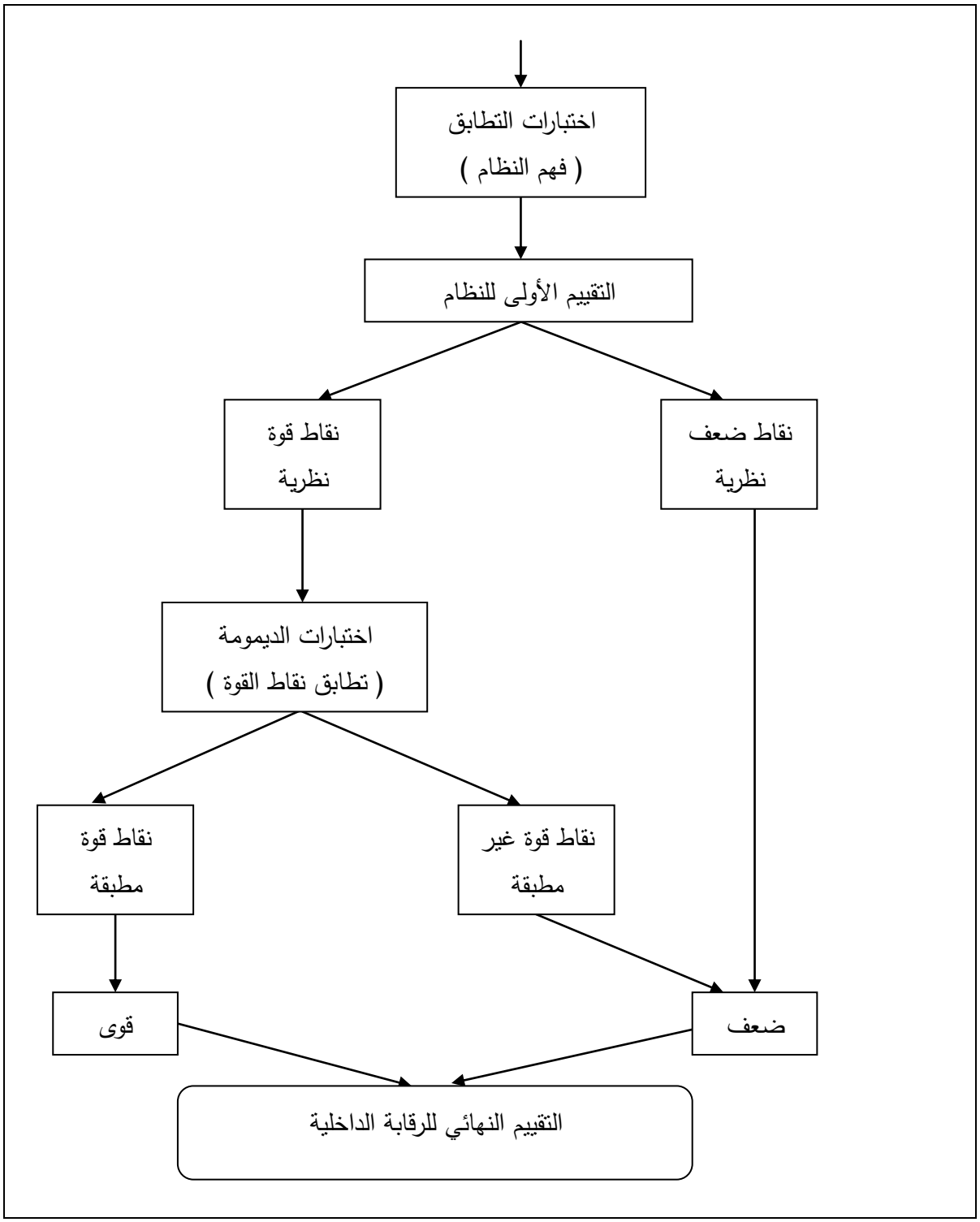
4- اختبارات الاستمرارية

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على المراحل السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره وهذا عند اكتشاف سوء أو عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية، ويقوم بحوصلة ذلك في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية والتشغيلية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات وتكون عادة في شكل تقرير حول نظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (4-5): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.



Source: Raffegean Jean, Dufils Pierre, Gonzalez Remon **«Audit Et Controle Des Comptes»**, Paris: Publi- union, 1979, P: 88.

خلاصة

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من حقيقة نقاط القوة ووجودها باستمرار وتبيان نقاط الضعف فيه وتقديم تقرير في ذلك تساعد المدقق الخارجي على القيام بالمرحجلة الموالية والمتمثلة في فحص الحسابات، فسلامة نظام الرقابة الداخلية يعتبر كمؤشر أولي على سلامة الحسابات اذ لا يمكن تقديم راي حولها دون الفحص المباشر لها.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- ما الهدف من تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية؟

2- ما هي وسائل تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية؟

3- هل هناك أحسن وسيلة لتقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية؟

4- هل يتم استعمال نفس الوسائل في جميع المؤسسات؟ لماذا؟

5- هل جميع المراحل ضرورية لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟ لماذا؟

دراسة حالات

الحالة الأولى

لتكن هناك شركة يضم هيكلها التنظيمي قسم المشتريات، قسم الإنتاج، قسم المحاسبة والمالية، المخزن.

المطلوب: ما هو التوصيف المناسب لحركة المستندات داخل قسم المشتريات للمواد واللّوازم المشتراة.

الحالة الثانية

تمت الموافقة على تدقيق حسابات شركة "الريان" لصناعة الورق من طرف مكتب محافظ الحسابات "جمال" وبعد إتمام المرحلة الأولى والمتمثلة في أخذ معرفة عامة حول المؤسسة شرع مدقق الحسابات في تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية، وكخطوة أولى قام بإعداد قوائم استقصاء مغلقة وتوزيعها على مختلف دوائر المؤسسة كوسيلة من أجل جمع الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية، فبالنسبة لقسم المشتريات والذي يعتبر من الأقسام الأساسية خصوصاً في ظل وجود منافسة كبيرة على المواد واللّوازم التي تقوم الشركة باقتنائها وكبر حجم العمليات التي تقوم بها سواء من حيث المبلغ والكمية، هذا ما أدى بالمدقق إلى تقديم استمارة مغلقة خاصة بمرحلة تقديم الطلبيات كالتالية:

	الأسئلة	الأجوبة		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل تعد الطلبيات على أساس موازنة المشتريات؟	–		
02	هل الطلبيات مرقمة ترقيما متسلسلا ؟	–		
03	هل تعد الطلبيات على عدة نسخ لتقديمها للأطراف ذات العلاقة؟		–	نسخة واحدة للمورد نسخة لمصلحة المشتريات
04	هل الطلبيات تتضمن تفصيلا دقيقا للمواد والكميات؟	–		
05	هل هناك متابعة للطلبيات المنتظرة؟	–		
06	هل تذكر بوضوح الإدخالات الجزئية وذلك لتفادي تكرار الدفع عند الاستلام الكامل؟		–	

التاريخ: 2012/11/01

المطلوب:

1. في رأيك، هل الإجراءات التي قام بها مدقق الحسابات صحيحة وكافية لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟
2. ما هي نقاط القوة والضعف التي وجدها المدقق فيما يخص نظام الرقابة الداخلية الخاص بمرحلة تقديم الطلبيات؟
3. وما هي الإجراءات التي على المدقق القيام بها فيما بعد؟

أجوبة الأسئلة للمناقشة

1- الهدف من تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية

المعلومة المحاسبية الموجودة في القوائم المالية مرت عبر عمليات داخا أنظمة تتمثل أساسا في نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي، فسلامة هذه الأنظمة يعتبر كمؤثر أولي على سلامة المعلومة المحاسبية، فلا يمكن فحص المعلومة المحاسبية دون معرفية كيفية مجيئها وتشكلها في القوائم المالية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فتقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية يمكننا من استخراج نقاط القوة والضعف فيه، وهذا ما يؤدي بنا إلى تغيير وتعديل خطة التدقيق انطلاقا من نتائج تقييم هذا النظام، حيث لا يمكن بأي حال من الّأحوال فحص جميع المعلومات المالية من قبل المدقق والتي تعد في بعض الحالات بالآلاف، فيستعمل المدقق العينة المدروسة التي تكون انطلاقا من نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

2- وسائل تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية

تتمثل هذه الوسائل في الأسلوب النثري، خرائط التدفق، قوائم الاستقصاء المفتوحة والمغلقة،

3- هل هناك أحسن وسيلة لتقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية؟

لا يمكن أن نقول أن هناك وسيلة أحسن من الأخرى، إلا أن الوسيلة الأكثر استعمالا إلى قوائم الاستقصاء المفتوحة والمغلقة.

4- هل يتم استعمال نفس الوسائل في جميع المؤسسات؟

لا يكون بنفس الطريقة، فاستعمال هذه الوسائل يعود حسب طبيعة نشاط المؤسسة، حجمها ولخبرة المدققة وما يراه مناسب عند القيام بعمله.

5-هل جميع المراحل ضرورية لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

نعم، فكل مرحلة تخدم المرحلة التي تليها والعدم القيام بمرحلة معينة بالطريقة الصحيحة يؤثر على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.

حل دراسة الحالات

حل الحالة الأولى

1. التوصيف المناسب لحركة المستندات داخل قسم المشتريات للمواد واللّوازم المشتراة (موضحا ذلك بمخطط)، بافتراض أنه هناك تسيير مركزي لقسم الشراء.

1- بروز الاحتياج: عند احتياج قسم أو مصلحة معينة لاحتياج معين يثبت بطلب داخلي نسخة تبقى عند الجهة الطالبة ونسخة إلى قسم الشراء

2-دراسة الاحتياج: يثبت بعدة وثائق تختلف باختلاف نوع الاحتياج وكذا سياسات وطرق الشراء المعتمدة من قبل المؤسسة، فقد يكون الخطط السنوية المعتمدة من قبل المؤسسة، استفسارات من الجهة الطالبة، مراسلات من الإدارة العليا، من قسم المالية والمحاسبة...الخ، تبقى الوثائق التي تثبت دراسة الاحتياج المقدم لدى قسم الشراء تستعمله عند الحاجة.

3-اختيار المورد: يثبت بعدة وثائق يختلف باختلاف نوع الاحتياج وكذا سياسات وطرق الشراء المعتمدة من قبل المؤسسة، فقد يكون الإعلان عن مناقصة مفتوحة، دراسة الفواتير الشكلية، اختيار مباشر...الخ، تبقى الوثائق التي تثبت دراسة الاحتياج المقدم لدى قسم الشراء تستعمله عند الحاجة.

4-إعداد أمر الشراء: يقوم قسم الشراء بإعداد أمر الشراء ترسل نسخة إلى المورد، نسخة تبقى لدى قسم الشراء، نسخة لقسم التخزين، نسخة لقسم الاستلام، نسخة لقسم المحاسبة

5-استلام الفاتورة: يقوم قسم الشراء باستلام الفاتورة، مع تقديم نسخة لقسم التخزين، نسخة لقسم الاستلام، نسخة لقسم المحاسبة.

6-استلام البضاعة: يقوم قسم الاستلام البضاعة من خلال استلام وصل الاستلام مع تقديم نسخة لقسم التخزين، نسخة لقسم الاستلام، نسخة لقسم المحاسبة.

7-التخزين: يقوم قسم التخزين بتخزين البضاعة من خلال استلمه لوصل الاستلام، فاتورة الشراء.

8-الدفع: تختلف وسائل الدفع وبالتالي تختلف الوثائق الثبوتية فقد تكون عن طريق البنك أي بالشيك، نقدا أي وصل الدفع، عن طريق ورقة تجارية أي الكمبيالة أو السند لأمر، تقدم نسخة لقسم الشراء، نسخة للمورد، نسخة لقسم المحاسبة.

9-التسجيل المحاسبي: يتم التسجيل المحاسبي من خلال الوثائق التي يتحصل عليها القسم والمتمثلة في أمر الشراء، الفاتورة، وصل الاستلام، الشيك.

10-تقديم الاحتياج للجهة الطالبة: يتم تقديم الاحتياج للجهة الطالبة مثبت بوصل استلام وتسليم داخلي.

الحالة الثانية

2. في رأيك، هل الإجراءات التي قام بها مدقق الحسابات صحيحة وكافية لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟ لا ليس صحيحة.

الإجراءات التي قام بها المدقق ليست صحيحة، لأنه ذهب مباشرة إلى قوائم الاستقصاء المغلقة والتي تمثل المرحلة الثالثة من مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

3. نقاط القوة والضعف التي وجدها المدقق فيما يخص نظام الرقابة الداخلية الخاص بمرحلة تقديم الطلبيات

عادة بالنسة لقوائم الاستقصاء المغلقة الإجابة بنعم هي عبارة عن نقطة قوة والإجابة بلا هي نقطة ضعف، لكن لا يمكن أن نستخلص نقاط القوة والضعف دون أن تسبقها جمع الإجراءات وفهمها.

4. الإجراءات التي على المدقق القيام بها فيما بعد

على المدقق أن يعيد تقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال مراحلها الخمس ولا يمكن الخلط في المراحل.

هوامش الفصل

---

[1] نادر شعبان السواح، «**التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني**»، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، ص: 121.

[2] جمعة أحمد حلمي، **مرجع سابق**، ص: 99.

[3] The Institute Of Internal Auditors, **«glossary»**, [on line], <Available at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/?i=8317>, (11/03/2009).

[4] Committee Of Sponsoring Organizatios Of The Treadway Commission, **«Resource»**, [on line], <Available at: www.coso.org/resources.htm>, (11/03/2009).

[5] صالح محمد القرا -مدونة العلوم المالية والإدارية-، «**معايير التدقيق الدولية**»، [على الخط]، متاح على: <http://ia341043.us.archive.org/0/items/isas12000/400.PDF>، (2009/02/12).

[6] فتحي رزق السوافيري و آخرون، **مرجع سابق**، ص-ص:25-30.

[7] **نفس المرجع**، ص: 32-35.

[8] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص-ص :166. 167.

[9] محمد جربوع، «**مدققة الحسابات بين النظرية والتطبيق**»، الطبعة الأولى، عمان: مؤسسة الوراق، 2000، ص: 113.

[10] شعباني لطفي، **مرجع سابق**، ص: 111.

11 محمد جربوع، «**مدققة الحسابات بين النظرية والتطبيق**»، مرجع سابق، ص: 116.

[12] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص-ص: 72-75.

الفصل السادس:

فحص الحسابات

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ تبيين وسائل فحص الحسابات الممكن استخدامها وأدلة الإثبات المتحصل عليها.
- ✓ معرفة الممارسات العملية لفحص كل حساب وكيفية تطبيق وسائل الفحص عليها.
- ✓ تبيين المراحل الأساسية لفحص حسابات المؤسسة

تمهيد

تعتبر مرحلة فحص الحسابات ذات علاقة مباشرة بنوع التدقيق، حيث في هذه المرحلة يتم الفحص المباشر للحسابات فقد تتسع أو تضيق الأشغال فيها بحسب النتائج التي توصل إليها المدقق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

على المدقق في هذه المرحلة فحص عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، وذلك باستعمال العينة الإحصائية (Techniques de sondage) وإتباع النهج الذي يراه مناسبا لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة إثبات.

1- وسائل وأدلة فحص الحسابات

حتى يقوم المدقق بفحص حسابات المؤسسة يستعمل في ذلك مجموعة من الوسائل والتي تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات بالنسبة لمرحلة فحص الحسابات، حيث يحتفظ بأدلة الإثبات في أوراق عمله من أجل أن يدعم ويبرر رأيه عند تقديمه لتقاريره، وسوف نقوم بعرض وسائل الإثبات وكيفيه استعمال كل وسيلة وكيف يقوم المدقق باستخراج أدلة الإثبات منها.

1-1- العينة الإحصائية

هناك المجتمع الإحصائي وهناك العينة الممثلة لهذا المجتمع، كما لهذه الأخيرة شروط يجب أن تتوفر فيها عند اختيارها لتكون حقا ممثلة لمجتمعها، وله أن يعمم النتائج المتوصل إليها على المجتمع كله.

إن المجتمع الإحصائي في التدقيق قد يكون: الفواتير، القيود المحاسبية، أما العينة فهي اختيار مجموعة فواتير، مجموعة قيود، لتكون مفرداتها في مثالنا هذا الفاتورة والقيد المحاسبي. وتخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة وذلك حسب هدف المدقق، وقد تتعدد أنواع الرقابة. فقد تراجع الفاتورة مراجعة حسابية، أي التأكد من صحة العمليات الحسابية الظاهرة عليها (سعر الوحدة، الكمية، الضريبة، التخفيضات...الخ)، وقد تراجع بمقارنتها بوثائق أخرى. وقد تراجع من حيث تسجيلها في الدفاتر كما قد تراجع من حيث التأكد من وجود ملكية السلعة الشتراة. وقد تراجع بهدف التأكد من أنها تحمل تأشيرات وترخيص. إن الفاتورة وكل مستند محاسبي يمكن أن يخضع إذن إلى مراجعة حسابية (دراسة العمليات الحسابية الظاهرة عليها)، مراجعة مستندية (دراسة الناحية الشكلية والقانونية للمستند، الترقيم المسبق، باسم المؤسسة، المعلومات المحتواة، التاريخ، التأشيرات المختلفة، التسجيل في اليومية...الخ) ومراجعة قياسية (دراسة مقارنة) كما سبق التعرض إلى ذلك سابقا.

للمدقق الحرية عند استعمال العينة الاحصائة (تقنيات السبر) في إتباع أو عدم إتباع الطرق الإحصائية

في ذلك، حسب الهدف أو الأهداف التي يرغب الوصول إليها. لكن في جيمع الحالات لابد أن تكون عينة مدروسة تؤخذ مجموعة من الاعتبارات عند تحديدها، وعند اختيار الطرق الإحصائية عليه الإلمام بها ثم إتباع الخطوات التالية التي لا مفر منها.

-تصور العينة الإحصائية

عليه في هذه الخطوة تحديد الهدف (أو الأهداف) المراد تحقيقها، لأن تحديد الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها. هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) الذي يريد المدقق أن يتحقق من غيابها. وعليه تحديد المجتمع المتمثل في كل المعلومات التي يرغب في تكوين رأي حولها. ويحدد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب في تحقيقها، ويختلف باختلاف تلك الأهداف.

مثال: إذا كان هدف المدقق هو التأكد من عدم المبالغة بالزيادة في قيمة عنصر الزبائن فإن المجتمع في هذه الحالة هو ميزان تدقيق الزبائن. أما إذا كان هدفه التأكد من عدم المبالغة بالنقصان لعنصر الموردين فإن المجتمع، في هذه الحالة، ليس ميزان تدقيق الموردين لكن سندات الاستلام أو التسديدات التي تمت بعد تاريخ نهاية الدورة.

يتكون المجتمع الإحصائي كذلك من مفرادات، تتعدد أحيانا، إذ أن عنصر الزبائن كمجتمع يتضمن عدة مفردات مثل الفاتورة أو القيد. على المدقق، حسب هدفه، اختيار المفردة المناسبة، وبأقل تكلفة ممكنة.

وعلى المدقق، من جهة أخرى، تحديد درجة الثقة المرغوب فيها، التي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته. غير أنه كلما كانت درجة الثقة مرتفعة كلما كانت العينة الممثلة للمجتمع كبيرة. وعليه تحديد معدل الخطأ المقبول أي تحديد الحد الأعلى، كنسبة مئوية، للخطأ المقبول لمجتمع ما، ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

كما على المدقق أحيانا تقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت تخص القيم وتحديدها، في هذه الحالة المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

-اختيار العينة

تختار العينة بثلاث طرق. الطريقة الموجهة الشخصية حيث يختار المتدخل العينة حسب الشخصي، مما يتعارض مع الإحصاء والطريقة العشوائية حيث أرقام تسلسلية للمفرادات وتختار مفردات العينة باستعمال جدول الأرقام العشوائية. وطريقة السبر الترتيبي، بحيث، انطلاقا من نقطة معينة تؤخذ المفردات المرتبة 25 أو 35 أو 55 مثلا.

وتجدر الإشارة إلي أن المدقق يستعمل العينة الإحصائية المدروسة عند تطبيقه لغالبية وسائل الإثبات التي يستعملها.

يعتبر استعمال وسيلة العينة الإحصائية من الوسائل المهمة لفحص الحسابات وهذا لارتباطها بالوسائل الأخرى، أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في تبينه أنه استعمل عينة

إحصائية مدروسة وليست عشوائية عند استعماله لوسائل فحص الحسابات ويبرر ذلك.

1-2- المشاهدة العينية

تعتبر المشاهدة العينية أنجع وسيلة يلجأ إليها المدقق للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة. بتعبير آخر ليس المقصود أن يقوم المدقق بجرد كل عناصر الأصول. وهذا مستحيل، بل المقصود يتمثل في الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها، تطبيقها من طرف الموظفين المعنيين ثم القيام عن طريق تقنيات السبر، في الأخير، باختبارات التدقيق.

- الفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة: ينبغي أن تتوفر في تلك الإجراءات الشروط التالية:

-أن تكون مكتوبة.

-تحدد فيها أماكن التخزين، مكان بمكان وتواريخ جردها.

-تهيأ الأماكن وأجنحة السلع، تسهيلا لعملية الجرد وتفاديا للنسيان أو العد مرتين لسلع أحيانا أخرى.

-تعزل السلع فيما بينها ويفرق فيما يخص نفس السلعة بين الجزء المعطوب والميت، إن وجد، كما تفصل الكميات المملوكة من طرف الغير في حالة وجودها.

-لا بد من التعرف على السلع المملوكة لدى الغير.

-يتم تعيين فرق الجرد (فرقة أو فرقتين في الغالب) بأعضائها ومسؤوليتها وتحديد الوظائف والإشراف بكل وضوح.

-توقف حركات المخزونات أثناء عملية الجرد المادي، وعملا على عدم توقف العملية الإنتاجية وإتمام الإنتاج قيد الصنع، يتم إخراج الكميات اللازمة من المواد، قبل انطلاق عملية العد، تؤخذ تلك الكميات بعين الاعتبار وذلك تفاديا للنسيان أو العد أكثر من مرة.

-تكون وثائق الجرد (العد المادي) مرقمة ترقيما مسبقا بهدف مراقبة استعمالها والتأكد من شمولية العملية في النهاية.

-لا بد أن تتضمن إجراءات الجرد المعمول بها في المنظمة كل الترتيبات لاحترام مبدأ استقلالية الدورات بحيث أن كل السلع التي وصلت من الموردين تم تسجيلها في المحاسبة وأن كل الإدخالات التي حدثت قبل انطلاق عملية الجرد المادي، لها فواتيرها.

-تقارن بطاقات الجرد بما هو مسجل وذلك قبل انطلاق حركات الجرد من جديد.

إن دور المدقق أثناء عملية الجرد المادي هو ملاحظة عمل فرق الجرد بهدف الوقوف على مدى احترام الإجراءات ومدى جدية الأعضاء، والوقوف على العيوب والصعوبات، إن وجدت.

كما يقوم المدقق باختبارات التحقق هو بنفسه عن طريق العينات، كأن يأخذ بطاقات ويتحقق ماديا من الكميات الظاهرة عليها أو يأخذ رموز السلع ويعد الكميات. وهذا ليتأكد في نهاية الأمر أن تلك الكميات التي

وجدها هي نفس الكميات الظاهرة في قوائم الجرد النهائية.

التأكد من الوجود المادي للأصل: إن الوجود المادي لأي أصل من الأصول ليس كافيا في حد ذاته إذ قد يكون بعضها ملكا للغير، مؤجرا مثلا، تستعمله المؤسسة المدققة في نشاطها لمدة معينة وحسب الاتفاق، وهو بالتالي ليس عنصرا من عناصر ذمتها ولا يمكن أن يظهر في الميزانية. بتعبير آخر، على المدقق مراقبة الوجود المادي للأصل والتأكد من ملكية المؤسسة له وكذا صحة التقييم. إن مراقبة الوجود المادي إجراء يمكن تطبيقه بنجاح فيما يخص أوراق القبض والأموال السائلة بالصندوق.

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل مثلا في محاضر الجرد التي قامت به المؤسسة سواء بطريقة صحيحة او غير صحيحة ليدعم رأيه فيما بعد، محاضر الجرد التي قام بها المدقق.

1-3- المراجعة الدفترية

يقوم المدقق بالتأكد من الصحة القانونية للدفاتر المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأستاذ، دفتر الأجر، دفتر دخول وخروج العمال، دفتر العطل السنوية، دفتر حوادث العمل)، من خلال معرفة الترقيم الصحيح لها، وأنها مؤشره من طرف الجهة المعنية، وليس فيها شطب ولا محو ولا تمزيق وأن يكون هناك تسجيل صحيح عليها.

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة هي نسخ من الدفاتر التي قام بمراجعتها ووجد فيها أمور معينة يرى أنها تدعم رأيه كشطب، محو...الخ.

1-4- المراجعة المستندية

تتعامل المؤسسة بالعديد من الوثائق الثبوتية (الفاتورة، الشيك، الكمبيالة، كشف الأجور، أمر الشراء، والإشعارات المدينة والدائنة، العقود، بوالص التأمين، ومحاضر استلام وفحص البضاعة الواردة ودفتر محاضر جلسات مجلس الإدارة...الخ)، فمنها من تقوم بإنتاجها داخل المؤسسة ومنها من تتحصل عليه من خارج المؤسسة من خلال تعاملاتها مع الغير، والتي تعتبر وسيلة إثبات للعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة، فقد أهتم بها المؤسسة وألزم كل تاجر بأن يحتفظ بهذه المستندات، والمشكلة التي تجابه المدقق فيما يتعلق بالمستندات المؤيدة للعمليات هي مشكلة التأكد من أن هذه المستندات حقيقية وأنه لم يتم التلاعب فيها بالتزوير، حيث يقوم المدقق بالتأكد من سلامة الشكل القانوني من خلال معرفة أن الورقة تم تحريرها وفق ما نص عليه القانون، ومضمون الورقة الثبوتية من خلال التأكد من محتواها مثل الكمية، نوع المادة، حساب المجاميع...الخ

وتنطوي المراجعة المستندية على الأفكار الآتية:

1- إن المستند المقدم إلى المدقق مستند حقيقي فالمدقق لا يستطيع أن يجزم بدون أي بادرة من الشك بأن المستند المقدم إليه حقيقي ولكن المدقق اليقظ يستطيع على الأقل اكتشاف المستندات المزورة تزويراً واضحاً ولذلك فإن أي كشط أو تغيير في الأرقام أو التواريخ يجب أن يلفت نظر المدقق.

2- تقضي أنظمة الرقابة الداخلية السليمة بتدقيق المستندات واعتمادها من أشخاص مسئولين داخل المؤسسة ولذلك يتعين على المدقق التأكد من وجود توقيعات الموظفين المكلفين بهذا العمل على المستندات مثلا المدير العام أو المدير المالي أو المحاسب الأول لأن وجود هذه التوقيعات على المستند يعطي نوعاً من التأكيد للمدقق بأن المستند حقيقي ويعتمد المدقق اعتماداً كبيراً على نظام الرقابة الداخلية في قبوله لحقيقة المستندات المقدمة إليه.

3- إن المستند خاص بعملية من عمليات المؤسسة ولذلك يجب أن يهتم المدقق باسم الجهة الموجهه إليها المستند فإذا كان المستند موجهاً إلى أحد المديرين أو الموظفين فقد يدل على ذلك أن العملية شخصية وأنها لا تخص المؤسسة، أما إذا كان المستند موجهاً إلى المؤسسة فإن ذلك يعتبر دليلاً مبدئياً على أن العملية هي إحدى عمليات المؤسسة.

وعند فحص المدقق للمستندات الأصلية يجب أن يهتم بالاعتبارات السالفة الذكر، كما يجب عليه عند فحص المستند الأصلي أن يفحص أيضاً جميع المستندات الفرعية المتعلقة بالعملية فإذا حدثت إضافات إلى العدد والآلات أثناء العام مثلاً فإن المدقق يجب ألا يقتصر فحصه على فاتورة المورد فحسب بل يجب أن يمتد أيضاً إلى فحص جميع المصروفات المتعلقة بتركيب هذه الآلات وإلى الإطلاع على عقد الشراء والعقود المتعلقة بصيانة هذه الآلات في المستقبل فمن الضروري فحص جميع المستندات الفرعية المتعلقة بالمستند الأصلي حتى يمكن الإحاطة بجميع الظروف والملابسات المتعلقة بالعملية.

وفي بعض الأحيان يضطر المدقق إلى فحص صور بعض المستندات بدلاً من فحص المستندات الأصلية ومثال ذلك فواتير البيع فالفاتورة الأصلية ترسل إلى العميل ولذلك يضطر المدقق عند القيام بالمدققة المستندية للمبيعات إلى فحص صور فواتير البيع لأنه لا بديل لذلك، وهنا يلجأ المدقق إلى اتخاذ إجراءات إضافية لتحقيق هذه العمليات بالإطلاع على مستندات شحن البضاعة وخروجها من المخازن.

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في المستندات والوثائق الثبوتية في حد ذاتها، حيث يأخذ المدقق نسخة منها ليدعم نتائجه.

1-5- المراجعة الحسابية

إن العمليات الحسابية التي يقوم بها المدقق بنفسه تعتبر من وسائل التحقق من العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة، فإذا قام المدقق بنفسه بتدقيق أحد المجاميع فإنه يستطيع أن يقتنع بدون أي مناقشة بصحة النتيجة التي حصل عليها من الناحية الحسابية، فمن أمثلة العمليات التي يلزم تحقيقها بهذه الطريقة التحقق من مجاميع دفاتر القيد الأولى والتحقق من مجاميع الحسابات في دفتر الأستاذ وصحة استخراج الأرصدة والمجاميع في كشوف جرد البضاعة وكشوف الأجور الاهتلاكات....إلخ، كما تشمل أيضاً تدقيق الترحيلات إلى دفتر الأستاذ لكي يقتنع المدقق بصحة هذه الترحيلات، وبالرغم من أن هذا الجزء من العمل يتميز بالآلية ممّا حدا بالكثير إلى تسميته الفحص الروتيني إلاّ أنه يجب أن يتم بعناية وإتقان، وتتوقف كمية الإختبارات التي يقوم بها

المدقق في هذا المجال على متانة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة المؤسسات الصغيرة حيث لا توجد في الغالب أنظمة سليمة للرقابة الداخلية يتطلب الأمر من المدقق تدقيق جزء كبير جداً من المجاميع والترحيلات وفي أغلب الأحيان يطلب من المدقق موازنة الدفاتر وقد يتطلب ذلك فحص تام لكل المجاميع والترحيلات.

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في العنصر محل التدقيق كدفتر الأستاذ، ميزان التدقيق...الخ

1-6- مراجعة القيود المحاسبية

يقوم المدقق بالتأكد من التسجيل المحاسبي للعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة وأنها قامت بعملية القياس المحاسبي والتسجيل وفق الإطار النظري للمحاسبة ومعايير المحاسبة (بالنسبة للجزائر وفق النظام المالي المحاسبي)، كما يتأكد من أن المؤسسة سجلت جميع العمليات المالية التي قامت بها كما أنها لم تقم بتسجيل محاسبي لعمليات لم تقم بها.

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في القيد او القيود محل التدقيق والتي وجد فيها أمورا يرى المدقق أنها تدعم النتائج المتوصل اليها.

وتجدر الإشارة إلى أن المدقق يمكن له استعمال الوسائل السابقة في آن واحد، بل في كثير من الأحيان يعتبر الاستعمال المتلازم للوسائل السابقة من أنجع الطرق لأنه يؤدي إلي تتبع العمليات المالية إلى أن تصل إلى معلومات مالية، كما يختصر المدقق الجهد والوقت والتكاليف عند قيامه بعمليات الفحص.

بحيث يقتنع المدقق بأن هذه العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة مثبتة بوثائق ثبوتية، وأنها صحيحة من حيث الحساب وسجلت بطريقة صحيحة محاسبيا كما تم ترحيلها بشكل سليم وظاهرة في الدفاتر المحاسبية بشكل صحيح.

1-7- المصادقات

تهدف هذه الوسيلة إلى الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من شخص خارج المؤسسة بصحة أو عدم صحة رصيد أو بيان معين وهذه الوسيلة إذا تم تطبيقها بطريقة صحيحة تعتبر من الوسائل المتاحة للمدقق للحصول على أدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها ويمكن استخدام هذه الوسيلة في تحقيق المبالغ المستحقة على مديني المؤسسة وفي تحقيق المبالغ المستحقة على المؤسسة للغير....إلخ، ويلاحظ أن المدقق لا يستطيع أن يطلب بنفسه مباشرة من الغير مصادقات بصحة أرصدة حساباتهم مع المؤسسة لأنه لا توجد علاقة مباشرة بينهم وبين المدقق وقد يرفض الكثير منهم الرد على خطاباته ولذلك فإن طلب المصادقة الذي يرسل إلى الغير يجب أن ينبع من جانب المؤسسة نفسها.

وبما أن هدف المدقق من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة إثبات من جهات خارجية مستقلة بصحة البيانات التي تحتويها هذه المصادقات لذلك فإن هذه المصادقات تفقد حجيتها كدليل إثبات إذا كانت هناك فرصة لوقوع الردود على هذه المصادقات في أيدي موظفي المؤسسة، فقد يلجأ موظفو المؤسسة إلى

إخفاء بعض هذه الردود أو التلاعب بها ويترتب على ما تقدم أن نظام المصادقات لكي يؤتى ثماره يجب أن يخضع للإجراءات الرقابية التالية:

1- يقوم موظفو المؤسسة بإعداد خطابات المصادقات ويجب أن يحمل عنوان مكتب المدقق ويتم إرساله أما بالبريد الالكتروني أو البريد العادي على أن يكون الرد للمدقق مباشرة ويتولى المدقق تدقيق البيانات الواردة بهذه المصادقات مع دفاتر أستاذ الحسابات الشخصية (أستاذ المدينين أو أستاذ الدائنين حسب الحالة) فيراجع اسم العميل أو المورد وعنوانه ورصيد حسابه مع دفاتر الشركة.

وتنقسم المصادقات إلى نوعين رئيسيين هما:

أ- مصادقة إيجابية: وفي هذا النوع من المصادقة يتلقى العميل أو المورد خطاباً من المؤسسة تذكر فيه رصيد حسابه وتطلب منه الرد كتابة على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذا الرصيد وفي حالة عدم صحة الرصيد يطلب من العميل ذكر الأسباب في رده.

ب- مصادقة سلبية: يخطر العميل برصيد حسابه ويطلب منه الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضه فقط على صحة الرصيد وعدم التقرير في حالة صحته مع ذكر الأسباب التي تدعوه إلى عدم الموافقة على صحة الرصيد. والعيب الأساسي للمصادقات السلبية أن المدقق لا يستطيع أن يجزم في حالة عدم الرد على المصادقة بما إذا كان ذلك ناشئاً عن صحة الرصيد أو ناشئاً عن إهمال العميل وعدم اهتمامه بالرد على المصادقة المرسلة إليه

مصادقات بيضاء: تعد بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره، وفي حالات يتم التقرير على جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة مع الغير مع ذكر الرصيد

وتحتوي هذه المصادقات عادة على العبارة التالية: " في حالة الإعتراض نرجو الكتابة رأساً مع ذكر الأسباب إلى مراقب حساباتنا السيد..... بالعنوان الآتي..... " وقد تأخذ هذه المصادقات شكل كشف عادي يرسل إلى العميل ويتم ختم هذا الكشف بخاتم يحمل العبارة السابقة ويتولى المدقق في هذه الحالة إرسال كشوف الحسابات بنفسه إلى العملاء.

وفي حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية أو الشك في وجود غش أو أخطاء حسابية أو منازعات بشأن الأرصدة فيفضل استخدام أسلوب المصادقات الإيجابية كذلك يفضل هذا الأسلوب إذا كان عدد العملاء قليلاً وكانت أرصدة حساباتهم كبيرة، أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية متيناً وكان عدد الديون كبيراً وكانت هذه الديون ذات قيم صغيرة متقاربة فيمكن استخدام أسلوب المصادقات السلبية ويكتفي في هذه الحالات بإرسال مصادقات سلبية إلى عينة من هؤلاء العملاء اعتماداً على متانة نظام الرقابة الداخلية وفعاليته، وإذا كان هناك عدد قليل من الحسابات ذات الأرصدة الكبيرة بالإضافة إلى عدد كبير من الحسابات ذات الأرصدة الصغيرة فيمكن استخدام كلا النوعين من المصادقات.

وفي بعض الأحيان قد تطلب المؤسسة من المدقق عدم إرسال مصادقات إلى بعض العملاء خوفاً من حدوث ردود فعل ضارة لعلاقات المؤسسة بهؤلاء العملاء وفي هذه الحالة يتعين على المدقق أن يحصل على قائمة مكتوبه بهذه الحسابات ويجب أن يوقع على هذه القائمة أحد كبار المسئولين في المؤسسة المدير المالي أو المحاسب الرئيسي مثلاً، ويجب ألا يقبل المدقق توقيع أحد صغار الموظفين الذي يحاول إخفاء اختلاسات في حسابات المدينين بهذه الطريقة ويجب أن يتحقق المدقق من صحة هذه الحسابات بوسائل وإجراءات أخرى.

عندما يقوم المدقق بالحصول على المصادقات يقوم بمقارنتها مع ما هو موجود في دفاتر المؤسسة ويقوم باستخراج الفروقات إن كانت هناك فروقات ويقوم بمحاولة معرفة أسباب هذه الفروقات، فقد تكون أسباب طبيعية روتينية وقد تكون أسباباً ناتجة عن أعمال غش وتزوير وسرقة.

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في المصادقات في حد ذاتها وقد تكون الفروقات بين المصادقات المتحصل عليها وما هو موجود لدى المؤسسة، كما يمكن أن تكون استفسارات مكتوبة تحصل عليها من عند المؤسسة عند استفساره عن سبب هذه الفروقات.

1-8- الاستفسارات

يقوم على النظام على توجيه أسئلة والحصول على إجابات مرضية عن هذه الأسئلة وهذه الإجابات تتدرج من إجابات رسمية مكتوبة إلى مناقشات شفوية بين المدقق وموظفي المؤسسة ومع ذلك يستطيع المدقق الواعي باستخدام هذا الأسلوب الحصول على كثير من المعلومات عن كثير من الأمور التي قد تبدو له غامضة أو تحتاج إلى تفسير ويلاحظ أن الإجابة على سؤال واحد نادراً ما تعتبر من قبيل الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها أما الإجابة على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها فقد تؤدي في كثير من الأحيان إلى الحصول على أدلة مرضية طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

ويجب على المدقق أن يكون حريصاً في اختيار هذه الأسئلة، فالأسئلة السخيفة فضلاً عن أنه لا معنى لها تسئ إلى مركز المدقق، كما أن الأسئلة التي لا يمكن تحقيق أو اختبار صحة الردود عليها ليس لها قيمة عملية كبيرة ويجب ألا يخلق المدقق شعوراً لدى الموظفين القائمين بالعمل المحاسبي في المؤسسة بأنه يقبل أن يعتمد على بيانات غير مؤيدة أو معززة لأنه إذا تأكد لديهم هذا الشعور فمن المؤكد أنه لن يحصل منهم على إجابات دقيقة أو أمينة على أسئلته.

وكما سبق أن ذكرت فإن هذه الإجابات لا تعتبر من أدلة الإثبات القوية التي يمكن للمدقق الاعتماد عليها فحجية هذه الأدلة تتأثر بما يأتي:

- درجة معرفة أو دراية الشخص الموجه إليه السؤال بالشئ موضوع البحث.
- درجة مسئولية وأمانة هذا الشخص.
- هل الشخص الموجه إليه السؤال له مصلحة في الموضوع.

فقد يتعمد هذا الشخص إخفاء الحقيقة أو إعطاء بيانات مضللة وبذلك تعتبر إجاباته متحيزة لا يمكن الاعتماد عليها، ولذلك فإنه يفضل دائماً اختبار هذه الإجابات مع أي بيانات أخرى أو تحقيقها بوسائل أخرى كلما كان هذا ممكناً، وإذا كان هذا غير ممكن واضطر المدقق إلى الاعتماد على بيانات لا يمكن تحقيقها من إدارة وموظفي المؤسسة فيجب أن يشير إلى ذلك صراحة في تقريره.

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في الاستفسارات الكتابية التي يتحصل عليها المدقق، حيث يستعملها فيما بعد لتدعيم رأيه.

1-9- المراجعة القياسية (الفحص التحليلي)

فهي وسيلة يلجأ إليها المدقق بغية الحصول على نتائج معينة، إذ يقوم بقياس عنصر بعنصر آخر، كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال المحقق، أو أن يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة سنوات.على المدقق القيام بدارسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها (أو عدمه) من دورة إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.

إن طريقة القياس هذه تسمح للمدقق الوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة كزيادة الحقوق على الزبائن (حالة البيع لأجل) وانخفاض ديون الموردين، وتدهور رأس المال العامل، كما تسمح بتأكيد (أو نفي) صحة نوع معين من المعلومات إذ من المفروض مثلا أن الزيادة المفاجئة للمبيعات في نهاية الفترة يؤدي إلى زيادة في حسابات الزبائن وتدني في المخزون.

إن القياس والتحليل هذا تقنية يلجأ المراقب في بداية المهمة ليوجه عملية المدققة التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها. هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات، بعضها على الأقل، إلى المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه.

فمن المعروف أن هناك ترابطاً بين البيانات التي يظهرها نظام محاسبي سليم يؤدي الغرض من وجوده بدقة وأمانة، وهذا الترابط يؤدي إلى زيادة ثقة المدقق في هذه البيانات ويعتبر دليلاً من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق، فيجب أن يكون هناك ارتباط مثلاً بين الفوائد المدفوعة والقروض المستحقة على المؤسسة كذلك يجب أن تكون هناك علاقة بين الكوبونات المقبوضة وقيمة الاستثمارات التي تملكها المؤسسة، ومن أمثلة هذه العلاقات بين البنود المختلفة التي تظهرها الحسابات العلاقة بين مجمل الربح والمبيعات والعلاقة بين المخزون من البضاعة والمبيعات والعلاقة بين بنود المصروفات المختلفة ورقم المبيعات، وتترجم هذه العلاقات عادة في شكل نسب مئوية وتقارن هذه النسب بالنسب التي حققتها المؤسسة في السنوات السابقة وبالنسب التي تحققها المشروعات المماثلة.

فالمدقق الكفء هو الذي يجب أن يلاحظ هذه العلاقات والمقارنات بين البنود المختلفة وفي حالة عدم تحقق الارتباط أو العلاقة المنشودة عليه أن يقوم ببحث الموضوع باستفاضة، فإذا وجد المدقق مثلاً اختلافاً

جوهرياً بين رقم بضاعة أخر المدة في المدة السابقة ورقم البضاعة في المدة الحالية أو بين رقم المصروفات في السنة السابقة ورقم المصروفات في السنة الحالية فعليه أن يبحث أسباب هذا الاختلاف فقد ترجع أسباب ذلك إلى ظروف طبيعية، فالزيادة في رقم المبيعات قد تستلزم زيادة في المخزون أو قد يؤدي النمو في أعمال المشروع إلى زيادة في رقم المصروفات ولكن مجرد وجود هذا الاختلاف يجب أن يلفت نظر المدقق ويدعوه إلى بحث أسبابه إلى أن يقتنع بأن هذه الأسباب طبيعية ولم تنشأ عن غش أو تلاعب في الحسابات، فكما أن النظام والتوحيد في البيانات بين السنوات المختلفة يؤدي إلى زيادة ثقة المدقق في الحسابات، فإن الاختلاف بين البيانات وعدم قابليتها للمقارنة يجب أن يثير تساؤل المدقق ويدعوه إلى بحث الأسباب التي أدت إلى ذلك إلى أن يقتنع بجدية هذه الأسباب.

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل الوثائق التي استعملها عن قيامه بعملية التدقيق القياسية والتي مكنته من اكتشاف امور معينة والتي يستعملها فيما بعد لتدعيم رأيه.

1-10- المقاربة البنكية

يقوم المدقق من خلال هذه الوسيلة بفحص عمليات المقاربة البنكية من قبل المؤسسة كمعرفة توقيت القيام بالمقاربة البنكية، الشخص الذي يقوم بها كيفية التعامل مع الفروقات...الخ، كما يمكن له أن يأخذ عينة ويقوم بالمقاربة البنكية هو بنفسه ويكتشف الفروقات ويرى كيف تعاملت المؤسسة معها

أما دليل الإثبات الذي يتحصل عليه المدقق من خلال هذه الوسيلة فيتمثل في محاضر المقاربات البنكية التي قامت بها المؤسسة أو قام بها المدقق بنفسه والتي يستعملها فيما بعد لتدعيم رأيه.

1-11- الشهادات

قد يطلب المدقق من المؤسسة أن تقدم طلبات لشهادات من أطراف خارج المؤسسة، كالعملاء، الموردين البنوك...الخ التي تتعامل معها المؤسسة من أجل الحصول على تأكيدات لوثائق معينة، كالعقود وغيرها.

2- كيفية فحص الحسابات

سوف نقوم بدراسة وتوضيح العمل الميداني للمدقق عند فحصه لحسابات المؤسسة، حيث أننا سوف نقوم بتبيين أهم الفحوصات التي من الممكن للمدقق القيام بها، وتجدر الإشارة إلى أنه ليس بالضرورة على المدقق القيام بجميع الفحوصات على حساب معين، وإنما يترك له المجال والحرية في استعمال وسيلة دون أخرى أو طريقة دون غيرها، وهذا ما يدخل في الجانب الفني للمدقق، حيث يستعمل المدقق ما يراه مناسب وفق خبراته، مهاراته وتقديره الشخصي.

وحسب طبيعة عمل المحاسبة المالية والتي ترتكز على مبدأ القيد المزدوج فنجد كل عملية مالية تتأثر بحسابين أو أكثر، كما أن كل حساب يتأثر بحساب أو حسابات أخرى عند التسجيل المحاسبي، فقد تعبر الحسابات عن بنود لدى المؤسسة كحساب الاستثمارات، وقد تكون حساب وسيطي لعملية مالية معينة كحساب مشتريات البضاعة، ومنه يمكن للمدقق فحص عمليات مالية مباشرة خصوصا عندما تكون مهمة بالنسبة

للمؤسسة كعملية شراء استثمار معين، هذا ما يؤدي بالمدقق إلى فحص عدة حسابات في عملية معينة وبالتالي لتفادي التكرار لا يرجع إليها فيما بعد، وقد يقوم بفحص حساب معين مباشرة ومعرفة تغيراته. وسنتناول أوّلا فحص عناصر الأصول ثم فحص عناصر الخصوم وأخيرا فحص حسابات النتائج.

2-1- حسابات رؤوس الأموال

حـ/10 رأس المال، الاحتياطيات، وما شابه ذلك

يجزأ هذا الحساب إلى حسابات فرعية. وهذه الحسابات الفرعية يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني الذي تمارس فيه الوحدة نشاطها. ومن المعروف أن هناك ثلاث أشكال قانونية قد تتخذ المؤسسة أحدها عند التكوين والإنشاء فهناك المؤسسة الفردية، شركة الأشخاص، وشركة الأموال (المساهمة ...الخ).

حـ/ 101 رأس المال الصادر (رأس مال الشركة، أموال التخصيص، أموال الإستغلال)

يجب أن تتم مواءمة عنوان الحساب 101 مع وضع الوحدة القانوني

حالة المؤسسة الفردية

في المؤسسة الفردية هي:

حـ/101 أموال الاستغلال: ويعني رأس المال في المؤسسة الفردية، وهذا الحساب يكون:

دائـــــنا بـ

- بالمساهمات أي قيمة العناصر التي خصصها المستغل (أي صاحب المؤسسة) لمؤسسته لدى تكوينها أو بعد ذلك .
- الرصيد الدائن لحساب المستغل (حـ/108) وهذا في نهاية السنة.
- الرصيد الدائن لحساب النتيجة أي الربح(حـ/120) وهذا في بداية السنة الموالية .

مـــــدينا بـ:

- كل تخفيض في قيمة رأسمال المؤسسة.
- الرصيد المدين لحساب المستغل (حـ/108) وهذا في نهاية السنة.
- الرصيد المدين لحساب النتيجة أي الخسارة (حـ/129) وهذا في بداية السنة الموالية.

حـ/ 108 حساب المستغل

تسجل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين الوحدة والمستغل (مسحوبات شخصية، مدفوعات للحساب، نتيجة السنة المالية وذلك في المؤسسة الفردية) وكذلك الأجر العادي للمستغل، المرتبط بعمله عند الاقتضاء، وعند إقفال السنة المالية يحول الرصيد الباقي من هذا الحساب ضمن إعداد الكشوف المالية إلى حساب أموال الإستغلال.

حالة المؤسسة الجماعية

يمثل رأس المال الصادر، في الشركات الخاصة، القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها وفي الشركات العمومية، يمثل رأس المال الصادر مقابل الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات العمومية، والتي لم يتقرر تسديدها بموجب إتفاقية.

يسجل الحساب الفرعي رأس مال الشركة في جانبه الدائن مبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة ويعرض تطور هذا المبلغ خلال حياة الشركة تبعا لقرارات الهيئات المختصة.

ويقيد في الجانب الدائن لرأس المال الصادر عند حصول ارتفاع فيه:

- مبلغ الأسهم النقدية أو العينية الذي تقدمه الشركات (مع طرح العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة، على أن تقيد هذه الأخيرة في الجانب الدائن لأحد الأقسام الفرعية المميزة "العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة": علاوات إصدار، إنصهار، إسهام، تحويل سندات إلى أسهم. ..
- مبلغ الإحتياطيات المدمجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو من الشركاء. ويقيد في الجانب المدني لتخفيضات رأس المال، أيا كان سبب ذلك، (إختصاص الخسائر، التسديدات للشركاء...).

حسب القانون الجزائري (القانون التجاري الجزائري، قوانين المالية) فان المؤسسة الفردية ذات الشخص الطبيعي لا تخضع للتدقيق المحاسبي، ويكون ذلك على الشركات فقط، وبناء على ما تقدم فان إجراءات فحص رأس المال بالنسبة للشركات (الأشخاص، المساهمة) تكون كما يلي:

- الاطلاع على العقد التأسيسي للشركة لمعرفة رأس المال ومكوناته (رأس المال المقدم، الأسهم، حقوق المساهمين....الخ)، والاطلاع على العقود التي تم إعدادها أثناء مزاولة المؤسسة لنشاطها، إن كانت هناك عقود، (حالة رفع أو تخفيض رأسمال الشركة، إضافة أو تنحية شريك أو أكثر...الخ)، وكذلك الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة العادية وغير العادية بقصد التعرف على التغيرات التي طرأت على رأس المال بالزيادة أو التخفيض، وكذلك سعر الإصدار..الخ.
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وأرقام شهادات الأسهم، وكذلك فحص المتحصل من الاكتتاب في الأسهم على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب وللتخصيص والسداد، وكذا من أن المساهمين قد سددوا الأقساط في مواعيدها، وأن يتحقق من ذلك بالرجوع إلى نصوص النظام الأساسي للشركة.
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن تظهر الميزانية العامة بوضوح القيمة المدفوعة عن السهم، وفي حالة التنازلات التي تتم على أسهم الشركة على المدقق التأكد أن جميع التنازلات قد تمت في حدود أحكام قانون الشركات السائد.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).

- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

وما هو جدير بالذكر أن التحقق المنشود هنا ليس معناه وجود رأس المال بصورة نقدية، لأن رأس المال لا يبقى بصورة نقدية، وإنما يتعامل مع العمليات المختلفة في المؤسسة ويمثله في النهاية صافي الأصول، وهذا يعني أن تحقيق رأس المال يأتي بالتحقق من الأصول والخصوم في تاريخ الميزانية، والهدف المنشود هنا هو التأكد من أن الخصوم تظهر بقيمتها الحقيقية أو عدم إظهارها بأقل من قيمتها الحقيقية.

حـ/ 103 العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة

تعبر علاوات عن الزيادة في قيمة المساهمات عن القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص الموزعة على الشركاء، ويسجل فيه العلاوات المرتبطة برأس المال الصادر، ويمكن تقسيمها إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/1031 علاوات الإصدار

حـ/1032 علاوات المساهمات

حـ/1033 علاوات الدمج

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- الاطلاع على العقود التي تم إعدادها أثناء مزاولة المؤسسة لنشاطها، (حالة رفع رأسمال الشركة)، وكذلك الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة العادية وغير العادية بقصد التعرف على التغيرات التي طرأت على رأس المال بالزيادة، حالة الاندماج، كيفية حساب وتقدير علاوات المرتبطة برأس مال الشركة وكذلك سعر الإصدار..الخ.
- فحص سجل المساهمين القدامى والجدد والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وأرقام شهادات الأسهم، وكذلك فحص المتحصل من الاكتتاب في الأسهم على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب وللتخصيص والسداد، وكذا من أن المساهمين قد سددوا الأقساط في مواعيدها، وأن يتحقق من ذلك بالرجوع إلى نصوص النظام الأساسي للشركة.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 104 فارق التقييم

يسجل فيه رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة، والناتجة عن تقييم بعض عناصر الحصيلة بقيمتها الحقة أو العادلة، وفقا للمؤسسة.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت الأرباح والخسائر الناتجة عن تقييم بعض عناصر بقيمتها الحقة أو العادلة (كجرد سندات المساهمة)، وبأنها مرتبطة بهذا الحساب وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/105 فارق إعادة التقييم

إن إعادة تقييم تثبيت ما هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل الوزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشتمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر(عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد وفي حالة إختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا).

- عمليات إعادة التقييم: وهي نوعان

-عمليات إعادة تقييم منظمة

أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة ما يكون معفى حاليا، فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير الواردة في قانون الضرائب المباشرة، وكانت آخر عملية إعادة تقييم منظمة للتثبيتات تمت بموجب المرسوم التنفيذي 210/07 الصادر بتاريخ 2007/07/004 والمحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات (أي التثبيتات) العينية القابلة للإهتلاك، وكذا التثبيتات غير القابلة للاهتلاك. ولقد حدد أخر أجل لإجراء عملية إعادة التقييم بنهاية السنة 2007، نفس المرسوم نص على إدماج فارق إعادة التقييم برأسمال الشركة.

- عمليات إعادة تقييم حرة

أي تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، وحاليا عمليات إعادة التقييم هي حرة، وفوائضها خاضعة للضريبة.

أساس إعادة تقييم التثبيتات المادية:هناك حالتين هما:

- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت: في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية (أي أن معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للأصل÷ قيمته المحاسبية الصافية)

حيث أن القيمة المحاسبية الصافية:هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الإهتلاكات المتراكمة خسائر القيمة المسجلة.

إن فرق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية التاريخية المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.

إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت:وتتم وفق المراحل الآتية:

-ترصيد الإهتلاكات المجمع للتثبيت المراد إعادة تقيمه مع ساب الأصل المعنى للحصول على قيمته المحاسبية الصافية.

-تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية، وذا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية وبذلك نحصل على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية.

وعموما يسجل في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في القيم الثابتة التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية المتعلقة بإعادة تقييم تثبيت ما، وبأنها مرتبطة بهذا الحساب وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، ومن حساب الضرائب المرتبطة بها والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 106 الاحتياطيات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية، المقننة)

إن الاحتياطات هي أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة إلى أن تتخذ الهيأة القانونية بالمؤسسة قرارا يلغي ذلك. وتصنف الاحتياطات إلى:

حـ/1061 احتياطات قانونية

هي الاحتياطات التي نص عليها القانون التجاري في المادة 721: في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، تقتطع من الأرباح نصف العشر (أي 5%) بعد طرح خسائر السنوات السابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى احتاطي قانوني، وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة. ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال.

حـ/1063 احتياطات نظامية

يقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/10631 احتياطات نظامية:هي الاحتياطات التي نص عليها عقد تكوين المؤسسة.

حـ/10632 احتياطات تعاقدية: وتكون وفقا لعقد بين المؤسسة والغير (أحد الدائنين مثلا).

حـ/1064 احتياطات منظمة

تسجل بهذا الحساب الاحتياطات المكونة وفقا لقانون الضرائب مثل الأرباح التي سيعاد استثمارها وفائض قيمة التنازل عن الاستثمارات التي تتعهد المؤسسة باستثمارها وفقا للتنظيم الساري التطبيق.

حـ/1068 احتياطات أخرى

يسجل فيه الاحتياطي العادي الذي يكون وفق قرار الجمعية العامة والاحتياطات الاختيارية التي تكون بقرار من الإدارة.

لتسجيل الاحتياطات نجعل الحساب 120 حـ /نتيجة الدورة مدينا والحساب المناسب من 106 دائنا. وهي من حيث المبدأ، عبارة عن الأرباح المخصصة بشكل دائم للوحدة، ما لم يصدر قرار مخالف من الأجهزة المختصة يقيد في الجانب المدين للحساب 106 من المدمجات برأس المال، ما يتم توزيعه على الشركاء، وما يتم إقتطاعه من أجل إهتلاك الخسائر ....

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- بالنسبة للاحتياطي القانوني، لابد على المدقق أن يقوم بالتأكد من نسبته والمحددة بـ 05% إلى غاية أن تصبح هذه الاحتياطات تمثل نسبة 10% من رأسمال المؤسسة.
- بالنسبة للاحتياطي النظامية، لابد على المدقق أن يقوم بمعاينة العقد التأسيسي للمؤسسة والعقود المعدة الصادرة بعده، إن كانت هناك عقود، من أجل التأكد من كيفية حساب الاحتياطات النظامية.
- بالنسبة للاحتياطي التعاقدية، لابد على المدقق أن يقوم بمعاينة العقود التي قامت بها المؤسسة لهذا الغرض من أجل التأكد من كيفية حساب هذه الاحتياطات.
- بالنسبة للاحتياطي المنظم، لابد على المدقق أن يقوم بالتأكد من فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات، والتي كانت محل تعهد من قبل المؤسسة على أن تعيد استثمارها، وأنه قد تم إرسال هذا التعهد إلى مصالح الضرائب في نفس الوقت مع الميزانية وملحقاتها، كما ينبغي التأكد من أنه تم احترام المدة القانونية للتعهد لإعادة الاستثمار المتمثلة في 03 سنوات، حيث إذا تم تجاوز هذه الفترة ولم تقم المؤسسة بإعادة استثمار هذا الفائض الناتج عن عملية التنازل عن الاستثمار فسيتم إعادة إدراج هذا الفائض ضمن أرباح المؤسسة، فإذا كان الفائض قصير المدة (ناتج عن بيع استثمارات تم الحصول عليها منذ ثلاثة سنوات أو أقل) فان 70% من قيمة هذا الفائض تضاف للنتيجة الخاضعة للضريبة، إذا لم تقم المؤسسة بإعادة استثمار الفائض، أما إذا كان الفائض طويل المدة (ناتج عن بيع استثمارات تم الحصول عليها منذ أكثر من ثلاثة سنوات) فان 35 % من قيمة هذا الفائض تضاف للنتيجة الخاضعة للضريبة، إذا لم تقم المؤسسة بإعادة استثمار الفائض. أما إذا تعهد المكلف بالضريبة باستثمار مبلغ يساوي فائض

قيمة التنازل المحققة مضافا إليها تكلفة (قيمة) الأصول الثابتة المتنازل عنها، وهذا خلال ثلاثة سنوات فان فائض القيمة يعفى من الضريبة على الربح.

- أما بالنسبة الأرباح التي سيعاد استثمارها فلابد على المدقق من التأكد من قيمة هذه الأرباح وكيفية إخضاعها للضرائب والوثائق الثبوتية التي تثبت تعهد المؤسسة بإعادة استثمارها.
- بالنسبة للاحتياطي العادي، لابد على المدقق أن يقوم بمعاينة محضر الجمعية العامة للمؤسسة، من أجل التأكد من كيفية حساب الاحتياطي العادي.
- بالنسبة للاحتياطي الاختياري، لابد على المدقق أن يقوم بمعاينة تقارير الإدارة العليا للمؤسسة، من أجل التأكد من كيفية حساب الاحتياطات الاختيارية.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 107 فارق المعادلة

يسجل في هذا الحساب الفارق الملحوظ عندما تكون القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة أعلى من سعر الشراء.

وفعلا فإن المساهمات في الوحدات المشاركة تدرج في الحسابات، ضمن إطار إعداد الحسابات المجمدة، حسب طريقة وضع الشيء موضع المعادلة. وتؤدي هذه الطريقة إلى إحلال القسط الذي تمثله السندات) التي تناسب عادة سعر شراء تلك السندات) محل القيمة المحاسبية لتلك السندات نفسها، وهذا في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة المؤسسة المشارك .

والفارق الذي يتحصل من هذه المعالجة المجددة يقيد كاحتياطيات مجمدة (الحساب 107 فارق المعادلة) فيما يخص القسط المطابق لرؤوس الأموال الخاصة، وفي شكل نتيجة مجمدة فيما يخص القسط المطابق للنتيجة .

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت الأرباح والخسائر الناتجة عن تقييم السندات المقومة عن طريق المعادلة ومقارنتها بسعر الشراء. والتأكد من أنها مرتبطة بهذا الحساب وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/109 رأس المال المكتتب غير المستدعى

يسجل في هذا الحساب في جانبه الدائن رأس المال المكتتب غير المستدعى، أي غير المدفوع وهذا عند الاكتتاب، مقابل حساب 456 الشركاء، وعمليات أجريت على رأس المال، ويرصد عند استدعاء رأس المال. ويمثل الرصيد المدين لحساب 109 الديون الدائنة للشركة على الشركاء.

وفي حالة الإستدعاء الجزئي لرأس مال الشركة، فإن القسط غير المستدعي منه يقيد في الجانب الدائن للحساب101 رأس المال الصادر" بحسم الحساب 109 "رأس المال المكتتب غير المستدعى

يحسم من الحساب 109 رأس المال المكتتب غير المستدعى في شكل مقابل من الحساب 101 رأس المال الصادر وهذا عند الاكتتاب. ويعتمد له كلما تم استدعاء أموال عن طريق الحسم من الحساب 456 الشركاء، عمليات على رأس المال.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- الاطلاع على العقد التأسيسي، محاضر الجمعية العامة، قائمة الشركاء أو المساهمين ومعرفة رأس مال المؤسسة (الإجمالي، المكتتب المستدعى وغير المستدعى)، مع التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/11 الترحيل من جديد

يسجل جزء النتيجة (الرابحة أو العاجزة) الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق في الحساب 11 ترحيل من جديد (رصيد دائن في حالة ترحيل جديد رابح، ورصيد مدين في حالة ترحيل من جديد عاجز).

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- الاطلاع على محاضر الجمعية العامة والتأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت مبلغ النتيجة غير المخصص والتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/12 نتيجة السنة المالية

يسجل الحساب 12 كرصيد حسابات أعباء وحسابات المنتجات السنة المالية، ويمثل رصيد الحساب 12 ربحا (أو فائضا) إذا كانت المنتجات بمبلغ يفوق الأعباء (رصيد دائن) أو خسارة (أي عجز) في حالة العكس (رصيد مدين).

يصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز المختص.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- الاستفسار عن كيفية حساب النتيجة والاطلاع على الحسابات المجمعة للإيرادات والمصاريف، مع فحص جدول حسابات النتائج، والتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لكيفية تجميع الحسابات الفرعية مع الحسابات الكلية وكيفية حساب النتيجة، التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 13 الإيرادات والأعباء المؤجلة – خارج دورة الاستغلال

تسجل كل على حدة في الجانب الدائن لهذا الحساب:

حـ/ 131 إعانات التجهيز

إعانات التجهيز هي الإعانات التي تستفيد منها الوحدة من أجل إكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها. وهذه الحسابات تعتمد من مبلغ الإعانات المكتسبة عن طريق حسمها من حساب ما:

–الصنف 2، عندما تطابق الإعانة تحويلا مجانيا لقيم ثابتة إلى المؤسسة.

–الصنف 4، حساب أطراف أخرى (التمويل المنتظر) عندما تترتب على الإعانة حركة مالية.

حـ/132 إعانات الاستثمارات الأخرى

أما إعانات الاستثمار الأخرى فهي إعانات تستفيد منها الوحدة لتمويل أنشطتها الطويلة الأمد لإقامة وحدات في الخارج، البحث عن سوق جديدة...، تكون إعانات الاستثمار موضوع إستئناف سنوي حسب الكيفيات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

تدرج إعانات الاستثمار في الحساب كإيرادات (تحت الحساب 754، أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية) بنفس وتيرة التكاليف التي ترتبط بها والتي يفترض فيها تعويضها، وتتم العملية في نهاية الدورة.

يتطلب فحص هاذين الحسابين إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت الإعانة سواء كانت إعانة تجهيز، أو إعانات الاستثمار الأخرى، وبأنها مرتبطة بالحساب المعني وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، وأنه تم بعد موافقة المؤسسة على الشروط المرفقة بالإعانة وأنه سيتم استلامها، والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من قيام المؤسسة بعملية التسوية للإعانات من خلال إدراجها ضمن حساب 754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية، ومن التسجيل الصحيح لها مع التأكد من المجاميع وطريقة الحساب.

- في حالة التنازل عن الاستثمارات التي تم الحصول عليها عن طريق إعانات لابد على المدقق من التأكد من عملية التسجيل الصحيح لعملية التنازل ومعالجة الإعانات، حيث يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بعد بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/133 الضرائب المؤجلة على الأصول

يحسم الحساب 133الضرائب المؤجلة كأصول بالجانب الدائن من الحساب 692 "ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول بالنسبة إلى مبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة (حالة عبء مدرج في حسابات السنة المالية على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة).

حـ/134 الضرائب المؤجلة على الخصوم

يعتمد الجانب الدائن من الحساب 134" الضرائب المؤجلة كخصوم" بإجراء حسم من الحساب 493 "ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم" أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة، بالنسبة إلى مبالغ ضرائب مطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة (حالة حاصل مدرج في الحسابات لكن خاضع للضريبة في السنوات المالية المقبلة).

يتطلب فحص هاذين الحسابين إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي لها علاقة بالضرائب المؤجلة على الأصول (مثل بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة سنة ن ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة سنة ن+1 فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة ن بل في النتيجة الجبائية للسنة ن+1.
- التأكد من الوثائق الثبوتية التي لها علاقة بالضرائب المؤجلة على الخصوم (مثل الخسارة المحققة خلال دورة ما، بعض الأعباء كعبء العطل المدفوعة الأجر) وبأنها مرتبطة بالحساب المعني وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، ومن عملية الحساب والمجاميع والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/138 المنتجات والأعباء الأخرى المؤجلة

لا يمكن تأجيل إدراج عملية ما في حسابات المنتجات أو الأعباء إلا بتطبيق مبدأ ربط الأعباء بالمنتجات. وهكذا فإن عبء ما لا يرتبط ارتباطا أكيدا. بحاصل مستقبلي يمكن تحديده يجب إدراجه في الحساب كعبء بمجرد حدوثه. وأي حاصل لا يرتبط ارتباطا أكيدا بعبء مستقبلي.

يتطلب فحص هاذين الحسابين إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي لها علاقة بالضرائب المؤجلة على الأصول (مثل بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة سنة ن ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة سنة ن+1 فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة ن بل في النتيجة الجبائية للسنة ن+1.
- التأكد من الوثائق الثبوتية التي لها علاقة بالضرائب المؤجلة على الخصوم (مثل الخسارة المحققة خلال دورة ما، بعض الأعباء كعبء العطل المدفوعة الأجر) وبأنها مرتبطة بالحساب المعني وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، ومن عملية الحساب والمجاميع والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/15 مؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية

مؤونة الأعباء هي خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، فمؤونة الأعباء الخصوم غير الجارية تصنف ضمن الخصوم غير الجارية وذلك إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة، ومن الحسابات الفرعية لهذا الحساب ما يلي:

حـ/153 المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة

حـ/ 155 مرونات للضرائب

حـ/156 مؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)

حـ/158 مؤونات أخرى للأعباء، الخصوم غير الجارية

تقيد كل على حدة في الجانب الدائن لهذا الحساب:

-الأرصدة المعدة للأعباء.

-الأرصدة المعدة للمعاشات والإلتزامات المماثلة (إلتزامات التقاعد).

عند تكوين رصيد للأعباء، يعتمد الجانب الدائن لحساب المؤونات بإجراء حسم إما من حساب مخصصات إستغلال أو مخصصات مالية.

وعند حصول العبء، يعمد إلى تصفية الرصيد المكون سلفا عن طريق حسم مباشر للتكاليف المناسبة للعبء، ويكون الفائض المحتمل من مبلغ الرصيد موضوع إلغاء باعتماد حساب إستئناف (781).

ومهما يكن من أمر فإن حساب الرصيد يتم تقويمه في نهاية كل سنة مالية:

– بحسم حسابات المخصصات المطابقة عند يكون مبلغ الرصيد مزيدا فيه.

– باعتماد الحساب 781 للإستئناف (حاصل) من نفس مستوى المبلغ المستعمل للتخصيص عندما يكون مبلغ الرصيد منقوصا منه أو ملغى (رصيد صار كله أو جزء منه غير ذي موضوع).

يقيد في الحساب 153 أرصدة للمعاشات والالتزامات المماثلة مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات والمخصصات بسبب الانصراف إلى التقاعد أو المنافع المماثلة لإفراد العاملين لديها وشركائها ووكلائها الاجتماعيين .

واحتساب هذه الأنظمة من المعاش والإحالات على التقاعد أو إضرابهم ذوي الخدمات المحددة يقتضي من المؤسسة:

– أن تستخدم التقنيات الحسابية لكي تقدر بصورة صحيحة مبلغ المنافع التي يستحقها أفراد العاملين في مقابل الخدمات التي أدوها طوال السنة المالية والسنوات السابقة.

– وعليه فإن التقديرات يجب أن تتم حول المتغيرات الديمغرافية (الوفيات، ودوران العاملين) والمالية (الزيادات المستقبلية في الأجور وارتفاع تكاليف الرعاية الطبية.

– أن تحدد القيمة المعينة لهذه المنافع المستحقة للعاملين وأمثالهم.

غير أن تقديرات أو معدلات وحسابات مبسطة يمكن أن تقدم قيمة تقريبية ذات مصداقية لتلك الالتزامات الواجب إيرادها في جانب الخصوم .المراد في الحساب 156 "أرصدة لتجديد التثبيتات" هو استلام الأرصدة التي أنشأتها الوحدات ذات الامتياز التي يتعين عليها بموجب واجبات تعاقدية، إن تجدد أو تصلح التثبيتات المذكورة في الامتياز الممنوح لها قبل أن تقوم بتحويلها عند انقضاء مدة العقد إلى مانح الامتياز أو إلى أطراف أخرى.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من أسباب وكيفية احتساب المؤونة والاطلاع على الوثائق الثبوتية لها، والتأكد من كيفية استخدام، تعديل، استرجاع المؤونة.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/16 الإقتراضات والديون المماثلة

خصوصية مشتركة للصنفين من الحسابات (حـ/17 الديون المرتبطة بالمساهمات حـ/16 الإقتراضات والديون المماثلة)

لا يسجل في هذه الحسابات إلا العمليات المالية (وينبغي ألا تندرج فيها العمليات التجارية) وتدرج هذه الحسابات في خصوم الحصيلة مع الفصل بين :

- العمليات التي هي تابعة للخصوم الجارية، والعمليات التابعة للخصوم غير الجارية.
- العمليات التي تتضمن فوائد والعمليات التي لا تتضمن فوائد.
- وهذه الحسابات يمكن القيام أيضا بتقسيمها بناء على مبادرة من الوحدة مع الفصل بين :
- العمليات التي تمت في الجزائر والعمليات المنجزة خارج الجزائر.
- العمليات المنجزة بالعملة الوطنية والعمليات المنجزة بالعملة الصعبة .

وعند إقفال السنة المالية، تسجل الفوائد المترتبة وغير المستحق أجلها المتعلقة بالإقتراضات في أقسام فرعية لكل حساب من حسابات الديون المعنية.

تدرج الإقتراضات وما شابهها في الحسابات أصلا باعتبارها خصوما مالية للوحدة بالقيمة الحقة لمقابلها المستلم بعد طرح مصاريف الإصدار ودون مراعاة العلاوات المحتملة للإصدار أو للتسديد.

وبعد إدراجها الأصلي في الحسابات، يقوم المؤسسة بتقييم جميع الخصوم بالكلفة المهتلكة ما عدا الخصوم المحتازة لأغراض تعامل تجاري والتي يتم تقديمها بقيمتها الحقة. والكلفة المهتلكة لأي أصل أو خصم هي المبلغ الذي تم به تقويم الأصل أو الخصم عند إدراجه الأصلي في الحسابات.

- منقوصا منه تسديدات المبلغ الأصلي.
- مزيدا عليه أو منقوصا منه الإهتلاك المتراكم لأي فرق بين المبلغ الأصلي والمبلغ المستحق أجله.
- ومنقوصا منه عند الإقتضاء كل حسم لإنخفاض قيمة (ضياع القيمة) أو عدم قابلية التحصيل.

وهكذا فإن علاوات الإصدار والتسديد وكذلك المصاريف الناجمة عن إقتراضات تدرج في حساب القرض المناسب بصورة تدريجية تجاري مدة القرض. وهذا الإهتلاك يحدد حسب حساب محاسبي ويسجل في الجانب المدين لحساب المخصص المالي.

وطريقة نسبة الفائدة الفعلية هي طريقة حساب إهتلاك الأصل أو الخصم المالي، فنسبة الفائدة الفعلية هي النسبة التي تحين التدفق المرتقب للمخزونات المالية المستقبلية إلى حين الإستحقاق، بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل أو الخصم وتطابق نسب المردود الداخلي للأصل أو الخصم المعني.

وعند الإثبات الأصلي للإقتراض، فإن المبلغ المقبوض فعلا بعد طرح مصاريف الإصدار وغيرها من الأعباء المحتملة يسجل في حساب أموال وفي مقابل:

- المبلغ التعاقدي المطلوب دفعه يسجل في قسم فرعي للحساب 16 الإقتراضات،.

- الفرق بين مبلغ القرض المحيّن بنسبة الفائدة المعمول بها في السوق أو بنسبة الفائدة الفعلية، ومبلغ القرض المطلوب دفعه يسجل في قسم فرعي للحساب 16 المعني. وهذا الفرق الإيجابي أو السلبي يشكل علاوة للتسديد مطلوبة الإهتلاك على مدى مدة القرض.
- الفرق بين مبلغ القرض المحيّن ومبلغ القرض المقبوض يسجل كأعباء أو كمنتجات.

وعند تسديد القرض، يحسم حساب القرض المعني من المبلغ الرئيسي المدفوع وحساب علاوة التسديد المرتبطة، يحسم من مبلغ الفوائد المدفوعة في مقابل حساب أموال الخزينة، وحساب "أعباء الفائدة" يحسم من مبلغ الفوائد الناتجة عن تحيّين القرض بواسطة الجانب الدائن لحساب "علاوة التسديد."

والفوارق المحتملة التي تنشأ عن التعديل اللاحق لنسبة فائدة السوق تسجل كأعباء أو كمنتجات .

والدّين المسجل كمقابل للتصرف في أصل تم إحتيازه بواسطة عقد إيجار تمويل وكذلك الودائع والكفالات المستلمة تذكر أيضا في الأقسام الفرعية لهذا الحساب 16 "قروض ديون مماثلة" يدرج عقد إيجار التمويل في الحسابات لدى المشتري كما لو كان شراء بالمؤجل وفقا للمبادئ العامة الآتية :

- تسجيل الملك في شكل تثبيت في أصل الحصيلة (الحسابات 21).
- تسجيل القرض في الحسابات المناسبة لخصم الحصيلة (الحسابات 167) طبقا للقواعد العامة المعمول بها في إحتساب قرض من القروض (الإدراج الأصلي له في الحسابات بقيمته الحقة أو بالقيمة المحينة للمسحوبات المستقبلية والقيام في كل إقفال للسنة المالية باحتسابه حسب الكلفة المهتلكة).
- إدراج أي عبء مالي وأي تسديد تدريجي للقرض في الحسابات.
- إدراج إهتلاك التثبيت وخسائر القيمة عند الإقتضاء في الحسابات.
- إثبات الضرائب المؤجلة المسجلة المرتبطة بإعادة معالجة العقود

ويتفرع عن هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حـ/161 السندات التساهمية

يسجل فيه قيمة الأسهم التي تصدرها المؤسسة.

حـ162 الاقتراضات السندية القابلة للتحويل

يسجل فيه قيمة الاقتراضات السندية التي تقوم المؤسسة بإعادة تحويلها.

حـ/163 الاقتراضات السندية الأخرى

يسجل فيه قيمة السندات التي تصدرها المؤسسة التي لم تذكر سالفا

حـ164 الاقتراضات لدى مؤسسات القرض

يسجل فيه قيمة الأموال التي تتحصل عليها المؤسسة من عند المؤسسات المالية المقرضة.

حـ/165 الودائع والكفالات المقبوضة

يسجل في قيمة الأموال التي تقبضها المؤسسة من عند الغير كضمان (مبلغ الضمان على الآلة الإنتاجية المؤجرة)

حـ/167 الديون المترتبة على عقد الاتجار، التمويل

يسجل فيه قيمة الديون المتعلقة بالإيجار التمويلي عند المؤسسة المستأجرة

حـ/ 168 الاقتراضات والديون الأخرى المماثلة

يسجل فيه قيمة القروض التي تتحصل عليها المؤسسة من عند الغير أو من الخارج بالعملة الصعبة.

حـ/169 علاوات تسديد السندات

يسجل فيه قيمة العلاوات المتعلقة بالسندات التي تسددها المؤسسة وعلاوة تسديد الأسهم هي الفرق بين سعر الإصدار المسدد من طرف المشتركين وسعر التسديد للسندات بالقيمة الاسمية.

يتم فحص هذا حساب والحسابات الفرعية المنبثقة منه من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

يمكن تلخيص إجراءات فحص السندات كما يلي:

- التأكد من إيداع أموال الاكتتاب كاملة لحساب الشركة المصدرة في البنك.
- فحص الفوائد المستحقة حسابيا و مستنديا.
- في حالة إطفاء السندات سنويا يجب على المدقق التأكد من دفع قيمة السندات المطفأة بقيمتها الاسمية أو بأقل أو بعلاوة طبقا للمتفق عليه في عقد الإصدار وكذلك للتأكد من إعدامها حتى لا يعاد استخدامها مرة أخرى في التداول.
- التأكد من انتظام سداد المؤسسة للفوائد المتعلقة بهذه السندات وذلك بعد حجز الضرائب المستحقة عليها، وتوريدها إلى الضرائب في المواعيد المحددة.
- الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العمومية للتأكد من صحة قرار إصدار السندات من الناحية القانونية.
- فحص المبالغ المحصلة من الاكتتاب في السندات مع قوائم الاكتتاب وشهادات التخصيص و إشعارات البنك، والتأكد من معالجة علاوة الإصدار أو خصم الإصدار التي قد تصدر بها السندات بما يتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المعايير الدولية.

يمكن تلخيص إجراءات مراجعة القروض كما يلي:

- الاطلاع على قرار مجلس الإدارة أو الجمعية العامة بالموافقة على عقد القرض وفقا للحدود المذكورة في النظام الأساسي للشركة، وكذلك محاضر الجلسات التي تقرر فيها الموافقة على الاقتراض، وإلى عقد القرض نفسه، وقيام الشركة بتنفيذ التزاماتها المنصوص عليها في العقد (الضمانات إن وجدت).
- الحصول على شهادة من الجهة المقرضة توضح رصيد القرض في تاريخ إعداد الميزانية العمومية

- إظهار القرض وسعر فائدته وتاريخ سداده وضمانه في الميزانية، جدول حسابات النتائج ودفتر الأستاذ مع مراعاة النظام المحاسبي المالي بشأن أسعار تحويل المعاملات، فقد يكون جزء من القرض أو كله تم الحصول عليه بعملة أجنبية، ونظرا لوجود اختلافات بين سعر السوق، والسعر الرسمي، وسعر التداول للعملة، لذا يجب على المدقق أن يشير بوضوح في الميزانية إلى سعر التحويل المستخدم في تحديد القيمة الظاهرة بالميزانية والمتعلقة بالقرض.
- إذا عقد القرض في سنة التدقيق يجب على المدقق أن يتأكد من أن النظام الأساسي للشركة لا يمنع الاقتراض، ويقوم بمراجعة عملية استلام النقود مراجعة مستندية، ومراحل وخطوات السداد لكل من الأصل والفوائد.

كما يقوم بما يلي:

- بالنسبة للودائع والكفالات المقبوضة يقوم المدقق بالتأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الصحة القانونية ومن حيث الموضوع والتي تثبت قيمة الضمان الناتج عن الاستثمار المؤجر.
- بالنسبة للديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي يقوم المدقق بالتأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الصحة القانونية ومن حيث الموضوع والتي تثبت قيمة الدين المخصص للإيجار التمويلي.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لجميع القيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 17 الديون المرتبطة بمساهمات

يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حـ/171 الديون المرتبطة بمساهمات المجمع

يسجل فيه قيمة الأموال أو القروض التي تتحصل عليها المؤسسة من الوحدات والفروع التابعة للمجمع.

حـ/172 الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع

يسجل فيه قيمة القروض التي تتحصل عليها المؤسسة من عند فروع تابعة لمجمع آخر تربطها علاقات تساهمية بها.

حـ/173 الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة

يسجل فيه قيمة القروض والديون المرتبطة بشركة المحاصة

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الصحة القانونية ومن حيث الموضوع، والتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود وأنها متعلقة بالحساب الفرعي المعني مع التأكد من الحساب والمجاميع.

- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/18 حسابات إرتباط المؤسسات والشركات المساهمة

يوضع الحساب 18 تحت تصرف المؤسسةات لكي تستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تمت بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة. ويصفى وجوبا عند إقفال السنة المالية.

يستخدم الحساب 188 حسابات الإرتباط بين شركات مساهمة من أجل العمليات المنجزة بواسطة شركات مساهمة أو المماثلة لها (تجمعاتّ، تقاولات...) ويتم تجميع حسابات شركة المساهمة في المحاسبة التي يمسكها المسير المسؤول عن تسيير العمليات في هذا الحساب188.

ويضم هذا الحساب الحسابين التاليين:

حـ/181 حسابات الارتباط بين مؤسسات

حـ/188 حسابات لارتباط بين شركات في شكل مساهمة

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الصحة القانونية ومن حيث الموضوع والتي تثبت العمليات التي قامت بها المؤسسات التابعة لنفس المؤسسة الأم، والتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود وأنها متعلقة بالحساب الفرعي المعني مع التأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

2-2- فحص الأصول

يقصد بالأصول وفق النظام المحاسبي المالي على أنها تلك الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لان توفر له منافع اقتصادية مستقبلية. وتتضمن الأصول غير الجارية (الأصول الثابتة، الأصول المعنوية، الأصول المالية)، الأصول الجارية (المخزونات، المدينون، النقدية).

وبناء على المفهوم السابق يمكن تبيين الجوانب التالية:

- **الهدف من فحص الأصول**

يتكون الإطار العام للفحص والتحقق من الأصول أو بالأحرى ممتلكات المؤسسة من الخطوات التالية[1]:

1- التحقق من الوجود.

2- التحقق من الملكية.

3- التحقق من القيمة.

ويضاف إلى هذا الإطار الخطوات التالية:

4- التحقق من أي حقوق للغير على الأصول.

5- التحقق من عمليات الجرد في نهاية المدة وكيفية التعامل مع كل أصل.
6- التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول الواردة في قائمة المركز المالي.
7- التحقق من العرض والإفصاح.

ونتناول مكونات هذا الإطار بالتحليل وذلك كما يلي:

➢ **التحقق من الوجود:**

يتضمن التحقق من وجود الأصل البحث عن أدلة وقرائن الإثبات، فضلا عن الوجود الفعلي في تاريخ إعداد المركز المالي للمؤسسة.

و حتى يتمكن المدقق من التحقق من وجود الأصل يجب أن يتبع الإجراءات التالية:

1-طلب الكشوف التفصيلية المعتمدة من الإدارة، بما تمتلكه المؤسسة من أصول من واقع الجرد الفعلي أو من واقع سجلات الأصول بحيث توضح هذه الكشوف البيانات التالية:

أ- تاريخ شراء الأصل.
ب- التغيرات التي طرأت على الأصل (الإضافة والخصم).
ج- رصيد الأصل في نهاية المدة.

2-مطابقة البيانات الواردة بالكشوف التفصيلية مع ما هو مثبت بسجلات الأصول.
3-المعاينة الفعلية للأصول.
4-الحصول على شهادة من الإدارة.
5-إثبات وجود الأصل من الاستنتاجات و التي تمثل الإيرادات و المصروفات التي تنشأ عن الأصل – على سبيل المثال – العوائد المدفوعة التي تثبت وجود العقارات.
6-الحصول على شهادة من الغير في حالة وجود هذه الأصول في حيازة الآخرين.
7-الحصول على المصادقات.
8-التأكد من أن الأصول لازالت مؤمن عليها ضد الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها.

➢ **التحقق من الملكية:**

ويعني التحقق من ملكية الأصل، اطمئنان المدقق إلى أن الأصل مملوكا للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ولم يتم التصرف فيه، حيث أن وجود الأصل لا يعني ملكية المؤسسة له فقد يكون مؤجرا.

ولكي يتمكن المدقق من التحقق من ملكية الأصل يجب أن يتبع الإجراءات التالية:

1-الاطلاع على المستندات – على سبيل المثال- فواتير الشراء، العقود، بوالص التأمين، والتأكد من أنها صادرة باسم الشركة.
2-الحصول على شهادة من الشهر العقاري تفيد إثبات العقود النهائية وتسجيلها لديه، أو عدم حدوث تصرفات بالبيع في العقارات المملوكة للمنشأة خلال السنة المالية محل التدقيق .

3-تتبع ما قد يحدث للأصول في الفترات التالية وذلك من خلال مراجعة العمليات التي تمت منذ نهاية السنة المالية حتى تاريخ انتهاء عملية التدقيق.

➢ **التحقق من القيمة:**

يعني التقويم اطمئنان المدقق إلى أن المؤسسة تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية أهمها الثبات في أسس التقويم للأصول، وتقويم الأصول بالتكلفة التاريخية أو الدفترية ناقصا الاستهلاك، ويقصد بالتكلفة كافة النفقات حتى يصبح الأصل معدا للاستعمال، أما إذا كان الأصل من صنع المؤسسة فالتكلفة هنا يقصد بها جميع التكاليف التي أنفقت عليه، وأما الاستهلاك فيقصد به النقص التدريجي الذي يحدث في قيمة الأصل نتيجة استخدامه أو مضي المدة، أو ظهور مخترعات جديدة تقلل من قيمته...الخ.

ولكي [2]يتمكن المدقق من التحقق من صحة تقويم الأصل يمكن له أن يتبع الإجراءات التالية:

1-الاطلاع على المستندات الخاصة بالشراء للتأكد من قيمة الأصل سواء ثمن الشراء والمصاريف الرأسمالية الأخرى، وكذا قوائم التكاليف.

2-طلب شهادات من إدارة المؤسسة شاملة كافة الإضافات والمصروفات الرأسمالية التي أدخلت على الأصول خلال السنة.

3-التأكد من كفاية معدلات الاستهلاك وفقا لطبيعة الأصول.

4-فحص ما تم من مبيعات أو استبدالات لبعض الأصول، والتأكد من اعتمادها من المختصين، وتأييدها بالمستندات.

5-مراجعة حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات و التأكد من عدم شمولها أية إضافات رأسمالية.

6-الاعتماد على شهادات من فنيين لتقويم الأصول ذات الطابع الفني.

7-إذا تم الشراء على أقساط فيجب التأكد من سداد الأقساط في مواعيدها بالنسبة للأصول

➢ **التحقق من أي حقوق على الأصول:**

ويمكن للمدقق اكتشاف ذلك من خلال الاطلاع على المستندات والوثائق وعند طلبه للشهادات من الإدارة أو الغير – الشهر العقاري، البنوك – ويتم هذا من خلال إتمام الخطوات الثلاثة الأولى.

التحقق من عمليات الجرد في نهاية المدة وكيفية التعامل مع كل أصل.

➢ **التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول الواردة في قائمة المركز المالي:**

وللتحقق من ذلك فعلى المدقق أن يتأكد من صحة نقل البيانات الواردة من سجلات الأصول أو من دفتر الأستاذ العام أو كشوف الجرد أو ميزان التدقيق إلى قائمة المركز المالي مع مراعاة التبويب الصائب للأصول.

➢ **التحقق من العرض والإفصاح للأصول:**

أي التأكد من أن الإفصاح، والتصنيف والوصف يتم طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية أو طبقا للنظام المحاسبي المالي.

فحص الأصول الثابتة:

قبل أن نتناول إجراءات التدقيق للأصول الثابتة نود الإشارة إلى أهداف فحص الأصول الثابتة وهي كالآتي:

1-وجود الرقابة الداخلية على حيازة الأصول الثابتة وعلى الاستغناء عنها، على أن يتضح مصروف جليا في الدفاتر والسجلات.

2-كفاية مخصصات الاستهلاك على أن يكون بما يتمشى مع حالة الأصول.

3-التفرقة بين نفقات الايرادية والرأسمالية قد روعيت بصورة مستمرة وثابتة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4-أن الاجماليات (مدخل التجميع) التي تظهر في قائمة المركز المالي للأصول الثابتة مؤيدة بحسابات مراقبة وسجلات تحليلية.

5-أن الدخل السنوي قد حمل بعبء الاستهلاك عنك كل فترة.

6-القبول العام لأسس تقييم الأصول وإظهارها بصورة متكاملة في القوائم والتقارير المالية.

7-سلامة غطاء التأمين للأصول بما يتمشى مع سياسات الإدارة.

8-سلامة التبويب لبنود الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي.

أما إجراءات مراجعة الأصول الثابتة فقد توجد إجراءات عامة تتمثل في المنهج التالي:

1-إعداد قائمة (ملخصات) تظهر التغيرات التي حدثت أثناء السنة المالية في الأصول الثابتة.

2-التأكد من أن سجل الأصول الثابتة يطابق الحساب الخاص بكل أصل.

3-التأكد من الملكية القانونية للأصول الثابتة.

4-التحقق من الإضافات التي تمت خلال العام.

5-التحقق من الاستغناءات عن الأصول التي تمت خلال العام.

6-تحليل الصيانة والتصليحات للكشف عن النفقات الواجب رسملتها.

أما الإجراءات الخاصة بالتدقيق للأصول الثابتة، فنتعرف عليها من خلال العرض التالي

حـ/20 التثبيتات غير المادية

النظام المحاسبي المالي عرف التثبيت المعنوي بأنه أصل قابل للتجديد، غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة كالمحلات التجارية المكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية رخص الاستغلال، الإعفاءات ورخص تنمية الحقول المنجمية الموجهة للاستغلال التجاري.

حـ/203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

يسجل في هذا الحساب مختلف مصاريف البحث والتطوير التي تنفقها المؤسسة، من أجل مثلا تطوير النشاط الذي قامت من أجله أو إنتاج منتج جديد وغيرها.

يتطلب فحص مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية بأنها مرتبطة بمصاريف التنمية القابلة للتثبيت وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للمصاريف وأنها سجلت وفق قيدين (قيد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها، وقد تحويل المصاريف إلى الحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من حساب الاهتلاك الخاص بالحساب والتسجيل الصحيح له.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها

يدرج في هذا الحساب رخص استخدام البرامج المعلوماتية، فقد تقوم المؤسسة بشرائها أو إنتاجها إنتاجا ذاتياً.

يتطلب فحص برمجيات المعلوماتية وما شابهها إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية بأنها مرتبطة برمجيات المعلوماتية وما شابهها وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من حساب الاهتلاك الخاص بالحساب والتسجيل الصحيح له.
- في حالة بيعها التأكد من صحة إجراءات البيع التي قامت بها المؤسسة، التسجيل المحاسبي الصحيح لعملية التنازل والإخراج.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/205 الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات

يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لحيازة براءات الاختراع، الرخص والعلامات التي طورها أو أنتجها الغير، كحقوق التأليف، العلامات التجارية وغيرها، وتدرج مدينة مقابل جعل حسابات الغير أو أحد الحسابات المالية دائنة[3].

حـ/2051 العلامة التجارية

ويقصد بها الرموز أو العلامات أو النقوش التي تتخذها المؤسسة لتمييز منتجاتها عن المنتجات المماثلة، ويتم تسجيلها في الجهات المختصة حتى تصبح ملكا للمؤسسة.

ويمكن للمدقق تحقيق العلامة التجارية من خلال الاطلاع على:

- شهادة تسجيلها، أو عقد الشراء المسجل وكذلك مستندات تجديدها.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح.
- التأكد من اهتلاكها على أساس عمرها الإنتاجي مع الأخذ في الاعتبار أن العلامة التجارية ليست حق دائم للمنشأة مثل حق الاختراع وحق التأليف، ولكن يتم تجديدها باستمرار إلى ما لا نهاية.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 2052 حق الاختراع

يتعين على المدقق عندما يحقق هذا الأصل أن يرجع إلى أحكامه ليتأكد من:

- أن الاختراع ملك للمؤسسة قانونا وفي تاريخ الميزانية، أما عن تقدير قيمته فيرجع بشأنها إلى ما يكون هناك من عقود لمعرفة ثمن تكلفته.
- اهتلاك القيمة على المدة المقررة لملكية الحق أو أقل منها حسب ظروف الحال، والمعروف أن اتفاقية الجات (GATT) وضعت شروط وقواعد لحماية هذا الحق دوليا.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- في حالة بيعها التأكد من صحة إجراءات البيع التي قامت بها المؤسسة، التسجيل المحاسبي الصحيح لعملية التنازل والإخراج.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/2053 حق التأليف

يتعين على المدقق القيام بما يلي:

- التحقق من الوجود والقيمة من خلال الاطلاع على العقد بين المؤسسة والمؤلف ومدة سريانه.
- على المدقق أيضا التأكد من صحة حساب الاهتلاك وثبات سياسته من سنة إلى أخرى.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.

- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/207 فارق الشراء

يسجل في هذا الحساب فارق الاقتناء (Ecart d'acquisition) إيجابيا كان أو سلبيا في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج أو ضم مؤسسة لأخرى، كما يمكن أن يكون مدينا أو دائنا، إلا أنه يظهر في الميزانية ضمن عناصر الأصول غير الجارية مهما كان رصيده.

الشهرة = سعر الشراء (تكلفة الاندماج) – صافي أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية/ صافي أصول المؤسسة المندمجة = القيمة العادلة للأصول – القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة.

كما يسجل في هذا الحساب شهرة المحل (Fond de commerce) في حالة الحسابات المنفصلة (شهرة المحل = سعر الشراء – مجموع صافي الأصول المادية (إذا محاسبيا المقصود بشهرة المحل هي فقط الأصول المعنوية كالعملاء، الاسم التجاري وحق الإيجار.

ويقصد بها قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مستقبلية أعلى من الأرباح العادية ويرجع ذلك إلى السمعة الطيبة أو الممارسة والكفاية الفنية والجودة.

وتظهر الشهرة في الدفاتر في حالة شراء منشأة أخرى (الاندماج) ويكون لقيمة الشهرة تقدير منفصل عن تقدير الأصول الأخرى، ويمكن للمدقق التحقق منها بالاطلاع على قيد الشراء المسجل، وكذلك عند شراء منشأة وتكون الشهرة نتيجة أن المبلغ الذي دفع يزيد عن قيمة صافي الأصول المشتراة، ويمكن التحقق منها بالاطلاع على عقد الشراء المسجل وقرار الإدارة.

المؤسسة باعتماد هذا الشراء، والحالة الأخيرة عند انضمام أو انفصال شريك، ويمكن تحقق ذلك بالاطلاع على عقد الشركة للتعرف على الطريقة التي يتم على أساسها تقويم الشهرة.

ويمكن للمدقق التحقق من:

- صحة تقويم الشهرة بالاطلاع على الدفاتر لأنها ستظهر بالثمن الذي دفع في سبيل الحصول عليها أو القيمة التي قدرت بها، أما في حالة انخفاض قيمتها فتخصص لها خسارة عن انخفاض القيمة غير قابلة للاسترجاع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/208 التثبيتات الأخرى غير المادية

تدرج في تكاليف الحصول على التثبيتات المعنوية الأخرى، حيث يتم الوضع في الجانب المدين لأي حساب فرعي من حساب التثبيتات المعنوية مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنة.

حـ/21 التثبيتات المادية

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيت المادي بأنه أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الاستعمال لأغراض إدارية، والذي من المنتظر أن يستعمل إلى ما بعد السنة المالية .

تقيم وتدرج التثبيتات العينية في الحسابات كأصول وفقا للقاعدة العامة للتقييم والإدراج إذا كان من المحتمل أن تعود على المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية ومن الممكن تقييم تكلفتها بصورة صادقة.

حـ/211 القطع الأرضية

بالإضافة إلى ما تقدم، يتطلب تحقيق بند الأراضي أن يتبع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوجود الفعلي لأراضي المؤسسة (الموقع–المساحة) من خلال القيام بعملية المشاهدة العينة أي الذهاب إلى الميدان والتأكد من وجودها، وأنها غير مستغلة من جهات أخرى.
- الاطلاع على الكشوف التفصيلية للأصول المقدمة من إدارة المؤسسة، وللتأكد من إدراج الأراضي ضمنها، ثم مراجعتها على حساب الأراضي بدفتر الأستاذ للتحقق من صحة رصيدها.
- التحقق من كيفية حصول المؤسسة على الأراضي (مساهمة الشراء أو المساهمين، الشراء، ايجار تمويلي) ومن ملكية المؤسسة للأراضي من خلال الاطلاع على عقود الشراء المسجلة، والتأكد من تسجيلها باسم المؤسسة وإذا كانت غير مسجلة فيجب على المدقق ما يلي:

أ–الاطلاع على العقد الابتدائي والإجراءات التي اتخذت حتى تاريخ إعداده للتقرير النهائي

ت–أن يذكر في التقرير أنه لم يتم تسجيل الأراضي المشتراة باسم الشركة أو يذكر أنه لم يقدم إليه العقد النهائي للتسجيل للأراضي، ويعد هذا التحفظ قرينة على مسؤولية المدقق حيث أن الملكية لا تثبت إلا بالتسجيل، ولا يعد العقد الابتدائي ذا حجية للإثبات.

ث–إذا كانت العقود المسجلة مودعة لدى البنك أو محامي الشركة، فيجب الاطلاع عليها أو يحصل على شهادة من البنك أو المحامي بوجودها لديهم. وأنها ليست مقدمة لضمان قرض أو غير ذلك.

3–التحقق من أن الأراضي قد تم تقيمها بالتكلفة التي تشمل ثمن الشراء المبين في عقد الملكية المسجل مضافا إليه جميع المصروفات الرأسمالية الخاصة بها – على سبيل المثال– رسوم التسجيل، أتعاب الموثق وأتعاب المحامين ... الخ، والتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها مع مراعاة ما يلي:

أ– لا تؤخذ التقلبات التي تطرأ على القيمة السوقية في الحسبان إلا في الحالات التالية:

- تغيير الشكل القانوني للشركة (اندماج).
- عمل حساب إعادة التقدير لجميع أصول الشركة.

ب- التأكد من اعتماد وشراء وبيع الأراضي، وما ينشأ عنها من ربح أو خسارة.

- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- إذا كانت هناك خسائر قيمة لابد على المدقق من معرفة أسباب هذه الخسائر والاطلاع على المحضر الذي يثبت ذلك وكيفية القيام بالتسجيل المحاسبي لها.
- في حالة بيعها التأكد من صحة إجراءات البيع التي قامت بها المؤسسة، التسجيل المحاسبي الصحيح لعملية التنازل والإخراج.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 212 عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية

ويسجل فيه مختلف تكاليف عمليات التهيئة للأراضي التي تمتلكها المؤسسة.

يتطلب فحصها إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية بأنها مرتبطة بعمليات التهيئة للأراضي وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- إذا كانت هناك خسائر قيمة لابد على المدقق من معرفة أسباب هذه الخسائر والاطلاع على المحضر الذي يثبت ذلك وكيفية القيام بالتسجيل المحاسبي لها.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/213 البناءات

لفحص المباني يمكن للمدقق أن يتبع الإجراءات التالية:

- التأكد من الوجود الفعلي لمباني المؤسسة (الموقع-المساحة) من خلال القيام بعملية المشاهدة العينة أي الذهاب إلى الميدان والتأكد من وجودها، وأنها غير مستغلة من جهات أخرى.
- الاطلاع على الكشوف التفصيلية للأصول المقدمة من إدارة المؤسسة، وللتأكد من إدراج المباني ضمنها، ثم مراجعتها على حساب المباني بدفتر الأستاذ للتحقق من صحة رصيدها.
- التحقق من كيفية حصول المؤسسة على المباني (مساهمة الشركاء أو المساهمين، الشراء، إيجار تمويلي، إنتاج المؤسسة إنتاجا ذاتيا، الاستعانة بمقاول) ومن ملكية المؤسسة للمباني من خلال الاطلاع على عقود الشراء المسجلة، والتأكد من تسجيلها باسم المؤسسة.
- إذا تم تكليف أحد المقاولين ببناء المباني، ففي هذه الحالة يجب على المدقق أن يقوم بالاطلاع على الإجراءات التي اتخذت عند اختيار المقاول، والتأكد من تقديمه لأحسن الشروط، واعتماد المختصين في

المؤسسة لعملية القبول، وفحص عقد المقاولة، والشروط الواردة به، للتأكد من ملكية المؤسسة لهذه المباني فضلا عن تكلفتها، ومراجعة الإيصالات الواردة من المقاول (المستخلصات) عن المبالغ المدفوعة له، وكذا شهادة المهندس عن العمل الذي تم إنجازه، والتأكد من أن ما يظهر في قوائم المالية في بند المباني هو قيمة ما تم الانتهاء من بنائه طبقا لشهادة المهندس المختص.

- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- على المدقق أن يتأكد من تقدير قيمة المباني المشتراة على حدا لإمكان حساب الإهتلاك، نظرا لأن شراء العقار – غالبا– يشمل الأرض والمباني، كما يجب على المدقق الاطلاع على تقرير المهندس الخبير (تقدير فئة الإهتلاك) ويتحقق من اعتماده من المختصين بالمؤسسة، وهذا يلاحظ أن عقود الملكية قد تكون لدى البنك أو محامي المؤسسة فيجب على المدقق الاطلاع عليها والتأكد من أن وجودها لديهم للحفظ فقط، ويراعي أن التكلفة هي ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصروفات الرأسمالية وكيفية القيام بالتسجيل المحاسبي لها.
- فحص حسابات الإصلاح والترميمات للتأكد من أنه لا يتضمن أية إضافات رأسمالية خاصة بالمباني، واستخراج المبيعات التي تمت، والتأكد من معالجة الأرباح والخسارة الرأسمالية وبوالص التأمين.
- التحقق من صحة تقويم المباني الذي بتم على أساس ثمن الشراء أو تكلفتها ناقصا مجمع الاهتلاك، على أن يتأكد المدقق من كفاية معدلات الاستهلاك، وملاءمتها لطبيعة المباني والأغراض المستخدمة فيها (مباني الإدارة تستهلك بمعدل أقل من مباني المصانع) ومن ثبات طرق الاهتلاك ومعدله من سنة إلى أخرى.
- في حالة بيعها التأكد من صحة إجراءات البيع التي قامت بها المؤسسة، التسجيل المحاسبي الصحيح لعملية التنازل والإخراج.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

يسجل فيه كل التركيبات التقنية ومختلف الأدوات والمعدات التي تشتريها المؤسسة أو تقوم بإنتاجها بغرض استعمالها في النشاط الذي قامت من أجله.

يقصد بالآلات ما تملكه المؤسسة للاستعمال في الإنتاج، وتحتفظ كل مؤسسة بسجل للآلات، ويخصص لكل آلة صفحة خاصة تتضمن البيانات التالية:

- ثمن شراء، اسم المورد، تاريخ الشراء، الماركة، مكان تركيبها، وظيفتها، رقمها.
- العمر الإنتاجي المقدر، الاهتلاك، مصروفات الصيانة والإصلاح، مصروفات التجديد، الإضافات.

ولفحص التركيبات التقنية الأدوات والمعدات يجب على المدقق أن يتبع الإجراءات التالية:

- طلب كشوف الجرد الفعلي المملوكة للمؤسسة والمعتمدة من الإدارة، و مطبقتها بسجل الأدوات والمعدات وحسابها بدفتر الأستاذ، مع التأكد من الوجود الفعلي لها من خلال القيام بعملية المشاهدة العينة أي الذهاب إلى الميدان والتأكد من وجودها
- الاطلاع على عقود و فواتير الشراء ومطابقتها مع أوامر الشراء المعتمدة من الإدارة، بوالص التأمين، كما يجوز له المعاينة الفعلية للتأكد من ذلك، و أيضا ليتبين الإضافات الاستبعادات التي تمت خلال السنة موضوع التدقيق، و التحقق من صحة المعالجة المحاسبية لها سواء في حساب مجمع الاهتلاك أو الآلات.
- التحقق من كيفية حصول المؤسسة عليها (مساهمة الشركاء أو المساهمين، الشراء، ايجار تمويلي، انتاج المؤسسة انتاجا ذاتيا) ومن ملكية المؤسسة لها من خلال الاطلاع على عقود الشراء المسجلة، والتأكد من تسجيلها باسم المؤسسة
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- إذا كانت هناك آلات متعاقد عليها، ولكنها لم ترد بعد للمؤسسة سواء كانت بالطريق أو بمخازن الاستيداع الجمركي، فعليه فحص عقود الشراء الخاصة بها، وأن يطلب شهادة تفيد وجودها في مخازن الجمارك أو الغير بصفة أمانة وأنها مملوكة للمؤسسة على أن ترسل هذه الشهادة إلى مكتب المدقق مباشرة، كما يجب على المدقق تتبع ما يحدث لهذه الآلات من حيث توريدها في ورشها لذا فيجب على المدقق أن يطلع على قوائم وحسابات التكاليف الخاصة بتكلفة الصنع، وعلى اعتماد الإدارة بصنعها.
- فحص حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات لاكتشاف أي إضافات رأسمالية خاصة بالآلات.
- التحقق من صحة تقييم الآلات حيث جرت العادة على تقويمها بسعر التكلفة ناقصا مجمع الاهتلاك، كما يراعى كفاية وعدالة معدلات الاهتلاك طبقا لتقديرات الخبراء المختصين، مع ثبات طريقة ومعدل الإهتلاك من سنة إلى أخرى.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية.
- في حالة بيعها التأكد من صحة إجراءات البيع التي قامت بها المؤسسة، التسجيل المحاسبي الصحيح لعملية التنازل والإخراج.

حـ/218 التثبيتات المادية الأخرى

يسجل فيه القيم الثابتة التي لم تذكر سلفا، كوسائل النقل والانتقال، تجهيزات مكتب، الأغلفة المتداولة،....الخ

حـ/2181 السيارات

تحتفظ المؤسسة عادة بسجل السيارات يبين به رقم السيارة، ورقم المحرك والشاسيه، وقيمة السيارات، والمورد، والإهتلاك... الخ، ولتحقيق بند السيارات يجب على المدقق أن يتبع الإجراءات التالية:

- التأكد من الوجود الفعلي لها من خلال القيام بعملية المشاهدة العينة أي الذهاب إلى الميدان والتأكد من وجودها، وأنها غير مستغلة من جهات أخرى.
- التأكد من الوثائق الثبوتية ومعرفة كيفية الحصول عليها (مساهمة الشركاء أو المساهمين، الشراء، إيجار تمويلي) والاطلاع على الرخص، بوالص التامين.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح.
- فحص ومراجعة ما تم شراءه و بيعه خلال السنة المالية بالاطلاع على فواتير الشراء والبيع، والتحقق من أنها باسم المؤسسة، وأن التصرفات التي حدثت معتمدة من الإدارة، وعليه أيضا التأكد من صحة معالجتها محاسبيا.
- الاطلاع على سجل السيارات ومراجعته حسابيا، تم مطابقته مع كشوف الجرد الفعلي، وحساب السيارات بدفتر الأستاذ وسجل السيارات والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- فحص حساب الصيانة والإصلاح للتحقق من أنه لا يتضمن أية إضافات رأسمالية خاصة بالسيارات.
- التأكد من صحة التقييم على أساس التكلفة ناقصا مجمع الاستهلاك، و يراعى حساب الاستهلاك بكفاية وعدالة مع ثبات من السنة إلى أخرى.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.
- في حالة بيعها التأكد من صحة إجراءات البيع التي قامت بها المؤسسة، التسجيل المحاسبي الصحيح لعملية التنازل والإخراج.

حـ/2182 الأثاث

يشمل الأثاث المكاتب والمقاعد والدواليب –الخزن–، المناضد، السجادات والأرفف والطاولة والتركيبات الكهربائية في الأسقف والجدران، الآلات الكاتبة أدوات المكتب وآلات المحاسبة... الخ.

وتحتفظ المؤسسة بسجل الأثاث، على أساس النوع، الكمية والمكان الموجود فيه، وتاريخ الشراء، وثمن الشراء.

ويمكن للمدقق تحقيق الأثاث بإتباع الإجراءات التالية:

- التأكد من الوجود الفعلي للأثاث من خلال الذهاب إلي الميدان والتأكد المباشر منه والاطلاع على عمليات الجرد التي قامت بها المؤسسة، وملكيته بالاطلاع على الفواتير المعتمدة من الإدارة، والاطلاع على

الإجراءات التي اتخذت لاختيار من رسا عليه العطاء إذا تم ذلك عن طريق المناقصة أو بالممارسة أو بالأمر المباشر.

- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها والاطلاع على سجل الأثاث ومطابقته بحساب الأثاث في دفتر الأستاذ، وكشوف الجرد الفعلي.
- مراجعة ما تم شراؤه من أثاث أو بيعه خلال العام بالاطلاع على الفواتير والتحقق من أنها باسم المؤسسة، واعتماده من الإدارة، وصحة معالجته محاسبيا، وفحص حساب الإصلاح والصيانة للتحقق من عدم تضمينه أية إضافات رأسمالية.
- التحقق من تقويم الأثاث بثمن التكلفة ناقصا مجمع الاستهلاك، و يراعى كفاية وعدالة نسب الاستهلاك بالنسبة لأنواعه المختلفة وثبات طريقة حساب الاستهلاك من سنة إلى أخرى، وفي حالة صنع الأثاث داخل ورش المؤسسة فيجب على المدقق الاطلاع على قوائم وحسابات التكاليف الخاصة بها واعتماد الإدارة لها.
- التأكد من صحة التقييم على أساس التكلفة ناقصا مجمع الاستهلاك، و يراعى حساب الاستهلاك بكفاية وعدالة مع ثبات من السنة إلى أخرى.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.
- في حالة بيعها التأكد من صحة إجراءات البيع التي قامت بها المؤسسة، التسجيل المحاسبي الصحيح لعملية التنازل والإخراج.

حـ/22 التثبيتات في شكل امتياز

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي(مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز)، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

وتكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل إمتيازت عينية والموضوعة موضع الإمتياز من جانب مانح الإمتياز أو من جانب صاحب الإمتياز الممنوح له بجعل الحساب 22 تثبيتات في شكل إمتياز بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو ح/ 229 حقوق مانح الإمتياز ويظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية والتي تسمى بالخصوم الغير جارية.

للإشارة فإن حـ/229 يظهر مدينا إلى حـ/282 إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع إمتياز، وعند إنتهاء فترة الإمتياز يكون للحساب ح/229 له قيمة محاسبية صافية للتثبيتات الموضوعة موضع إمتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الإمتياز في مقابل حسابات التثبيت و الإهتلاكات المعنية. حساباتها الفرعية تتمثل فيما يلي:

ح/221 القطع الأرضية الممنوح امتيازها

ح/222 عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية الممنوح امتيازها

ح/223 البناءات الممنوح امتيازها

ح/225 المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها

ح/228 التثبيتات المادية الأخرى الممنوح امتيازها

ح/229 حقوق مانح الامتياز

يتطلب فحص مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية وبأنها مرتبطة بالامتياز الممنوح وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها وأنها سجلت وفق قيدين (قيد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها، وقد تحويل المصاريف إلى الحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من حساب الاهتلاك الخاص بالحساب والتسجيل الصحيح له.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

ح/23 التثبيتات الجاري إنجازها

هدف هذا الحساب إبراز التثبيتات التي لا تزال غير مكتملة بتاريخ غلق السنة المالية، وكذا التسبيقات والمدفوعات على الحساب المقدمة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما، فيسجل في هذا الحساب التثبيتات المسند إنجازها للغير والتثبيتات التي تنتجها المؤسسة لنفسها والتي لم يستلمها أو لم ينتهي منها عند غلق السنة المالية، ويتفرع هذا الحساب إلى:

ح/232 التثبيتات المادية الجاري إنجازها.

ح/237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها.

ح/238 تسبيقات وأقساط مدفوعة عن طلبية تثبيتات.

كما يرصد هذا الحساب عندما يكون التثبيت المعني جاهز وقابل للاستعمال أو عند استلام التثبيت محل التسبيق المدفوع، وتعالج محاسبيا التثبيتات الجاري إنجازها وفق مايلي:

التثبيتات التي ينتجها المؤسسة لذاته: يدرج التثبيت الجاري إنجازه مدينا بكلفة الإنتاج مقابل جعل حساب 73 الإنتاج المثبت دائنا، بعد تسجيل الأعباء حسب طبيعتها.

لتثبيتات الناتج عن أشغال مسندة للغير: تدرج التثبيتات المسند إنجازها للغير والتي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية في الطرف المدين لحساب التثبيتات الجاري إنجازها، مقابل أحد حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنا بقيمته أو بنسبة الإنجاز على أساس فواتير أو كشوف الأشغال.

يتطلب فحص التثبيتات الجاري انجازها إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية سواء قامت المؤسسة بانجازها أو تم انجازها من طرف الغير، وبأنها مرتبطة بالتثبيتات الجاري انجازها وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- بالنسبة لحساب 238 تسبيقات وأقساط مدفوعة عن طلبية تثبيتات لابد على المدقق من معرفة موضوع التسبيق من خلال الاطلاع على الوثائق الثبوتية التي تبن ذلك والاطلاع على أمر الشراء.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/26 المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات

القيمة التي تسجل فيها الأسهم في دفاتر المؤسسة هي تكلفة شرائها أي سعر شراء هذه السندات مضاف إليه كامل مصاريف اقتنائها سواء من طرف البنوك أو شركات البورصة، ولها الخيار –أي المؤسسة– في اعتبارها كمصاريف (أي تظهر في حساب مستقل) أو دمجها في تكلفة الشراء.

حـ/ 261سندات الفروع المنتسبة.

حـ/261 سندات المساهمة الأخرى

حـ/ 265سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة

حـ/ 266الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع

حـ/ 267الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع

حـ/ 268الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة

حـ/269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة

27حـ/ التثبيتات المالية الأخرى

تشمل التثبيتات المالية الأخرى ما يأتي:

حـ/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

السندات من غير سندات المساهمة، والسندات المثبتة لنشاط الحافظة التي لا تنوي الوحدة أو لا يسعها بيعها في الأمد القصير، وقد يتعلق الأمر بسندات تكابد إحتيازها المستديم أكثر مما ترغب فيه .

حـ/272 السندات التي تمثل حق الدين الدائن السندات والقسائم

السندات التي تمثل حق الدين الدائن مثل حصص الأموال المشتركة الموظفة التي ينوي الكيان الإحتفاظ بها بشكل دائم.

حـ/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة

السندات المثبتة لنشاط الحافظة: ونشاط الحافظة يتمثل بالنسبة على كيان ما في إستثمار كل أصوله أوجزء منها في حافظة سندات لكي تستمد منها في أمد يطول أو يقصر، مردودية مرضية، ويمارس هذا النشاط دونما تدخل في تسيير الكيانات المحتازة سنداتها.

حـ/274 القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل

القروض التي هي أموال مسددة لأطراف أخرى بموجب أحكام تعاقدية تلتزم الوحدة بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالديون الدائنة المناسبة للإيجارات المطلوب إستلامها في إطار عقد إيجار – تمويل هي بمثابة قروض.

حـ/275 الودائع والكفالات المدفوعة

الودائع والكفالات التي تشكل ديونا دائنة تماثل قروضا كذلك.

حـ/276 الديون الدائنة الأخرى المثبتة

الديون الدائنة الأخرى المثبتة التي لا يمكن تصنيفها في الفئات السابقة.

حـ/279 ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

فهذه الأصول المالية يجب أن تكون في الأصل مقومة بالكلفة التي هي القيمة الحقة للمقابل المقدم أو المستلم لإقتناء الأصل المالي.

يجب أن يعاد تقييم جميع الأصول المالية بقيمتها الحقة بعد إدراجها الأصلي في الحسابات، باستثناء فئات الأصول الثلاث الآتية التي يجب إدراجها في الحسابات بكلفتها المهتلكة.

–القروض والديون الدائنة التي يصدرها الكيان والتي لا يحوزها لأغراض معاملات تجارية.

–التوظيفات المالية الأخرى المحدد اجل إستحقاقها والتي ينوي الكيان حيازتها إلى حين إستحقاقها، وتمتلك القدرة على ذلك.

–وكل أصل آخر ليس به سعر مسعر في سوق للأصول والذي لا يمكن تقدير قيمته الحقة بصورة صادقة.

وعند إقفال السنة المالية، تسجل الفوائد المترتبة وغير المستوفاة أجل إستحقاقها في أقسام فرعية ملائمة في الحسابات حسب نوعها .

تسجل تسديدات أصول مجموع هذه الديون المدينة أو الدائنة في الجانب الدائن لكل حساب من الحسابات المذكورة في مقابل الحسابات المالية.

يتطلب فحص حـ/26 و حـ/27 إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية لعملية شراء السندات والأسهم والتكاليف المرتبطة بكل بند منها
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح وأنها مرتبطة بالحساب الفرعي المعني.

- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من قيام المؤسسة بعمليات الجرد بالطريقة الصحيحة، والقيام بعملية التقييم في نهاية الدورة واحتساب خسائر عن انخفاض القيمة إن كانت هناك خسائر.
- التأكد من التسجيل الصحيح للفوائد والأرباح الناتجة عن الحسابات
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح في لخروج السندات والأسهم في حالة التنازل عنها.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/28 إهتلاك التثبيتات

يعرف الإهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

ويقصد بالقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للأصل الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة،

تقيد إهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن للحسابات 28 "إهتلاك التثبيتات" وهذه الحسابات تقسم إلى أقسام فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20 و21) التي تتضمنها.

وفي المقابل، تسجل مخصصات الإهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات. وفي حالة بيع عناصر الأصول أو نزع ملكيتها أو زوالها المعوض عنه أو غير المعوض عنه (إسقاطه وإهماله) فإن حسابات الإهتلاكات ذات الصلة تحول إلى الحساب 20 أو 21 المعني. وتهتلك التثبيتات غير المادية على أساس مدة نفعيتها. ومدة النفعية هذه يفترض فيها عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة إستثنائية ينبغي تبريرها في الملحق.

وتتمثل حساباته الفرعية في ما يلي:

حـ/280 إهتلاك التثبيتات غير المادية

حـ/2802 إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت

حـ/2804 إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها

حـ/2805 إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات

حـ/2807 إهتلاك فارق الشراء(goodwill)

حـ/2808 إهتلاك التثبيتات غير المادية الأخرى

حـ/281 إهتلاك التثبيتات المادية

حـ/2812 إهتلاك أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية

ح/2813 إهتلاك البناءات

ح/2815 إهتلاك المنشآت التقنية

ح/2818 إهتلاك التثبيتات المادية الأخرى

ح/282 إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز.

يتم فحص هذه ح/28 عند فحص الحسابات المعنية بها حيث يتم التأكد من مخصصات الاهتلاكات المتعلقة بكل حساب، إلاّ أنه يمكن فحصها إجمالا من خلال استعمال وسيلة المراجعة التحليلة أي أخذ مؤشرات إجمالية ومقارتها مع الحساب المعني بالأخذ بعين الاعتبار معدل الاهتلاك فمثلا عندما يريد المدقق التأكد من اهتلاك المؤسسة لسياراتها يمكن له أن يجمع القيم المحاسبية للسيارات ويقارنها مع مجموع قيم اهتلاك السيارات، كما يمكن له القيام بالإجراءات التالية:

- التأكد من طرق حسب الاهتلاك وثباتها، وفي حالة تغيرها معرفة أسباب تغيرها من أجل إدراجها في تقريره.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لقيود الاهتلاك (التأكد من النسبة، الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لها في حالة التنازل عن الاستثمار.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات

عرف (ن.م.م) خسارة القيمة كالتالي: بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة (أي الممكنة) التحصيل، وهذا هو نفس التعريف الوارد في المادة 112_7 من (ن.م.م) أما المادة 112_9 من (ن.م.م) فتنص على مراجعة الخسارة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني إن عملية مراجعة وتعديل خسارة القيمة تكون في نهاية السنة.

وتجب الملاحظة أن تسجيل الخسارة في قيمة أصل (تثبيت) قابل للاهتلاك تؤدي إلى تغيير (انخفاض) قسط الاهتلاك السنوي خلال السنوات الموالية لتسجيل خسارة القيمة هذه.

يتم إعادة تقويم حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي:

- حسم حسابات التخصيص المناسبة عندما يزاد في مبلغ خسارة القيمة.
- إعتماد حساب من حسابات 78 (من نفس مستوى الحساب المستعمل للتخصيص) عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو لاغيا (خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها غير ذات موضوع.

يذكر في الحصيلة المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الإهتلاكات وخسائر القيمة. وفي تاريخ بيع التثبيت، يسجل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقا في شكل إنخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض القيمة أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتيجة.

وتتمثل حساباته الفرعية في ما يلي:

حـ/290 خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية

حـ/ 2903خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة لتثبيت

حـ/ 2904خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها

حـ/ 2905خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

حـ/ 2907خسائر القيمة عن فارق الشراء

حـ/ 2908خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية الأخرى

حـ/ 291خسائر القيمة عن التثبيتات المادية

حـ/ 2912خسائر القيمة عن أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية

حـ/ 2913خسائر القيمة عن البناءات

حـ/ 2915خسائر القيمة عن المنشآت التقنية

حـ/ 2918خسائر القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى

حـ/ 292خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز

حـ/ 293خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها

حـ/ 296خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات

حـ/ 297خسائر القيمة عم السندات الأخرى المثبتة

حـ/ 298خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة

يتم فحص هذه حـ/29 عند فحص الحسابات المعنية بها حيث يتم التأكد من مخصصات الخسائر المتعلقة بكل حساب، كما يمكن له القيام بالإجراءات التالية:

- التأكد من أسباب وكيفية احتساب مخصصات الخسائر والاطلاع على الوثائق الثبوتية لها.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لها في حالة التنازل عن الاستثمار.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/30 حسابات المخزونات والجاري العمل بها

المخزونات تضم مجموع المواد والمنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال، إن حسابات المخزون هي حسابات أصول باستثناء حساب مشتريات.

تعريف المخزون وفق المادة 123-1 من (ن.م.م):" تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي:

- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل.
- هي موادا أولية أو لوازم، موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم المؤسسة بعد باحتساب النواتج المناسبة لها.
- يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة

وكمثال على ذلك نقول أنه شراء معدات بهدف بيعها أو دمجها في المنتجات يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون، أما إذا كان شراؤها بهدف استخدامها كوسيلة للإنتاج فإن هذه المعدات ستصنف ضمن التثبيتات.

ح/30 المخزونات من البضائع

ح/31 المواد الأولية والتوريدات

ح/ 32 التموينات الأخرى

ح/ 321 المواد القابلة للاستهلاك

ح/ 322 التوريدات القابلة للاستهلاك

ح/ 326 التغليفات

ح/ 33 إنتاج السلع الجاري إنجازه

ح/ 331 المنتجات الجاري إنجازها

ح/ 335 الأشغال الجاري إنجازها

ح/ 34 إنتاج الخدمات الجاري إنجازه

ح/ 341 الدراسات الجاري إنجازها

ح/ 345 الخدمات الجاري تقديمها

ح/ 35 المخزونات من المنتجات

ح/ 351 المنتجات الوسيطة

ح/ 355 المنتجات المصنعة

ح/ 358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)

حـ/ 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات
حـ/ 37 المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع)
حـ/ 38 المشتريات المخزنة
حـ/39 خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها
حـ/ 390 خسائر القيمة عن مخزونات البضائع
حـ/ 391 خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات
حـ/ 392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
حـ/ 393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه
حـ/ 394 خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه
حـ/ 395 خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات
حـ/ 397 خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

يعتبر المخزون من العناصر المهمة لبنود الأصول المتداولة لما له من تأثير قوي على دلالة التقارير المالية، فضلا عن كونه عرضة للاختلاس والحريق والتلاعب، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة دقة نظام الرقابة الداخلية له.

ولما كان المخزون يختلف وفقا لطبيعة النشاط أو شكل المؤسسة تجارية كانت أم صناعية لذا فإننا نتعرض للأخيرة لما لها من شمول نشاط الأولي.

وبناء على ما تقدم فان إجراءات فحص المخزون في المؤسسات الصناعية، يمكن إجمالها وفقا للإطار العام السابق عرضه في الآتي:

يتطلب فحص مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية (أمر الشراء، فاتورة الشراء، وصل الاستلام، وصل الدفع، بطاقة إدخال المنتجات التامة والنصف المصنعة) من حيث السلامة القانونية والموضوعية (المراجعة المستندية).
- الاطلاع على الكشوف التفصيلية للجرد الفعلي والمعتمد من الإدارة ومعاينة كيفية قيام المؤسسة بعمليات الجرد، والتأكد من كفاية الإجراءات الموضوعية للجرد، ومطابقة ما ورد بالكشوف التفصيلية مع أرصدة المخزون بدفتر الأستاذ، ومع سجلات المخازن، والتحقق من أن البضاعة الواردة بالكشوف تدخل ضمن نشاط المؤسسة، كما يمكن للمدقق القيام بالجرد بنفسه من خلال أخذ عينة مدروسة واستخراج النتائج ومقارنتها ما هو مسجل بطاقات الجرد للمؤسسة وما هو مسجل في دفاتر المؤسسة.
- فحص دفاتر المخازن مستنديا وحسابيا ومقارنة النتائج مع أذون التسليم ودفاتر بضاعة الصادرة والواردة، وكذلك مراجعة الترابط المنطقي بين حركة المشتريات والتخزين والمبيعات، فضلا على مطابقة كشوف الجرد النهائية مع مسودات الجرد إذا وجدت لاكتشاف أي اختلاف أو تعديلات نشأت عن إعادة كتابة هذه

الكشوف، والتأكد من أن كشوف الجرد موقع عليها بواسطة اللجنة المشكلة والمعتمدة بقرار من إدارة الشركة وبحضور المدقق.

- الاطلاع على الفروقات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي ومعرفة أسباب هذه الفروقات إذا كانت عادية أو غير عادية والاطلاع على المحاضر المتعلقة بها وكيفية قيام المؤسسة بعمليات التسوية المحاسبية.
- التأكد من تقييم المخزون وفقا للنظام المحاسبي المالي، وأن المؤسسة تطبق سياسة ثابتة للتقييم من سنة إلى أخرى، وفي حالة تغيير سياسة معينة يذكر أسباب التغيير وأثرها على القوائم المالية ويتم إدراج ذلك في تقرير المدقق.
- بالنسبة لحساب 33 إنتاج السلع الجاري وحساب 34 إنتاج الخدمات الجاري إنجازه فإن التقييم يتم على أساس التكلفة التي صرفت عليها حتى مستوى الذي بلغته هذه الوحدات غير التامة.
- بالنسبة لحساب 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات، يقوم المدقق بالاطلاع على محاضر الإدارة التي تثبت عدم مواصلة استخدامها لهذه التثبيتات والاطلاع على القيود المحاسبية التي تثبت عملية التحويل.
- بالنسبة لحساب37 المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع)، التأكد من ملكية المؤسسة للبضائع أو المواد مخزون من خلال الاطلاع على فواتير الشراء والتأكد من أنها باسم المؤسسة، والتأكد من شمول كشوف الجرد جميع ما تملكه المؤسسة فعلا من بضائع أو التي مازالت لدى الغير، حيث يقوم المدقق بتقديم استفسارات عن أسباب تأخر البضائع أو المواد، ويمكن للمدقق طلب شهادات من الموردين أو الجمارك (إذا كانت لدى مصالحهم في حالة الاستيراد) وهذا بمعرفة المؤسسة.
- بالنسبة لحساب 38 المشتريات فهو حساب وسيطي يراقب لنا حركة المشتريات (استلام الفاتورة ودخول البضائع والمواد)، يقوم المدقق بالتأكد من ترصيده وفي حالة عدم تحقق ذلك عليه معرفة أسباب ذلك وكيفية قيام المؤسسة بعملية التسوية له.
- بالنسبة لحساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات، في نهاية السنة إذا كان سعر البيع لبعض عناصر المخزونات أقل من تكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها، فان على المؤسسة أن تكون مؤونة تعرف بالخسائر عن قيمة المخزون، إن هدف هذه المؤونة (خسائر القيمة) هو تغطية أبه خسارة قد تتحقق إذا تم في السنة الموالية بيع المخزون المعني بسعر يقل عن تكلفته، حيث يقوم المدقق بالتأكد والمقارنة بين سعر البيع وتكلفة شراء أو إنتاج المخزونات ومن محاضر التدني لها وكيفية قيام المؤسسة بعملية التسجيل المحاسبي لها وكيفية التعامل مع الحساب في حالة بيع المؤسسة للمخزون أو ارتفاع قيمته.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للمخزونات والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

2-3- حسابات الغير

حـ/40 الموردون والحسابات الملحقة

تورد تحت الحساب 40، الديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات. وحسب الحاجة، تفتح تفرعات في الحساب 40 كما يأتي:

حـ/401 موردو مخزونات خدمات

يسجل فيه مبلغ فواتير شراء البضائع والمواد الاولية والتموينات الأخرى أو تادية الخدمات من طرف الغير فيجعل دائنا ويجعل حـ/38 بالنسبة لمشتريات المخزون أو حسابات معنية من الصنف 6 بالنسبة للمشتريات التي تستهلك مباشرة أو الخدمات المقدمة من طرف الغير.

يتطلب فحص حساب موردو مخزونات خدمات إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- يطلب المدقق قائمة تفصيلية أو كشوف بأسماء الحسابات الشخصية للدائنين، معتمدة من الإدارة، ويقوم المدقق بعد ذلك بمطابقة القيم التي تظهرها الكشوف مع دفتر أستاذ الموردين، وحساب إجمالي الموردين، ودفتر أستاذ المشتريات.
- اطلاع المدقق على الكشوف الدورية التي ترسل من الموردين والتي تثبت المبالغ المترتبة على المؤسسة.
- مقارنة الحساب الكلي لميزان المراجعة مع الحسابات الفرعية للموردين والتأكد من مبلغ الأرصدة الإجمالية.
- يقوم المدقق بأخذ عينة احصائية مدروسة لحساب 401 ويعد مصادقات للموردين عن أرصدة حساباتهم لدى المؤسسة على أن ترسل هذه الردود إلى مكتبه مباشرة..
- يقوم المدقق بالتأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات قد أدخلت بضاعتها إلى المخازن في أواخر السنة المالية كما أدرجت في قوائم الجرد كما سجلت قي دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الدائنين، وفي حالة عدم إدخالها لابد عليه من معرفة سبب ذلك إما باستفسارات تقوم الإدارة بالإجابة عليها أو شهادات من الموردين أنفسهم أو الجهة المسؤولة عن البضائع والمواد (مؤسسة النقل، إدارة الجمارك...الخ).
- يجب على المدقق أن يتتبع حسابات الدائنين في السنة المالية التالية، للتأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في بعض العمليات.
- التأكد من الفواتير الشراء وبأنها مرتبطة بعمليات شراء البضائع والمواد وليس بعنصر آخر، والقيام بمقارنتها مع مذكرات الإدخال وأوامر الشراء، كما يقوم بالتأكد من السلامة القانونية والموضوعية للفواتير والقيام بحساب المجاميع للتأكد من الحساب.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لقيود الشراء (مبلغ الضريبة TVA، التحفيض التجاري والمالي)، والتأكد من مردودات المشتريات والوثائق الثبوتية لها بالإضافة إلي التسجيل المحاسبي لها، كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.

- معرفة المدد الزمنية لدفع المستحقات خصوصاً التي أخذت وقت طويل ولم يتم دفعها ومعرفة أسباب ذلك
- التأكد من أن الحسابات الفرعية لحساب 401 دائنة وفي حالة وجود أحد أو بعض الحسابات مدينة لابد عليه من معرفة أسباب ذلك وكيفية قيام المؤسسة بعمليات التسوية.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 403 موردون وسندات للدفع

يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن قيمة الأوراق التجارية التي تمضي عليها المؤسسة بالقبول (أثناء قبول كمبيالة أو تسليم سند لأمر)، ويسدد حـ/403 عند وصول ميعاد استحقاق الورقة التجارية وتقوم المؤسسة بتسديد قيمتها فيجعل دائنا[4].

يتطلب فحص حساب موردون وسندات للدفع إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- يطلب المدقق الكشوف التفصيلية لأوراق الدفع، ويقوم بمطابقة الكشوف مع رصيد حساب أوراق الدفع، ومطابقة مجموع الكشوف مع رصيد أوراق الدفع في دفتر الأستاذ.
- يجب على المدقق تتبع أوراق الدفع في بداية السنة المالية التالية والتي حل ميعاد استحقاقها لدفعها أو استبدالها، ويتأكد من إلغائها بختمها بما يفيد ذلك.
- يمكن للمدقق طلب شهادات من البنك –في حالة سداد البنك نيابة عن المؤسسة – تفيد رصيد هذه الأوراق ومطابقتها مع كشف أوراق الدفع التي لم يحل ميعاد سدادها.
- التأكد من السلامة القانونية والموضوعية لأوراق الدفع، كما يقوم بالقيام بحساب المجاميع للتأكد من الحساب.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء عن طريق أوراق الدفع كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 404 موردو القيم الثابتة

يسجل في جانبه الدائن قيمة القيم الثابتة التي تحوز عليها المؤسسة ولم تسدد بعد قيمتها، ويجعل مدينا عندما تتم عملية التسديد

يقوم المدقق بفحص هذا الحساب عند فحصه لعمليات شراء التثبيتات كما يمكن له القيام بالإجراءات التالية:

- معرفة المدد الزمنية لدفع المستحقات خصوصاً التي أخذت وقت طويل ولم يتم دفعها ومعرفة أسباب ذلك، حيث يقوم بالتأكد من جميع الجوانب المتعلقة بعملية الشراء (الفواتير كيفية التسجيل، الترحيل...الخ)

- التأكد من التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من أن الرصيد دائن وإذا كان مدين معرفة أسباب ذلك وكيفية قيام المؤسسة بعمليات التسوية.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/405 موردو القيم الثابتة المالية، سندات للدفع

يسجل في جانبه الدائن قيمة القيم الثابتة المالية من أسهم وسندات التي تحوز عليها المؤسسة ولم تسدد بعد قيمتها ويجعل مدينا عندما تتم عملية التسديد.

يقوم المدقق بفحص هذا الحساب عند فحصه لعمليات لحساب 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة كما يمكن له القيام بالإجراءات التالية:

- معرفة المدد الزمنية لدفع المستحقات خصوصاً التي أخذت وقت طويل ولم يتم دفعها ومعرفة أسباب ذلك، حيث يقوم بالتأكد من جميع الجوانب المتعلقة بعملية الشراء (الفواتير كيفية التسجيل، الترحيل...الخ)
- التأكد من التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من أن الرصيد دائن وإذا كان مدين معرفة أسباب ذلك وكيفية قيام المؤسسة بعمليات التسوية.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/408 موردو فواتير لم تستلم

يسجل في جانبه الدائن قيمة فاتورة مشتريات المخزونات التي لم تستلمها المؤسسة في نهاية الدورة المالية، ويرصد أي يجعل دائنا عندما تستلم الفاتورة. مع احتساب الرسم على القيمة المضافة، والتي يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير، بواسطة القيد في الحسابات المدينة من صنفي 4 (رسوم قابلة للاسترجاع) و6.

يقوم المدقق بفحص هذا الحساب عند فحصه لحسابات المخزونات كما يمكن له القيام بالإجراءات التالية:

- معرفة أسباب عدم وصول الفاتورة من خلال إما استفسارات تقوم الإدارة بالإجابة عليها أو شهادات من الموردين أنفسهم أو الجهة المسؤولة عن البضائع والمواد (مؤسسة النقل، إدارة الجمارك...الخ).
- التأكد من التسجيل المحاسبي لها كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/409 موردو مدينون: تسبيقات ودفعات على حساب RRR للحصول وغيرها من الديون.

يسجل في جانبه الدائن قيمة التسبيقات التي يدفعها الزبون للمورد، وقيمة رسم الأمانة المتعلق بالأغلفة الذي يدفعه الزبون لصالح المورد، والتخفيضات وغيرها من الديون عند اقفال السنة المالية مبلغ الستحقات المرتبطة بالفترة المقفلة والتي لم يتم تبليغها.

يقوم المدقق بفحص هذا الحساب من خلال القيام بالإجراءات التالية:

- معرفة موضوع التسبيق من خلال الاطلاع على الوثائق الثبوتية التي تبن ذلك والاطلاع على أمر الشراء
- التأكد من التسجيل المحاسبي لهذا الحساب كما يتأكد من ظهوره في اليومية والترحيل الصحيح له إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من أن الرصيد دائن وإذا كان مدين معرفة أسباب ذلك وكيفية قيام المؤسسة بعمليات التسوية.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/41 الزبائن والحسابات الملحقة

ترد ضمن حساب 41 الديون المتصلة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال المؤسسة، وتنشأ الأقسام الفرعية للحساب 41، حسب حاجات التسيير على النحو الآتي:

حـ/411 زبائن

يقصد بالمدينين أرصدة الحسابات الشخصية للعملاء نتيجة البيع الآجل، ويقيد في حسابه المدين مبلغ بيع السلع أو تقديم الخدمات، ويرصد أي يجعل دائنا عندما يقوم الزبون بتسديد ما عليه من التزامات.

يتطلب فحص حساب الزبائن إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- يطلب المدقق قائمة تفصيلية أو كشوف بأسماء الحسابات الشخصية للزبائن، معتمدة من الإدارة، ويقوم المدقق بعد ذلك بمطابقة القيم التي تظهرها الكشوف مع دفتر أستاذ الزبائن، وحساب إجمالي لها، ودفتر المبيعات[5].
- اطلاع المدقق على الكشوف الدورية التي ترسل الى الزبائن والتي تثبت المبالغ المترتبة عليهم.
- مقارنة الحساب الكلي لميزان المراجعة مع الحسابات الفرعية للزبائن والتأكد من مبلغ الأرصدة الإجمالية.
- يقوم المدقق بأخذ عينة إحصائية مدروسة لحساب 411 ويعد مصادقات للزبائن عن أرصدة حساباتهم لدى المؤسسة على أن ترسل هذه الردود إلى مكتبه مباشرة.
- يقوم المدقق بالتأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمبيعات قد تم إرسال بضاعتها في أواخر السنة المالية، كما أدرجت في قوائم الجرد، وسجلت قي دفتر يومية المبيعات ورحلت لحساب المدينين، وفي حالة عدم اخراجها لابد عليه من معرفة سبب ذلك باستفسارات تقوم الإدارة بالإجابة عليها.

- يجب على المدقق أن يتتبع حسابات الزبائن في السنة المالية التالية، للتأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في بعض العمليات.
- التأكد من الفواتير البيع وبأنها مرتبطة بعمليات بيع البضائع والمواد وليس بعنصر آخر، كما يقوم بالتأكد من السلامة القانونية والموضوعية للفواتير والقيام بحساب المجاميع للتأكد من الحساب.
- التأكد من التسلسل الرقمي لفواتير البيع، وفحص الفواتير الملغات، والتأكد من مردودات المبيعات أنه تم انجاز مذكرة إرجاع البضاعة والتسجيل المحاسبي لها.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لقيود البيع والتحقق من مبلغ الضريبة TVA، التخفيضات التجارية والمالية، كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- معرفة المدد الزمنية لقبض المستحقات خصوصاً التي أخذت وقت طويل ولم يتم قبضها ومعرفة أسباب ذلك.
- التأكد من أن الحسابات الفرعية لحساب 411 دائنة وفي حالة وجود أحد أو بعض الحسابات دائنا لابد عليه من معرفة أسباب ذلك وكيفية قيام المؤسسة بعمليات التسوية. فقد توجد أرصدة شاذة للعملاء نتيجة رد بضاعة بعد سداد العميل لحسابه، لذلك يظهر حساب العميل دائنا، ولذلك يجب على المدقق مطابقة أرصدة العملاء الدائنة لهم.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 413 زبائن، سندات للاستلام

أي أوراق القبض، ويسجل في جانبه المدين قيمة الأوراق التجارية التي تمضي المؤسسة عليها بالقبول، ويمكن أن يقسم إلى[6]:

حـ/ 4130 أوراق قبض بالمحفظة: أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة

حـ/4132 أوراق قبض مخصومة قبل الاستحقاق: أي أوراق قبضتم خصمها لدى البنك قبل تاريخ استحقاقها.

حـ/4135 أوراق قبض مستحقة مقدمة للتحصيل: أي أوراق قبض حان تاريخ استحقاقها وسلمت إلى البنك لتحصيلها.

تشمل أوراق القبض الكمبيالات والسندات الأذنية، والتي تمثل ديونا على العملاء، وحتى يتمكن المدقق من تدقيقها والتحقق منها، يجب عليه القيام بالإجراءات التالية:

يتطلب فحص حساب موردون وسندات للدفع إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- يطلب المدقق الكشوف التفصيلية لأوراق القبض، ويقوم بمطابقة الكشوف مع رصيد حساب أوراق القبض، ومطابقة مجموع الكشوف مع رصيد أوراق القبض في دفتر الأستاذ.
- إذا كان كانت الأوراق لدى البنك فعليه أن يطلب شهادة من البنك (التحصيل–القطع–ضمان).

- مطابقة الكشف التفصيلي (الجرد) مع شهادة البنك، مع حساب أوراق القبض في دفتر الأستاذ، وذلك بعد التأكد من استيفاء أوراق القبض لكافة الإجراءات القانونية، وأن تواريخ استحقاقها لاحقة لتاريخ الميزانية والتحقق من أوراق القبض المرفوضة قد تم إعادتها للعملاء مقابل سداد الدين نقدا أو تقديم أوراق قبض أخرى جديدة، وتتبع تحصيل قيمة أوراق القبض في بداية السنة التالية والاطلاع على دفتر النقدية وإشعارات كشوف البنك، أو إرسال مصادقات للعملاء.
- التأكد من عدم إعادة البنك لأي أوراق قبض سبق قطعها لديه بسبب رفض سدادها، وفحص الأوراق المشكوك في تحصيلها بسبب تجديدها أو استبدالها بغيرها من ناحية متانة المركز المالي للمسحوب عليهم، والتأكد من كفاية المخصص المكون لمقابلة الخسارة التي قد تحدث من عدم تحصيل قيمة هذه الأوراق، وكذلك التأكد من صحة التوجيه المحاسبي.
- يجب على المدقق تتبع أوراق القبض في بداية السنة المالية التالية والتي حل ميعاد استحقاقها لقبضها أو استبدالها، ويتأكد من إلغائها بختمها بما يفيد ذلك.
- التأكد من السلامة القانونية والموضوعية لأوراق القبض، كما يقوم بالقيام بحساب المجاميع للتأكد من الحساب.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لعمليات البيع عن طريق أوراق القبض، كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 416 زبائن مشكوك فيهم

يقيد في الجانب المدين من الحساب 416 زبائن مشكوك فيهم من خلال القيد في الجانب الدائن من الحساب 411 الزبائن، مقدار مبلغ الديون المشكوك فيها أو المتنازع فيها والتي يكون تحصيلها غير مؤكد.

ولما كان وجود الدين لا يعتبر دليلا على إمكانية تحصيله ومن ثم فانه ينبغي على المدقق القيام بالفحوصات التالية لتحديد:

- ❖ مدى إمكانية تحصيل الديون.
- ❖ مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- ❖ مدى صحة الديون المعدومة.

ونتناول الفحوصات السابقة بالتحليل وذلك على النحو التالي:

أ-تحديد مدى إمكانية تحصيل الديون

يتم ذلك من خلال قيام المدقق بالطلب من المؤسسة بإعداد كشف موضحا فيه أسماء العملاء وأرصدتهم، وفترة الائتمان الممنوحة لهم، ومن خلال الاطلاع على الكشف يتمكن المدقق من فحص مدى انتظام العملاء

في السداد، وكذلك فحص طريقة السداد، وبيان الموقف من الديون القديمة للعملاء، وأيضا معرفة المركز المالي للعملاء، ومن حيث إفلاسهم أو صدور حكم قضائي ضدهم، أو عدم الاستدلال على عناوينهم، وكذلك التحقق من وجود ضمان شخصي أو عيني للدين من عدمه، وإذا وجد يفحص المركز المالي للضمان الشخصي، وقيم الضمان العيني ووجوده فعلا.

أيضا يمكن المدقق فحص ملف العميل المالي للإطلاع على المكاتبات المتبادلة بينه وبين المؤسسة بالنسبة لأي نزاع أو تسوية، وعما إذا كان هذا الدين يتمثل في البيع الآجل وبنفس شروط البيع والسداد المطبقة على سائر العملاء، وعما إذا كانوا منتظمين في السداد من عدمه.

أ- تحديد مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

وليتمكن المدقق من تحديد مدى كفاية المخصص عليه التعرف على الطريقة التي تنتهجها المؤسسة في تكوينه وهي واحدة من اثنين إما:

الطريقة الأولى:

تحليل حسابات العملاء كل على حدة، وعلى ضوء هذه الطريقة، يجب على المدقق أن يقوم بالتدقيق الانتقادية لحسابات العملاء – تحديد مدى إمكانية تحصيل الديون – ثم يقوم بحصر الدين المشكوك في تحصيلها، ويكون المخصص اللازم لمقابلتها، ويقارن ذلك بالمخصص المكون بمعرفة المؤسسة، وفي حالة وجود اختلاف عليه إخبار الإدارة أو أن يشير إلى ذلك في تقريره.

الطريقة الثانية:

نسبة مئوية من أرصدة حسابات العملاء، وعلى ضوء هذه الطريقة، يجب على المدقق التأكد من كفاية المخصص من خلال مطابقة نسبة المخصص المكون من نسبة المخصص المكون في السنوات السابقة، ومقارنة الأخير مع الخسائر الفعلية الناتجة عن الديون المعدومة خلال السنة، وكذلك مقارنة المبيعات والديون وفقا لفترة الائتمان مع السنوات السابقة لملاحظة الاتجاهات وآثارها ولمتابعة أي تطورات في الظروف الخاصة والمحيطة بالمؤسسة.

ب- مدى صحة الديون المعدومة

في الحقيقة إن إعدام الديون قد تكون خلال السنة المالية، وهذه الديون يتم إثباتها في دفتر اليومية الذي يجب أن يراجعه المدقق، ويتحقق بما ورد فيه، ولكن هذا يتم إعدام الديون عند الجرد أيضا، لذا يجب على المدقق التأكد من أنها معتمدة من الإدارة بقرار، وأنه تم استبعادها من حسابات العملاء.

وإجمالا يمكن للمدقق القيام بالإجراءات التالية:

- يطلب المدقق قائمة تفصيلية أو كشوف بأسماء الحسابات الشخصية للزبائن المشكوك فيهم، معتمدة من الإدارة، ويقوم المدقق بعد ذلك بمطابقة القيم التي تظهرها الكشوف مع دفتر أستاذ الزبائن المشكوك فيهم، وحساب إجمالي لها.

- اطلاع المدقق على الكشوف الدورية التي ترسل إلى الزبائن المشكوك فيهموالتي تثبت المبالغ المترتبة عليهم.
- يقوم المدقق بمعرفة كيفية اعتبار الزبائن زبائن مشكوك فيهم.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لها كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/417 ديون مستحقة على أشغال أو خدمات جارية

يسجل في جانبه المدين الديون المستحقة على الأشغال والخدمات الجارية التي تمت معاينتها أثناء إبرام عقد طويل الأجل.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية للعقود طويلة الأجل بأنها مرتبطة فعلا بها وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/418 زبائن فواتير للإعداد

يسجل فيه قيمة الفواتير التي لم تقم المؤسسة بتحريرها في نهاية الدورة المحاسبية لصالح زبائنها، ويتم ترصيده عندما يتم اعداد الفواتير للزبائن.

يقوم المدقق بفحص هذا الحساب عند فحصه لحسابات المبيعات، كما يمكن له القيام بالإجراءات التالية:

- معرفة أسباب عدم تحرير فواتير البيع (كعدم الحصول على معلومات متعلقة بالزبون الاسم، رقم السجل التجاري...الخ) إما استفسارات تقوم الإدارة بالإجابة عليها أو شهادات من الزبائن أنفسهم.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لها كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 419 زبائن دائنون، تسبيقات مستلمة، تخفيضات وتنزيلات وانتقاصات للعرض وأرصدة للإعداد

يسجل في جانبه المدين التسبيقات أو الدفعات المدفوعة على الحساب التي تستلمها المؤسسة على الطلبيات المقرر تسيلمها أو الأشغال الواجب تنفيذها أو الخدمات الواجب تقديمها

الأرصدة الأخرى أو البالغ الزائدة المقبوضة.

وعملا على مراعاة قاعدة عدم تعويض عناصر الأصول والخصوم في تقديم الكشوف المالية، فانه ينبغي بالفعل القيام عند نهاية السنة المالية بنقل الأرصدة الدائنة للزبائن التي تطابق المبالغ الزائدة المقبوضة أو الأرصدة الموجودة في حساب 419 الذي يجب أن يرد مبلغه في خصوم الميزانية.

يقوم المدقق بفحص هذا الحساب من خلال القيام بالإجراءات التالية:

- معرفة موضوع التسبيق من خلال الاطلاع على الوثائق الثبوتية التي تبين ذلك والاطلاع على أمر الشراء المستلم من الزبون.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لهذا الحساب كما يتأكد من ظهوره في اليومية والترحيل الصحيح له إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من أن الرصيد دائن وإذا كان مدين معرفة أسباب ذلك وكيفية قيام المؤسسة بعمليات التسوية.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم

يرتبط هذا الحساب بالعاملين لدى المؤسسة ويدخل في محاسبة الأجور، حيث يستعمل محاسب المؤسسة هذه الحسابات عند إعداده لكشف الأجور، ويتفرع عن هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حـ/421 العاملون، الأجور المستحقة

يسجل فيه قيمة الأجر الذي يتقاضاه العامل.

حـ/422 أموال الخدمات الاجتماعية

يسجل فيه قيمة الأموال التي تقتطعها المؤسسة من أجور العمال للمساهمة في الخدمات الاجتماعية، أي تدفعها نيابة عنه إلى الهيآت الاجتماعية.

حـ/423 مشاركة الأجراء في النتيجة

يسجل فيه مختلف العلاوات التي يتحصل عليها العمال دوريا نتيجة الأرباح التي تحققها المؤسسة،وبالتالي له نصيب فيها تحفزه على تحسين الأداء، وتتمثل في علاوة المردودية الفردية والجماعية.

حـ/425 العاملون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة

يسجل فيه قيمة الأموال التي تدفعها المؤسسة لمستخدميها قبل تسديد الأجور فتعتبر كتسبيقات يتم اقتطاعها عند تسديد الأجر.

حـ/426 العاملون، الودائع المستلمة

يسجل فيه قيمة الاموال التي تستلمها المؤسسة نيابة عن العمال من عند بعض الهيآت، كتعويض الضمان الاجتماعي أو تعويض حوادث العمل وغيرها.

حـ/427 العاملون، الاعتراضات على الأجور

يسجل فيه قيمة الأموال التي تعترض عليها المؤسسة نتيجة لسبب معين، كالنزاعات القائمة بين العمال والمرسسة والتي تنتظر الفصل فيها، أو التزام العامل مع الهيآت الأخرى بدفع دينه بأقساط، وتقتطع من أجره.

حـ/428 العاملون، الأعباء الواجب دفعها والإيرادات المطلوب استلامها

يسجل فيه مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة كالعطل المدفوعة الأجر للعمال، أو علاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها للعمال.

وأجمالا يقيد في الجانب الدائن من الحساب حـ/421 العاملون، الأجور المستحقة، الأجور الإجمالية الواجب دفعها للعمال من خلال القيد في الجانب المدين لحسابات الأعباء المعنية 631 رواتب المستخدمين. ويقتطع منه التسبيقات المدفوعة للعمال، الاعتراضات، حصص التكاليف الاجتماعية، الضريبة على الدخل الإجمالي.

يتطلب حـ/42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح ومقارنته مع كشوف الأجور لكل عامل، مع التأكد من طريقة إعداد كشف الأجر والنسب المستعملة.
- التأكد من كيفية إعداد التصريحات الشهرية والثلاثية للعمال ومقارتها مع دفتر الأجر وكشف الأجر.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/43 الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها

يرتبط هذا الحساب بالاقتطاعات للهيآت الاجتماعية الخاصة بالعاملين لدى المؤسسة ويدخل في محاسبة الأجور أيضا، حيث يستعمل محاسب المؤسسة هذه الحسابات عند إعداده لكشف الأجور.

حيث يقيد في الجانب الدائن من حسابات "الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة" على الترتيب ما يأتي:

- المبالغ المستحقة للكيان على مختلف الهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل وتقاعد المستخدمين،... من خلال القيد في الجانب المدين من حسابات الأعباء حسب كل طبيعة معنية،
- المبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات المذكورة أعلاه لصالح المستخدمين من خلال القيد في الجانب المدين من حساب " المستخدمون–الرواتب المستحقة."

ويتفرع عن هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حـ/431 الضمان الاجتماعي

يسجل فيه قيمة اشتراكات العمال في الضمان الاجتماعي والتي تقطع من أجورهم، واشتراكات المؤسسة كذلك في الضمان الاجتماعي من اجل تأمين مستخدميها (لها علاقة بالأجر ولكن لا تقتطع منه).

حـ/432 الهيئات الاجتماعية الأخرى

يسجل فيه المصاريف ذات الطابع الاجتماعي الواجبة الدفع لخزينة الدولة ولكنها لا تقتطع من الأجور وإنما لها علاقة بأجور العمال والمتمثلة في: مساهمات في النشاطات الاجتماعية، كالاشتراكات في صناديق التقاعد وصناديق التعاضدية.

ويقيد في جانبها المدين عمليات التسديد التي تمت لصالح هذه الهيئات من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب في الخزينة.

حـ/438 الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها والإيرادات المطلوب استلامها

يُنقل عند قفل السنة المالية للتمكين من تسجيل الأعباء والإيرادات الملحقة بالسنة المالية المقفلة مثل: الأعباء الاجتماعية المتصلة بالعطل المدفوعة، وعلاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها للمستخدمين.

يدفع رصيد هذا الحساب عند الدفع الفعلي، في مقابل حسابات الهيئات الاجتماعية المعنية، والتعديلات الضرورية التي تم تسجيلها في الحسابات المعنية. كما يمكن أن يُردّ هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

يتطلب حـ/43 الهيئات الاجتماعية والحسابات المرتبطة بها إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح ومقارنته مع كشوف الأجور لكل عامل، مع التأكد من طريقة إعداد كشف الأجر والنسب المستعملة.
- التأكد من كيفية إعداد التصريحات الشهرية والثلاثية للعمال ومقارتها مع دفتر الأجر وكشف الأجر.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/44 الدولة، والجماعات العمومية،والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها

إن العمليات الواجب قيدها في هذا الحساب هي على العموم تلك العمليات التي جرت مع مؤسسات معينة كسلطة عمومية، وتسجل عمليات البيع والشراء التي تبرم مع هذه المؤسسات وفق شروط جارية ومألوفة.

في حـ/40 موردون وحسابات ملحقة وفي حـ/41 زبائن وحسابات ملحقة على المنوال نفسه المتصل بالعمليات التي تتم مع الموردين الآخرين الزبائن الآخرين.

وينقسم هذا الحساب بحسب الحاجة إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب استلامها

تقيد في الجانب المدين من هذا الحساب الإعانات المكتسبة والتي لم يتم تحصيلها من خلال القيد في الجانب الدائن لحساب الإيرادات (إعانات الاستغلال) أو الإيرادات التي أدخلت في دفاتر المحاسبة مسبقا (إعانات الاستثمار) ويسدد هذا الحساب في مقابل حساب في الخزينة أثناء تحصيل المبالغ المعنية.

وتدخل الإعانات العمومية عادة في دفاتر محاسبة الإيرادات عن السنة المالية التي تلحق بها التكاليف التي يفترض أنها تعوضها، غير أن هذا الإلحاق لا يرخص بإدخال الإعانات التي لم يتم اقتناؤها في دفاتر المحاسبة كإعانات متوقع استلامها، أي التي لا تعني التزاما من الطرف الدافع، أو التي لم تستوفي المؤسسة شروط الاستفادة من منحه إياها عند قفل السنة المالية.

وقد تكون موجهة لتغطية بعض تكاليف دورة الاستغلال، فتسجل في حـ/ 748 إعانات الاستغلال الأخرى، أو تكون موجهة لتعويض الخسائر التي تحققها المؤسسة في نهاية الدورة من خلال ممارستها لنشاط معين، وبالتالي تسجل في حـ/741 إعانة التوازن.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت الإعانة وبأنها مرتبطة باعانات الاستغلال، الاستثمار، إعانة التوازن وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى

يسجل فيه قيمة الضرائب التي يتم احتسابها على الغير، كالضريبة على الدخل الإجمالي، والضرائب غير المباشرة التي تدخل ضمن مبيعات ونشاط المؤسسة (المؤسسة تعتبر كوسيط فقط تجمع هذه الضرائب والرسوم، وتدفعها نيابة عن الغير إلى مصلحة الضرائب).

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت قيمة الضرائب والرسوم (كشف الأجور، التصريحات الشهرية والثلاثية).
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/443 العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية

يسجل فيه قيمة الأعباء التي تتحملها المؤسسة عندما تتعامل مع هيآت الدولة مباشرة، كديوان الترقية والتسيير العقاري، أملاك الدولة، العدالة وغيرها من الهيآت التابعة للدولة.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت قيمة الأعباء التي تتحملها المؤسسة (كالمصاريف القضائية مثلا)
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/444 الدولة، الضرائب على النتائج

يقيد في الجانب الدائن منه مبلغ الضريبة على الأرباح المستحقة الأداء في مقابل الحساب 695 الضرائب على الأرباح العادية من جهة المدين.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من كيفية حساب النتيجة ووجودها في جدول حسابات النتائج مع التأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت قيمة الضريبة على الأرباح التي تتحملها المؤسسة (كمستخرج من عمليات قفل حسابات النتائج والمصاريف، جدول حسابات النتائج..الخ)
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/445 الدولة – الرسوم على رقم الأعمال

يسجل في هذا الحساب ومن جهة الدائن، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المجموعة لصالح الدولة أثناء تسجيل البيوع المنجزة والتسليمات المنفذة للصالح الخاص)، ومن جهة المدين مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب تحصيلها حسب الأحكام القانونية أثناء تسجيل المشتريات

ويدفع رصيد قسمي الرسم على القيمة المضافة المجموعة والرسم على القيمة المضافة القابلة للحسم عند حلول اجل استحقاقها.

الرسم القابل للاسترجاع: وهو الرسم المسدد الى المورد لدى عمليات شراء السلع والمعدات والخدمات، ويسجل بحساب حـ/4456 رسم قابل للاسترجاع، وهذا الحساب يمكن تقسيمه الى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/44562 رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات

حـ/44563 رسم قابل للاسترجاع على السلع والخدمات

حـ/44567 تسبيق على الرسم، أي أ، رصيد الرسم القابل للاسترجاع هو أكبر من الرسم المحصل على المبيعات.

– الرسم المحصل على المبيعات: ويعني الرسم المحصل من العملاء لدى عمليات بيع السلع والخدمات، ويسجل بالحساب حـ/4457 رسم محصل على المبيعات

– الرسم المستحق الدفع: وهو المبلغ الذي تدفعه المؤسسة لمصلحة الضرائب ويسجل بحساب حـ/4458 رسم مستحق الدفع

الرسم المستحق الدفع = الرسم المحصل على المبيعات – الرسم القابل للاسترجاع.

يتم فحص هذا الحساب عند قيام المدقق بفحص عمليات الشراء والبيع التي تقوم بها، كما يمكنه إتباع الإجراءات التالية:

– التأكد من الوثائق الثبوتية للرسم على القيمة المضافة (فواتير الشراء والبيع) من حيث الصحة القانونية والموضوع وكذلك من المجاميع.

– التأكد من التصريحات الدورية ومن كيفية حسابها والتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.

– بالنسبة للرسم على القيمة المضافة للتثبيتات المشتراة لابد على المدقق التأكد من بقائها لدى المؤسسة لفترة لا تقل عن خمس سنوات.

– التأكد من مردودات المشتريات والمبيعات وأنه تم تسوية الرسم على القيمة المضافة محاسبيا وفي التصريحات الدورية.

– التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.

– التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/446 الهيئات الدولية

هي منظمات غير حكومية تقوم بإبرام اتفاقيات تمويل مباشرة مع هيآت دولية، ويدخل في هذا الحساب جميع العمليات التي تنجز مع هذه الهيات باستثناء تلك التي تتم باعتبارها موردا أو زبونا والتي تسجل على الترتيب في حـ/40 موردون وفي حـ/41 زبائن.

وفي هذا السياق، يبقى نمط سير هذا الحساب رهونا بالبنود التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي المنصوص عليه في إطار الاتفاقية المبرمة مع الهيئة، وطبيعة المشروع الممول، وتقوم المؤسسة في الواقع بالتصرف إما باسمها الخاص وإما كوكيل عن مقدم الأموال، ولها نفس المعالجة المحاسبية للإعانات.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

– التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.

– التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها عبر قيدين، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.

– التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.

- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة

يقيد في الجانب الدائن من هذا الحساب مبلغ جميع الضرائب والرسوم الأخرى التي تدفعها المؤسسة (غير المذكورة سلفا) ولا سيما منها الرسم على النشاط المهني، من خلال القيد في الجانب المدين من حسابات الأعباء المعنية.

يتم فحص هذا الحساب عند قيام المدقق بفحص عمليات البيع التي تقوم بها، كما يمكنه إتباع الإجراءات التالية:

- التأكد من التصريحات الدورية ومن كيفية حسابها والتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من مردودات المبيعات وأنه تم تسوية الرسم على النشاط المهني محاسبيا وفي التصريحات الدورية.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب)

ينقل هذا الحساب عند قفل السنة المالية للتمكن من تسجيل المصاريف والإيرادات الملحقة بالسنة المالية المقفلة مثل الأعباء الجبائية المتعلقة بأرباب العمل والمتصلة بالعطل المدفوعة الأجر، وعلاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها للمستخدمين.

يدفع رصيد هذا الحساب عند الدفع الفعلي، مع تسجيل التعديلات الضرورية في الحسابات المعنية، كما يمكن أن ترد العمليات الواردة في هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/45 المجمع والشركاء

يشمل هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حـ/451 عمليات المجمع

يسجل في جانبه المدين مبلغ الأموال التي يقدمها المؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وبصورة مؤقتة إلى مؤسسات المجموعة، ويسجل في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي تضعها مؤسسات المجموعة تحت تصرف المؤسسة بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/455 الشركاء، الحسابات الجارية

يسجل الحساب في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي يضعها أو يتركها الشركاء مؤقتا تحت تصرف المؤسسة. ويرصد حـ/455 عندما يتم استرجاع المبلغ من طرف الشريك مع حساب النقديات.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من القائمة الاسمية للشركاء والتأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/456 الشركاء العمليات عن رأس المال

يخصص الحساب مبلغ المساهمات المقدمة من الشركاء (في الجانب الدائن) ويسدد من حسابات رؤوس الأموال المعنية.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- الاطلاع على العقد التأسيسي، محاضر الجمعية العامة، التأكد من القائمة الاسمية للشركاء والتأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.

- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/457 الشركاء، الحصص الواجب دفعها

يقيد في الجانب الدائن من الحساب 457 "الشركاء–الربائح الواجب دفعها" مبلغ الأرباح التي قررت الأجهزة المختصة توزيعها، من خلال القيد في الجانب المدين، حسب الحالة:

من حـ/ 12 نتائج السنة المالية

من حـ/ 106 الاحتياطات

من حـ/ 11 الترحيل مرة أخرى

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- الاطلاع على محاضر الجمعية العامة التي تثبت توزيع الأرباح، النتائج المقرر توزيعها من خلال الاطلاع على جدول حسابات النتائج.
- التأكد من القائمة الاسمية للشركاء والتأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/458 الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع

يسجل في هذا الحساب عمليات وضع الأموال بين الشركاء المساهمين في إطار شركات المساهمة أو المماثلة (المجموعات). ولما تتم عملية الشراء يتم ترصيد حـ/458 فيجعل دائنا.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- الاطلاع على محاضر الجمعية العامة التي تثبت عملية وضع الأموال، والتأكد من القائمة الاسمية للشركاء والتأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/46 المدينون الآخرون والدائنون الآخرون

يشمل هذا الحساب بحسب الحاجات، الأقسام الفرعية الآتية:

حـ/ 462 ديون مستحقة عن التنازل على التثبيتات

يسجل فيه قيمة القيم الثابتة التي تتنازل عليها المؤسسة ولم تستلم بعد مبلغ التنازل.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية التي تثبت عملية التنازل، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/464 ديون عن اقتناء قيم منقولة للتوظيف أو أدوات مالية مشتقة

يسجل فيه قيمة القيم المنقولة للتوظيف والأدوات المالية المشتقة التي تقتنيها المؤسسة، حيث يمكن للمؤسسة الاستثمار في الأسهم والسندات بهدف الحصول على إيراد دوري أو أرباح نتيجة البيع في بورصة الأوراق المالية، وقد تكون هذه الاستمارات اسمية أو لحاملها، محفوظة في خزائن المؤسسة أو مودعة لدى البنك، ملكا للمؤسسة أو مرهونة لضمان قرض، وقد تكون في حيازة المؤسسة، كما لو كانت قد اشترتها أو اكتتبت فيها فعلا، ولكنها لم تتسلمها حتى تاريخ إعداد القوائم المالية، ولا يوجد تحت يدها إلا خطاب التخصيص، أو قد تكون في حيازتها، ولكنها لا تعتبر ملكا لها، كما لو باعتها خارج البورصة ولكنها لم تسلمها للمشترى بعد.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- طلب كشف تفصيلي –الجرد– معتمد من الإدارة بما تملكه المؤسسة من الاستثمارات في الأسهم والسندات، مبينا فيه نوع الأوراق وأرقامها وقيمتها السوقية أو الرسمية، وأسلوب الحفظ المتبع (البنك، المؤسسة)، فإذا كانت لدى المؤسسة فيجوز للمدقق المعاينة والجرد الفعلي، أما إذا كانت لدى البنك، فيطلب المدقق من البنك شهادة من خلال المؤسسة تفيد ملكية المؤسسة لها وسبب الإيداع لدى البنك(رهن–أمانة).
- مطابقة سجلات الاستثمارات مع كشف الجرد (التفصيلي) مع ملاحظة أن التحقيق يتم مرة واحدة حتى لا تقدم الأوراق أكثر من مرة أو إحلال بعضها محل البعض الأخر، والتأكد أنها باسم المؤسسة وان الكوبونات التي لم تقبض بعد مازالت متصلة بأصل السهم والسند.
- الاطلاع على فواتير الشركاء للتأكد من أن الأوراق المشتراة أثناء السنة الحالية قد أثبتت في الدفاتر والأوراق المباعة قد تم ترحيلها ومعالجتها محاسبيا وكذلك التعرف على التكلفة، أما سعر السوق فيمكن معرفته بالرجوع إلى نشرة أسعار البورصة في تاريخ إعداد قائمة القوائم المالية، وإذا كانت الأوراق غير

مدرجة بالبورصة فيمكن اعتبار سعر آخر صفقة تمت عليها يمثل سعر السوق لها، وذلك لأن الأوراق المالية تقوم عل أساس السوق أو التكلفة أيهما اقل .....الخ.

- التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية التي تثبت عملية الشراء، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 465 ديون مستحقة عن التنازل عن قيم منقولة للتوظيف أو أدوات مالية مشتقة

يسجل فيه قيمة القيم المنقولة للتوظيف والأدوات المالية المشتقة التي تتنازل عليها المؤسسة ولم تحصل بعد ما يقابلها من نقديات. وعندما يتم قبض قيمة هذه القسيمة يتم ترصيد حـ/465 مع حساب النقديات.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية التي تثبت عملية التنازل، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 467 حسابات أُخر دائنة ومدينة

يسجل في طرفه الدائن قيمة المصاريف التي لا تتوقع المؤسسة تحملها وفي جانبه المدين قيمة الإيرادات التي لا تتوقع المؤسسة تحصيلها. ويرصد حـ/467 في هذه الحالة عندما يتم استلام قيمة هذت التعويض مع حسابات النقديات.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية التي تثبت تحمل المؤسسة لمصاريف وحصولها على إيرادات وأنها فعلا مرتبطة بهذا الحساب، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 468 متفرقات، أعباء واجبة الدفع ومنتوجات مقرر استلامها

يُنقل هذا الحساب عند قفل السنة المالية للتمكين من تسجيل الأعباء والمنتوجات الملحقة بالسنة المالية المقفلة. وتقدم هذه الحسابات مع احتساب الرسم على القيمة المضافة (ينقل مبلغ الرسم على القيمة المضافة المتصل بذلك في مقابل القسم الفرعي للحساب 44 "الرسم على القيمة المضافة)

يدفع رصيد هذا الحساب عند الدفع الفعلي، في مقابل الحسابات الأخرى 46 المعنية، مع تسجيل التعديلات الضرورية في الحسابات المعنية. كما يمكن أن تُردّ العمليات الواردة في هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية. وعند التسليم الفعلي يرصد حـ/468 مع حساب النقديات.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية التي تثبت الأعباء والمنتوجات الملحقة بالسنة المالية المقفلة وأنها فعلا مرتبطة بهذا الحساب، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/47 الحسابات الانتقالية أو المؤقتة

توضع الحسابات 47 وهي الحسابات الانتقالية أو المؤقتة تحت تصرف المؤسسة لكي تتلقى أثناء السنة المالية العمليات الآتية:

- العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها.
- أو العمليات التي تتطلب معلومة إضافية.

كل عملية تسجيل في الحساب 47 يتم قيدها في الحساب الختامي في أقرب الآجال.

حالة مصاريف رهن التحميل: خلال الدورة ونظراً لكثرة العمليات ممكن أن تتحمل المؤسسة مصروف معين ولكنها لم تعرف طبيعة هذا المصروف، في هذه الحالة يستخدم حـ/47 ولكن يستحسن ترصيده قبل نهاية الدورة، وعند معرفة طبيعة هذا المصروف يجعل حـ/47 دائنا ويجعل حساب المصروف المعني مدينا.

حالة المقبوضات (إيرادات) رهن التحميل: يسجل فيه مختلف الإيرادات التي تقبضها المؤسسة ولكن لم تعرف بعد مصدرها. ويستحسن قبل نهاية الدورة. وعندما تتعرف المؤسسة على طبيعة الإيراد يتم ترصيد حـ/47 فيجعل مدينا ويجعل حساب الإيراد المعني دائنا.

كذلك يستخدم حـ/47 في حالة ديون أو حقوق مجهولة المصدر.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من ترصدي حـ/47 قبل نهاية الدورة.

– التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح، وبأن المصاريف أو إيرادات مجهولة المصدر وأنها سوف تقوم بتسجيلها بشكل مؤقت مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.

حـ/48 التكاليف أو الإيرادات المثبتة مسبقا والمؤونات

يتضمن هذا الحساب بحسب الحاجات الفروع الآتية:

حـ/ 481 مؤونات الخصوم الجارية

عند إقفال حسابات الفترة فإن الخصوم التي يكون مبلغها غامضا والتي قد يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب 481 مؤونات خصوم جارية عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف 68 مخصصات الاهتلاك، مؤونات والخسارة في القيمة.

وعندما تتحقق التكلفة التي تكون موضوع مؤونة، تقيد التكاليف المطابقة مباشرة في مبلغ المؤونة (القيد في الجانب المدين للحساب 48 عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب مالي أو حساب الغير) وتم تصفية الحساب 481 الخاص بالمؤونة كما يأتي:

- عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب الإيرادات 78 استرداد من الخسارة في القيمة ومؤونات عندما تتجاوز المؤونة التكلفة.
- عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف المطابق عندما تكون المؤونة غير كافية.
- تسترد المؤونة عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب الإيرادات 78 استرداد من المؤونات ومن الخسارة في القيمة إذا تبين بأنّ لا مبرر لوجودها.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من أسباب وكيفية احتساب المؤونة والاطلاع على الوثائق الثبوتية لها، والتأكد من كيفية استخدام، استرجاع المؤونة.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 486 التكاليف المثبتة مسبقا

يسجل في هذا الحساب مختلف المصاريف التي التزمت بها المؤسسة خلال دورة معينة ولكن هذه المصاريف تخص دورات لاحقة (انطلاقا من مبدأ استقلالية الدورات). فيجعل دينا ويجعل حساب المصروف المعني دائنا،ويتم التسجيل في نهاية الدورة.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من طبيعة المصاريف وأنها فعلا تخص دورات لاحقة والاطلاع على الوثائق الثبوتية لها.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 487 الإيرادات المثبتة مسبقا

هو حساب من حسابات التسوية يستعمل في نهاية الدورة المالية، يسجل فيه قيمة الإيرادات أو النتائج التي تقبضها المؤسسة خلال دورة معينة ولكنها تخص دورات لاحقة.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من طبيعة الإيرادات وأنها فعلا تخص دورات لاحقة والاطلاع على الوثائق الثبوتية لها.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/49 خسارة القيم في حسابات الغير

عند إثبات خسارة القيمة في حسابات الغير يتم تقييدها في الجانب الدائن للحسابات 49 للمنشأة حسب نوع الديون المعنية

حـ/ 491 خسارة القيمة في الحسابات الزبائن

حـ/ 495 خسارة القيمة في حسابات المجموعة أو الشركاء

حـ/ 496 خسارة القيمة في حسابات شتى المدينين.

حـ/ 498خسارة القيمة في حسابات أخر للغير.

وفي المقابل يتم القيد في الجانب المدين لحسابات التكاليف (مخصصات خسارة القيمة). يضبط حساب خسارة القيمة المتعلق بكل حساب للغير في نهاية كل سنة مالية عن طريق:

– القيد في الجانب المدين لحسابات المخصصات المطابقة عندما يرتفع مبلغ خسارة القيمة.

– القيد في الجانب الدائن للحساب 78 الاسترداد من خسارة القيمة والمؤونة عندما ينخفض مبلغ خسارة القيمة أو يلغى (عندما تصبح خسارة القيمة كليا أو جزئيا لا مبرر لوجودها).

وعند حلول تاريخ تسديد الدين الذي كان موضوع خسارة في القيمة، فإن خسارة القيمة المثبتة سابقا يتم تصفيتها عن طريق القيد في الجانب الدائن من الحساب 78.

وعندما يتبين بأن الدين غير قابل للاسترداد، تقيد خسارة القيمة في مبلغ الدين ويقيد الفارق المحتمل في الحساب 654 خسارة في الديون غير القابلة للاسترداد.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من كيفية قيام المؤسسة بدراسة الوضعية المالية للمدينين، وتقدير قيمة الخسارة المتوقعة والاطلاع على الوثائق الثبوتية التي أعدتها المؤسسة في ذلك.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

2-5- الحسابات المالية

حـ/50 القيم المنقولة للتوظيف

إن القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها المؤسسة قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير. وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي يكتسبها المؤسسة بغرض الحفاظ عليها باستمرار.

وينقسم هذا الحساب إلى الفروع المقترحة الآتية:

حـ/ 501 الحصص في المؤسسات ذات الصلة

ويسجل فيه قيمة الأسهم التي تمتلكها المؤسسة في إحدى الفروع التابعة لها.

حـ/ 502 أسهم خاصة أو حصص خاصة

ويسجل فيه قيمة الأسهم التي تشكل رأس مال المؤسسة سواء تعود ملكيتها للشركاء الأصليين أو شركاء آخرين.

حـ/ 503 أسهم أو سندات أخرى تمنح حق الملكية

ويسجل فيه قيمة الأسهم التي تعطي أحقية مالكها المشاركة في عملية التصويت في الجمعية العامة.

حـ/ 506 سندات وسندات الخزينة وسندات الصندوق قصيرة الأجل

ويسجل فيه قيمة السندات التي تعطي لحاملها الأحقية في الحصول على قيمتها الاسمية في الآجال القصيرة.

حـ/ 508 قيم منقولة أخرى للتوظيف وديون مشابهة

ويسجل فيه قيمة القيم المنقولة للتوظيف التي لم يتم ذكرها سلفا.

حـ/ 509 الدفعات الباقي تسديدها من القيم المنقولة للتوظيف غير المسددة

ويسجل فيه قيمة قيم التوظيف التي تسدد قيمتها بالكامل.

تقيد في الجانب المدين لحسابات "القيم المنقولة للتوظيف" تكلفة شراء السندات في مقابل حسابات الغير أو حسابات الخزينة المعنية. (كل الحسابات لها نفس المعالجة).

وفي حالة سندات التوظيف التي تسدد جزئيا قيمتها الاسمية، فإن القيمة الكلية تقيد في الجانب المدين لهذه الحسابات، أما القسم غير المطلوب فيقيد في الجانب الدائن للحساب 509 الدفعات الواجب تسديدها من القيم المنقولة للتوظيف غير المسددة (وسيتم تصفية هذا الحساب كلما تم دفع المبالغ المطلوبة، في مقابل حسابات الصندوق).

وبالنسبة لسندات التوظيف القابلة للتداول فورا والمقدرة حسب قيمة السوق عند تاريخ إقفال الحسابات، فإن الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات المبينة في المحاسبة يسجل:

- في الجانب المدين للحساب 50 في مقابل الحساب765 فارق التقييم في الأصول المالية– زيادة القيمة، إذا تعلق الأمر بزيادة القيمة.
- في الجانب الدائن للحساب 50 في مقابل الحساب 665 "فارق التقييم في الأصول المالية – نقص القيمة، إذا تعلق الأمر بنقص القيمة.

وفي حالة التنازل عن سندات التوظيف فإن رصيد الحساب 50 (القيمة الخام المصححة لدخول زيادة القيمة أو نقص القيمة الخفيتين في الجانب المدين وثمن التنازل في الجانب الدائن ليتم صبه:

–مقابل القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف المالية 667 الخسارة الصافية في التنازل عن أصول مالية، إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل.

–مقابل القيد في الجانب الدائن لحساب الإيرادات المالية 767 الأرباح الصافية في التنازل عن أصول مالية، إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل.

ويستقبل الفرع 502 وأسهم خاصة أو حصص خاصة" في الجانب المدين كلفة اقتناء السندات التي يمتلكها المؤسسة بصفة مؤقتة وفقا للشروط المحددة في التشريع الوطني.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند تقديم الحصيلة يرد هذا الحساب في عنوان خاص مع حسم رؤوس الأموال الخاصة إلا إذا تعلق الأمر بالاسترداد عن طريق شراء الأسهم بمبالغ زهيدة قصد منحها للأجراء في إطار اتفاقية أو عقد.

وعند إقفال السنة المالية، تقيد الفوائد السارية التي لم يحن أجل استحقاقها على القيم المنقولة للتوظيف، في الجانب المدين للحساب 518 الفوائد السارية. ويتم تصفية هذا الحساب عند حلول أجل الاستحقاق.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- طلب كشف تفصيلي –الجرد– معتمد من الإدارة بما تملكه المؤسسة من الاستثمارات في الأسهم والسندات، مبينا فيه نوع الأوراق وأرقامها وقيمتها السوقية أو الرسمية، وأسلوب الحفظ المتبع (البنك، المؤسسة)، فإذا كانت لدى المؤسسة فيجوز للمدقق المعاينة والجرد الفعلي، أما إذا كانت لدى البنك،

فيطلب المدقق من البنك شهادة من خلال المؤسسة تفيد ملكية المؤسسة لها وسبب الإيداع لدى البنك(رهن–أمانة).

- مطابقة سجلات الاستثمارات مع كشف الجرد (التفصيلي) مع ملاحظة أن التحقيق يتم مرة واحدة حتى لا تقدم الأوراق أكثر من مرة أو إحلال بعضها محل البعض الأخر، والتأكد أنها باسم المؤسسة وان الكوبونات التي لم تقبض بعد مازالت متصلة بأصل السهم والسند.
- الاطلاع على فواتير الشركاء للتأكد من أن الأوراق المشتراة أثناء السنة الحالية قد أثبتت في الدفاتر والأوراق المباعة قد تم ترحيلها ومعالجتها محاسبيا وكذلك التعرف على التكلفة، أما سعر السوق فيمكن معرفته بالرجوع إلى نشرة أسعار البورصة في تاريخ إعداد قائمة القوائم المالية، وإذا كانت الأوراق غير مدرجة بالبورصة فيمكن اعتبار سعر آخر صفقة تمت عليها يمثل سعر السوق لها، وذلك لأن الأوراق المالية تقوم عل أساس السوق أو التكلفة أيهما اقل .....الخ.
- التأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع للوثائق الثبوتية التي تثبت عملية الشراء، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح في حالة الشراء والتنازل وإذا تم تحقيق ربح أو خسارة في ذلك.
- التأكد من قيام المؤسسة بعمليات الجرد بالطريقة الصحيحة وعمليات التسوية في نهاية السنة المالية، والقيام بعملية التقييم في نهاية الدورة ومقارنة سعر القيم المنقولة للتوظيف قي السوق المالي مع تكلفة شرائها والتحقق من فوائض أو نواقص قيمة والتسجيل المحاسبي الصحيح لها (حـ/765 فارق التقييم عن أصول مالية –فوائض قيمة حـ/665 فارق التقييم عن أصول مالية –نواقص قيمة).
- التأكد من تسجيل فوائد القيم المنقولة التوظيف المستحقة المحصلة وغير المحصلة في نهاية السنة.
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/51 البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المماثلة

تستعمل المؤسسة بالنسبة لكل حساب مالي يحوزه، تقسيما فرعيا منفصلا عن الحساب 51 بنوك مؤسسات مالية ومؤسسات مماثلة. وتطابق حركات القيد في الجانب المدين، المبالغ المالية المستلمة وحركات القيد في الجانب الدائن، المبالغ المصروفة من الصندوق.

ويتفرع عن حـ/51 الحسابات الفرعية التالية:

حـ/511 قيم التحصيل

ويسجل فيه قيمة الشيكات أو الأوراق التجارية التي تحصل لا حقاً.

حـ/512 بنوك الحسابات الجارية

ويسجل فيه قيمة الأموال التي تضعها المؤسسة في حسابها البنكي وتكون تحت تصرفها.

حـ/515 الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية

ويسجل فيه قيمة الأموال التي تضعها المؤسسة في حسابها لدى الخزينة العمومية، وتكون تحت تصرفها.

حـ/517 الهيآت المالية الأخرى

تسجل فيه قيمة الأموال التي تضعها المؤسسة في مؤسسات مالية أخرى، كالحساب الجاري البريدي.

حـ/518 الفوائد المنتظرة

ويسجل في الجانب المدين من هذا الحساب الفوائد السارية التي لم يحن أجل استحقاقها عند اختتام السنة المالية على القيم المنقولة للتوظيف، ويتم تصفية هذا الحساب عند حلول أجل الاستحقاق وتصبح الفوائد مستحقة.

حـ/519 المساهمات المصرفية الجارية

إن المساهمات المالية الجارية مثل القروض على الحسم تسجل في الجانب المدين لحساب البنك المعني بقرض الحساب 519 مساهمات بنكية جارية (كالسحب على المكشوف).

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- يقوم المدقق بفحص إجراءات المقاربة البنكية التي قامت بها المؤسسة ومدى صحتها وكيفية القيام بعمليات التسوية، كما يمكن له أن يطب من المؤسسة كشف المؤسسة لدى البنك لفترة معينة ويقوم بعملية المقاربة البنكية بنفسه ويتأكد من الفروقات وكيفية تعامل المؤسسة معها (عمليات التسوية).
- يتأكد من أن رصيد البنك والحسابات المالية الأخرى مدينة وفي حالة السحب عن المكشوف يتأكد من أسباب قيام المؤسسة بذلك كأن يقدم استفسارات للإدارة أو طلب شهادات من البنك والمؤسسات المالية المعنية.
- التأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الشكل والموضوع (الشيكات وقصصاتها) التي تثبت قيام المؤسسة بالعمليات المالية.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/52 الأدوات المالية المتفرعة

تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الوعد بالبيع والعقود الآجلة بالتراضي أو الموحدة والاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية.

ولا تؤدي الأدوات المتفرعة إلى تحويل الأداة المالية الابتدائية الخفية عند بداية سريان العقد، ولا يتم التحويل بالضرورة عند حلول أجل العقد.

وعند اقتناء أدوات مالية متفرعة، يتم تسجيل كلفة الاقتناء في الجانب المدين للحساب 52 أدوات مالية متفرعة، مع التمييز عند الاقتضاء في هذه الحسابات بين طبيعة هذه الأدوات (أدوات مالية متفرعة قابلة للتداول فورا في سوق تضمن السيولة وأمن المعاملات، أدوات الضمان وأدوات مالية متفرعة أخرى)، في مقابل الحسابات المالية المعنية.

إن التغيرات في قيمة العقود المحررة في الأسواق المنظمة، والمثبتة في التصفية اليومية للهوامش المدينة والدائنة، يتم قيدها في حساب النتائج الخاص بالتكاليف أو الإيرادات المالية.

غير أنه خروجا عن هذا المبدأ، تسجل التغيرات في قيمة العقود أو الوعود بالبيع المثبتة في هذه الأسواق والمنجزة على سبيل الضمان في الحساب 52 وتنقل إلى حساب النتائج خلال مدة سريان العنصر المضمون وذلك بكيفية تناظرية مع نمط إدراج الإيرادات والتكاليف في الحسابات الخاصة بهذا العنصر.

وبالنسبة للأدوات المالية المتفرعة القابلة للتداول فورا والمقدرة حسب قيمة السوق عند تاريخ إقفال الحسابات، فإن الفارق بين هذه القيمة وقيمة السندات المضمونة والواردة في المحاسبة، يتم تسجيله:

- في الجانب المدين للحساب 52 في مقابل الحساب 76 "إيرادات مالية أخرى" (الفرع 765 "فارق التقييم في الأصول – زيادة القيمة") إذا تعلق الأمر بزيادة القيمة.
- في الجانب الدائن للحساب 52 في مقابل الحساب 66 "تكاليف مالية أخرى" (الفرع 665، فارق التقييم في الأصول)، إذا تعلق الأمر بنقص القيمة.
- وفي حالة التنازل عن أدوات مالية، متفرعة، فإن رصيد الحساب 52 (القيمة الخام للدخول في الجانب المدين وثمن التنازل في الجانب الدائن) يتم صبه:
- في مقابل القيد في الجانب المدين للحساب 66- "تكاليف مالية أخرى" (الفرع 667 "الخسارة الصافية في التنازل عن أصول ") إذا تعلق الأمر بنقص قيمة التنازل.
- في مقابل القيد في الجانب الدائن للحساب 76 – "إيرادات مالية أخرى" (الفرع 767)، إذا تعلق الأمر بزائد قيمة التنازل.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الشكل والموضوع التي تثبت قيام المؤسسة بالعمليات المالية.

- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 53 الصندوق

يسجل المبلغ النقدي الذي تقبضه المؤسسة في الجانب المدين لحساب الصندوق، ويقيد مبلغ النقود المصروفة في الجانب الدائن لهذا الحساب. ويكون رصيده دائما مدينا أو سلبيا.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- قيام المدقق بالمشاهدة العينية (الجرد الفعلي) قد يكون مفاجئ، وليس بالضرورة أن يتم الجرد يوم فحص بنود القوائم المالية أو اليوم الأخير من السنة المالية، ولكن يمكن جردها في أي يوم قبلها بحيث يمكن أن يضاف المقبوضات والمدفوعات من الأيام التالية للجرد الفعلي، ولذا يجب أن يراعي عند القيام بجرد الصندوق القيام بما يلي:
- التأكد من إتمام القيود اليومية بالدفتر، وعدم قيد أي مقبوضات أو مدفوعات تتعلق بالسنة المالية، وذلك قبل الجرد، ويجب على المدقق عدم قبول العملات الرديئة والأوراق المزيفة، وإيصالات القروض قصيرة الأجل الممنوحة لبعض الموظفين، والشيكات المرفوضة القديمة ...الخ.
- عمل محضر تفصيلي بالجرد، حيث يشمل كل ما بداخل الخزائن من أوراق ذات قيمة علي سبيل المثال أوراق البنكنوت، العملة الورقية والمعدنية، حوالات البريد، الشيكات، طوابع البريد والدمغة، استمارات السفر، أي مبالغ مودعة كأمانة لحين تسلمها لأصحابها مثل المرتبات والأجور، ويراعي أن يثبت في نهاية المحضر أن الجرد قد تم بحضور أمين الصندوق ثم أعيدت إليه كاملة ويوقع أمين الصندوق والمدقق على المحضر بما يؤكد ذلك.
- التأكد من كيفية قيام المؤسسة بعمليات تسوية الصندوق في حالة عدم تطابق الجرد الفعلي مع المحاسبي، من خلال الاطلاع على المحاضر التي تم اعدادها، القيام بتقديم استفسارات الي الادارة وأمين الصندوق ومعرفة اذا كان عدم تطابق مبرر أم غير مبرر والتسجيل المحاسبي الصحيح لها (حـ/6572 فارق أو خطأ في حساب الصندوق، حـ/فارق أو خطأ في حساب الصندوق).
- إذا تبين للمدقق وجود عجز أو زيادة في النقدية يجب عليه أن يوضح ذلك في محضر الجرد، ويخطر به الإدارة فورا لاتخاذ ما يلزم، ثم يقوم بعد ذلك بمطابقة نتيجة الجرد بالأرصدة الواردة بدفتر يومية النقدية.
- التأكد من ظهوره في اليومية والترحيل الصحيح له إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل وبعد الجرد.
- التأكد من ظهوره في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/54 صناديق التسبيقات والاعتمادات

يسجل الحساب 54 صناديق التسبيقات والإعتمادات المحررات المتعلقة بالأموال التي يسييرها مديرو الصناديق أو المحاسبون المأمورون بالاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان المؤسسة.

وينقسم الحساب 54 إلى:

حـ/541 صناديق التسبيقات

ويسجل في الجانب المدين للحساب 541 مبلغ الأموال المسلمة إلى مسيري الصناديق عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب الصندوق.

ويقيد في الجانب الدائن لهذا الحساب:

- مبلغ المصاريف المنجزة لحساب المؤسسة عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب الغير أو التكاليف.
- مبلغ نقل الأموال المسلفة عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب الصندوق.

وعندما يتم تسديد ما يستلزم المشروع يتم ترصيد حـ/541 بالمبلغ الواجب دفعه بالدين أو المصروف المعني، وإذا تبقى جزء من المبلغ يتم إعادته إلى صندوق المؤسسة.

حـ/542 الاعتمادات

ويسجل الحساب 542 الاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو باسم عون من أعوان المؤسسة.

ويتم تصفيته عند إنجاز الاعتماد أي عندما يتم تسديد ما يستلزم المشروع يتم ترصيد حـ/542 بالمبلغ الواجب دفعه بالدين أو المصروف المعني، وإذا تبقى جزء من المبلغ غلق الاعتماد البنكي.

يتم فحص هاذين حسابين من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- معرفة أسباب فتح الحسابين والتأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت الأموال المسلمة إلى مسيري الصناديق أو الاعتمادات المفتوحة لدى البنك لأحد أعوانها، مع القيام بالاستفسار حول إجراءات ترصيد الحساب والوثائق الثبوتية في ذلك.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/58 التحويلات إلى حسابات داخلية

إن الحساب 58 تحويلات داخلية هو حساب عبور يستعمل لتسجيل العمليات في المحاسبة وتتم تصفيته بعد انتهاء هذه العمليات.

ويهدف هذا الحساب على الخصوص إلى تمكين المركزية دون خطر الاستعمال المزدوج:

- تحويل الأموال من حساب خزينة (صندوق أو بنك) إلى حساب خزينة آخر (بنك أو صندوق).

- وبصفة عامة كل عملية من شأنها أن تسجل في عدة دفاتر مساعدة.

وينقسم إلى:

حـ/ تحويلات الأموال: هو حساب وسيط يسجل فيه جميع التحويلات المالية التي تتم بين حسابات النقديات كالصندوق والحساب البنكي أو الحساب الجاري البريدي وحساب الخزينة.

حـ/588 التحويلات المالية الداخلية: يسجل فيه قيمة الأموال النقدية التي تحول داخل المؤسسة (من صندوق إلى آخر).

يتم فحص هاذين حسابين من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي مختلف التحويلات المالية سواء بين الصندوق والبن أو من صندوق إلى آخر من حل الصحة القانونية والموضوع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل وبعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/59 خسارة القيمة في الأصول المالية الجارية

إن طبيعة الحساب 59 وتسييره يشبهان طبيعة وتسيير الحساب 49. فهما حسابان لتصحيح القيمة يسمحان بإعادة القيمة المحاسبية لأحد الأصول إلى قيمته القابلة للتحصيل.

وينقسم عن هذا الحساب الحسابين التاليين:

حـ/591 خسائرالقيمة عن القيم المودعة لدى البنوك والمؤسسات المالية.

حـ/594 خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والاعتمادات

وبالفعل وكغيرها من الأصول الأخرى فإن الأصول المالية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمتها الصحيحة عند إقفال المدة، تفقد قيمتها إذا كانت قيمتها المحاسبية أعلى من قيمتها القابلة للتحصيل.

إن الأصول المالية الجارية التي لا يعاد تقييمها حسب قيمها الصحيحة والتي تخضع إلى اختيار لخفض القيمة قصد التأكد من خسارة محتملة في القيمة هي:

- الديون لدى البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المثيلة.
- صناديق التسبيقات والاعتمادات.

وعند إثبات الخسارة في القيمة، يتم قيدها في حسابات مالية دائمة للحساب 59 خسارة القيمة في الأصول المالية.

وفي المقابل يتم القيد في الجانب المدين للحساب 686 مخصصات الاهتلاك ومؤونات وخسارة القيمة في الأصول المالية.

وفي نهاية كل سنة مالية يضبط حساب المؤونة المتعلق بكل حساب مالي عن طريق:

– القيد في الجانب المدين لحساب المخصصات عند يرتفع مبلغ المؤونة.

– القيد في الجانب الدائن لحساب الإسترجاع المالي عندما يكون مبلغ المؤونة منخفضا أو ملغى (تصبح المؤونة بصفة كلية أو جزئية لا مبرر لوجودها).

وعندما تصبح الخسارة نهائية تقيد خسارة القيمة في الجانب الدائن للحساب المالي المطابق، بمعدل مبلغ الخسارة المسجلة. ويلغى الرصيد المحتمل للحساب المالي عن طريق القيد في الجانب المدين للحساب 668 تكاليف مالية أخرى.

يتم فحص هذا حساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من كيفية قيام المؤسسة بتكوين المؤونة والاطلاع على الوثائق الثبوتية التي أعدتها المؤسسة في ذلك.
- التأكد من كيفية قيام المؤسسة باستخدام المؤونة، تعديلها إما بالزيادة أو التخفيض مع فحص التسجيل المحاسبي في ذلك.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للقيود (التأكد من الحساب والمجاميع، وأنها مرتبطة بالحساب المعني).
- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

2-6- حسابات التكاليف

تعرض الإيرادات و التكاليف في حساب النتائج حسب النوع وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق. ويعتبر توزيع الإيرادات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية.

وفي مجال التطبيق، تسمح منظومة المحاسبة التحليلية البسيطة أو حتى مجرد جدول التوزيع بالنسبة للمؤسسات الصغيرة، بالانتقال من التصنيف حسب الطبيعة إلى التصنيف حسب الوظيفة والعكس بالعكس. وتعرض أدناه الحسابات المخصصة للتسجيل المحاسبي للتكاليف حسب طبيعتها.

حيث تختلف المدفوعات في طبيعتها عن المقبوضات في أنها مؤيدة بمستندات خارجية أصلية مما يجعل عمليات المدفوعات النقدية مؤيدة بأدلة إثبات قوية , فالمدقق يعطي أهمية عالية و عناية خاصة بهذه المدفوعات لأن عكس ذلك يترتب عليه تبديد أموال الشركة نتيجة إختلاسها عن طريق مصاريف صورية أو سداد مبالغ نقدية لغير مستحقيها , و منه تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر من الإجراءات الهامة التي يجب أن يوليها المدقق عنايته و خاصة إجراء فحص مستندي و الإطلاع على كافة الدفاتر و المستندات (أذونات الصرف , إيصالات , فواتير , ...) حيث كل المصروفات التي تؤخذ في الإعتبار في فترة معينة هي المصروفات التي تكون متعلقة بإيرادات الفترة.

حـ/ 60 المشتريات المستهلكة

يختلف تسيير الحسابات 60 (المواد الأولية المستهلكة والبضاعة المباعة والخدمات المقدمة الأخرى وغيرها) المتعلقة بالمشتريات المخزّنة المستهلكة، باختلاف نظام الجرد المعمول به في المؤسسة، سواء أكان جردًا متناوبًا أو جردًا دائمًا، وتسجل في في الطرف المدين من الحسابات الفرعية لحساب 60.

كما أن المشتريات غير القابلة للتخزين (الماء، الطاقة...الخ) أو غير المخزنة من طرف المؤسسة مثل تلك المتعلقة بالتوريدات التي لا يتم تخزينها، تسجل هي الأخرى في الحسابات 60.

حـ/600 مشتريات البضائع المباعة

يسجل في طرفه المدين تكلفة البضاعة المشتراة والموجهة للبيع.

حـ/601 المواد الأولية المستهلكة

يسجل في جانبه المدين تكلفة المواد الأولية الموجهة للورشات قصد تحويلها أو للاستهلاك المباشر.

حـ/602 التموينات الأخرى

يسجل في جانبه المدين قيمة التموينات الأخرى المستهلكة.

حـ/603 تغيرات المخزونات

يسجل ف جانبه المدين قيمة التغير في مخزون نتيجة التلف أو النقص في الوزن، ويسجل فيه أبضا المنتجات التي يتم إعادة إدخالها إلى الورشات قصد إتمام عملية الإنتاج.

حـ/604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة

يسجل في جانبه المدين تكلفة الدراسات والخدمات التي يقدمها الغير للمؤسسة كخدمات النقل وغيرها.

حـ/605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال

يسجل فيه قيمة المعدات والتجهيزات القابلة للاستهلاك في أقل من دورة واحدة

حـ/607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات

يسجل فيه تكلفة المواد غير المخزنة كالكهرباء والغاز أي التي تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية.

حـ/608 مصاريف الشراء التابعة

يسجل فيه بعض المصاريف التي تكون تابعة لمشتريات المخزونات المستهلكة والتي تتحملها المؤسسة.

حـ/609 التفيضات، التنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن المشتريات

يسجل فيه قيمة التخفيضات التجارية التي تستفيد منها المؤسسة من عند الموردين.

يتم فحص هذا حساب عند قيام المدقق بفحص عمليات البيع لبضائعها التي قامت بها المؤسسة، ويمكن له فحص هذه الحسابات من خلال القيام بالإجراءات التالية:

- على المدقق فحص تكلفة البضائع المستهلكة وخاصة طريقة إحتسابها وإن كانت هذه الطريقة متبعة باستمرار أو مختلفة من سنة إلى أخرى ويتم فحص كذلك بطاقات المخزون لكل سلعة و مقارنتها مع جرد نهاية السنة ومنه استخراج الفروقات.
- على المدقق فحص تفاصيل العمليات، فحص تفاصيل الأرصدة، تقييم تكلفة الإستهلاك وذلك بالرجوع إلى فواتير الشراء وترحيل مبالغها إلى بطاقات المخزون المخصصة بكل مادة مستهلكة والتأكد من الوثائق الثبوتية (أمر الشراء المستلم من طرف الزبون، فاتورة البيع، وصل التسليم، وصل الدفع، بطاقة إخراج البضائع، المواد الأولية) من حيث السلامة القانونية والموضوعية (المراجعة المستندية).
- فحص دفاتر المخازن مستنديا وحسابيا ومقارنة النتائج مع أذون التسليم ودفاتر بضاعة الصادرة والواردة، وكذلك مراجعة الترابط المنطقي بين حركة المشتريات والتخزين والمبيعات، فضلا على مطابقة كشوف الجرد النهائية مع مسودات الجرد إذا وجدت لاكتشاف أي اختلاف أو تعديلات نشأت عن إعادة كتابة هذه الكشوف، والتأكد من أن كشوف الجرد موقع عليها بواسطة اللجنة المشكلة والمعتمدة بقرار من إدارة الشركة وبحضور المدقق.
- بالنسبة حـ/603 تغيرات المخزونات على المدقق التأكد من المحاضر من حيث الصحة القانونية ومن حيث الموضوع والتي تثبت قيمة التغير في المخزون نتيجة التلف أو النقص في الوزن، وأنها أعدت انطلاقا من أسباب موضوعية صحيحة.
- بالنسبة للحسابات حـ/604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة، حـ/605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال، حـ/607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات، حـ/608 مصاريف الشراء التابعة، على المدقق التأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الصحة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- بالنسبة حـ/609 التخفيضات، التنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن المشتريات، على المدقق التأكد من الوثائق الثبوتية من حيث الصحة القانونية ومن حيث الموضوع (حالة الحصول على تخفيض تجاري في فاتورة مستقلة)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات، والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل الصحيح لميزان المراجعة بعد الجرد
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/61 الخدمات الخارجية

تسجل في الحسابين 61 و62 الأعباء الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الأشخاص، إن كثرة أصناف الأعباء التي تشكل الأعباء الخارجية هي التي أدت إلى استعمال قسمين من الحسابات 61 و62،

دون التفريق بينهما، كما أن هذين الحسابين يكونان عادة مجتمعين على خط واحد على مستوى حساب النتيجة. وتسجل تكاليف الإيجار بعنوان عقود الإيجار العادي ضمن هذين الحسابين

ويتفرع حـ/61 إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/611 التقاول العام

تسجل فيه قيمة قيمة الأجر الذي يتقاضاه الغير والذي ينوب على المؤسسة في انجاز بعض المشاريع.

حـ/613 الإيجارات

يسجل فيه المصاريف المتعلقة بالإيجار العادي أو التشغيلي.

حـ/614 الأعباء الايجارية وأعباء الملكية المشتركة

يسجل فيه المصاريف المتعلقة باستئجار العقارات

حـ/615 الصيانة والتصليحات والرعاية

يسجل فيه قيمة المصاريف المتعلقة بالصيانة والإصلاحات التي تقوم بها المؤسسة.

حـ/616 أقساط التأمينات

يسجل فيه أقساط مصاريف التأمين التي تتحملها المؤسسة والتي تدفع إلى مؤسسات التأمين.

حـ/617 الدراسات والأبحاث

يسجل فيه قيمة مصاريف الأبحاث والدراسات التي يقوم بها الغير لصالح المؤسسة.

حـ/618 التوثيق والمستجدات

تسجل فيه المصاريف المتعلقة بالتوثيق كأتعاب الموثق.

حـ/619 التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية

يسجل فيه قيمة التخفيضات التجارية التي تحوزها المؤسسة من عند الغير نتيجة الخدمات الخارجية التي تقدم اليها.

حـ/62 الخدمات الخارجية الأخرى

ويتفرع حـ/62 إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/621 العاملون الخارجيين عن المؤسسة

يسجل فيه مصاريف الأجر الذي يتقاضاه العاملون الذين لا ينتمون الى المؤسسة.

حـ/622 أجور الوسطاء والأتعاب

يسجل فيه مصاريف الأجور والأتعاب التي تدفعها المؤسسة إلى الوسطاء كالسماسرة.

حـ/ 623 الإشهار والنشر والعلاقات العامة

يسجل فيه مصاريف الاشهار أو الحملات الترويجية التي تقوم بها المؤسسة والتي يتم نشرها في الجرائد والمجلات المتخصصة.

حـ/ 624 نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين

يسجل فيه مصاريف النقل التي تتحملها المؤسسة من خلال نقل عمالها أو نقل البضائع المباعة للزبائن بوسائل الغير.

حـ/ 625 التنقلات والمهمات والاستقبالات

يسجل فيه المصاريف المتعلقة بالمهمات والاستقبالات.

حـ/626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية

يسجل فيه المصاريف المتعلقة بالخدمات البريدية والتي تخص فاتورة المكالمات الهاتفية

حـ/ 627الخدمات المصرفية وما شابهها

يسجل فيه المصاريف المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المؤسسات المصرفية للمؤسسة، كمصاريف التحصيل ومصاريف الشراء السندات وعمولة منح القروض والكفالات والضمانات.

حـ/628 الإشتراكات والمستجدات

يسجل فيه بعض المصاريف المختلفة

حـ/629التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى

يسجل فيه مختلف التخفيضات التجارية الناتجة عن بعض الخدمات الخارجية الأخرى التي يقدمها الغير للمؤسسة.

يتم فحص هاذين الحسابين حـ/61 وحـ/62 من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

التأكد من الوثائق الثبوتية (جميع الوثائق المتعلقة بهذه المصاريف) من حيث السلامة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى (كل وثيقة وحسابها المعني)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع، كذلك يتم الإطلاع على العقود المبرمة بين الشركة والغير المتعلقة بالمصاريف، كما يجب التأكد من عدم تقييد بعض المصاريف كالإيجار مثلا وتحميلها على السنة الحالية بل يتم توزيع تكلفتها على السنوات التي تستفيد منها.

- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات، والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل الصحيح لميزان المراجعة بعد الجرد
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/63أعباء العاملين

ويتفرع حـ/63 إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/631أجور العاملين

يسجل فيه مصاريف الأجور التي تدفعها المؤسسة لمستخدميها.

حـ/634 أجور المستغل الفردي

يسجل فيه يستخدم في المؤسسة الفردية عندما يتقاضى صاحب المؤسسة أجرا على اعتبار أنه عامل مسؤول على نشاطه.

حـ/635 الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية

يسجل فيه قيمة الاشتراكات التي تدفعها المؤسسة للهيئات الاجتماعية (الضمان الاجتماعي، صناديق تعاضدية، صناديق التقاعد) وهي مصاريف ذات طابع اجتماعي لها علاقة بالأجور ولكن لا تقتطع منها، تدفعها المؤسسة الزاميا لخزينة الدولة.

حـ/637الأعباء الإجتماعية الأخرى

وهي مصاريف لها علاقة بالأجور ولكن لا تقتطع منها، مثل الخدمات الاجتماعية (المطاعم ولجان الشركات).

حـ/638أعباء العاملين الأخرى

يسجل فيه المستحقات العينية التي يستفيد منها العمال.

يتم فحص حساب 63 وحساباته الفرعية عند قيام المدقق بفحص كشوف الأجور لعمال المؤسسة (محاسبة الأجور) وفحص حـ/42 وحـ/43، ويمكن له فحص هذه الحسابات من خلال القيام بالإجراءات التالية:

- التأكد من كيفية إعداد التصريحات الشهرية والثلاثية للعمال ومقارنتها مع دفتر الأجر وكشف الأجر.

تعتبر المهايا و الأجور في معظم الشركات من أهم أنواع المدفوعات النقدية و منه تتطلب عناية تامة من جانب المدقق في فحصها و مراجعتها , فيجب فحص كشوفات الأجور , عملية تسديد أجور العمال و ذلك لتدقيق أعمال و إجراءات مرحلة إعداد الكشوف.

فالمراجعة المستندية تتضمن ما يلي:

- التأكد من طريقة إعداد كشف الأجر والنسب المستعملة في ذلك بالإضافة إلى فحص عمليات الحساب والمجاميع.
- فحص البيانات الواردة بالكشوف لفئات الأجور والمكافآت على سجلات العمال للتأكد من صحتها.
- مطابقة إجمالي الكشوف على إذن صرف الأجور وكيفية صرف مستحقات العمال (كالشيك المسحوب بالقيمة مثلا).
- فحص كيفية احتساب ضريبة الدخل الإجمالي للعمال والمستقطعات لحساب التأمينات الاجتماعية.
- فحص قيمة إذن الصرف على خانة الأجور وبدفتر المدفوعات.
- فحص الدفاتر المختلفة التي تفرضها مفتشية العمل.
- التأكد من القيام بعملية القياس المحاسبي بالشكل الصحيح (وضع كل مبلغ في الحساب المعني)
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح ومقارنته مع كشوف الأجور لكل عامل.

- التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/64الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة

إن الضرائب والرسوم المدفوعات الشبيهة، تتعلق بما يأتي:

-من جهة: تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية.

-ومن جهة أخرى، تتعلق بمدفوعات تقرّها السلطة العمومية لاسيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية والاجتماعية

كما لا تحسب الضريبة على الأرباح ضمن هذا الباب لأنها مسجلة في الحساب 69 " الضرائب على النتائج والملحقات

ويتفرع حـ/64 إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/ 641الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور

يسجل فيه مختلف الاقتطاعات الضريبية التي لها علاقة بأجور المستخدمين.

حـ/ 642الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال

يسجل فيه قيمة الضرائب والرسوم التي تسددها المؤسسة ولكنها لا تسترجع، مثل الرسم على النشاط المهني.

حـ/645الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)

يسجل فيه قيمة الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة للهيئات الضريبية، كالطوابع الضريبية والرسوم الخاصة وأداءات التسجيل والرسوم الجمركية وغيرها.

يتم فحص هذا الحساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية، جميع الوثائق المتعلقة بهذه الضرائب كل وثيقة ونوع الضريبة المتعلقة بها (حـ/641 التأكد من كشوف الأجر، حـ/642 التأكد من التصريحات الدورية لإدارة الضرائب، حـ/645 التأكد من فواتير الشراء ذات العلاقة)، وهذا من حيث السلامة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى (كل وثيقة وحسابها المعني)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات، والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل الصحيح لميزان المراجعة بعد الجرد
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/65الأعباء العملياتية الأخرى

إن العناصر العينية الموجودة في الحساب 65، تعتبر مصاريف متعلقة بالنشاطات العادية للمؤسسة.

حـ/651الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة

يسجل فيه قيمة الأتاوى التي تدفعها المؤسسة نتيجة استغلالها لبراءة الاختراع، أو البرمجيات الإعلام الآلي وغيرها.

حـ/652 نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية

يسجل فيه نواقص القيمة الناتج عن التنازل عن القيم المالية.

حـ/653أتعاب حضور

يسجل فيه أتعاب الإداريين المتعلقة بوظيفتهم زيادة على الأجر الذي يتقاظونه.

حـ/654خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل

يسجل فيه قيمة الحقوق التي لا تستطيع المؤسسة تحصيلها كافلاس الزبائن مثلا.

حـ/ 655قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة

تحسب أعباء شركة المساهمة وسلعها ضمن أعباء وسلع المسّير عندما يتولى هذا الأخير مسك حسابات شركة المساهمة بصفة حصرية ويكون ذلك معروف قانونيا لدى الغير.

إذ تعلق الأمر بربح، تسجل حصة نتائج شركاء المحاصة في حسابات المسير وتقيد في الحساب 655 في اعتماد الحساب 458 الشركاء، العمليات المشتركة أو المجتمعة.

أما إذا تعلق الأمر بخسارة تسجل في ديون الحساب 458 في اعتماد الحساب 755. وبنفس الطريقة، تسجل حصة نتيجة كل شريك غير مسير ضمن حسابه في الحسابين 755 و655 عن طريق خصوم أو أصول الحساب رقم 458.

حـ/656الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات

يسجل فيه قيمة الغرامات معقوبات السوق، وخدمات ضريبية او جزافية. ويسجل فيه أيضا قيمة الهبات والتبرعات التي تقدمها المؤسسة للغير.

حـ/657أعباء التسيير الجاري الإستثنائية

يسجل فيه مختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة بصفة استثنائية في دورة النشاط العادية.

حـ/ 658أعباء التسيير الجاري الأخرى

يسجل فيه مختلف المصاريف المتعلقة بالدورة العادية ولم تذكر في الحسابات السابقة.

يتم فحص هذا الحساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية (جميع الوثائق المتعلقة بهذه المصاريف) من حيث السلامة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى (كل وثيقة وحسابها المعني)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات، والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل الصحيح لميزان المراجعة بعد الجرد

التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 66الأعباء المالية

ويتفرع حـ/66 إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/ 661أعباء الفوائد

يسجل فيه قيمة الفوائد الناتجة عن المعاملات المالية كفوائد الحصول على القروض.

حـ/664 الخسائر عن الديون الدائنة المرتبطة بمساهمات

يسجل فيه الخسائر الناتجة عن عدم القدرة على تسديد أحد الفروع في المجمع ما عليه من ديون تساهمية.

حـ/665فارق التقييم عن أصول – نواقص القيمة

يسجل فيه قيمة النقص في الأدوات المالية بعد إعادة تقييمها في نهاية السنة.

حـ/666خسائر الصرف

يسجل فيه قيمة الخسائر التي تتحملها المؤسسة نتيجة التغير في سعر الصرف آجلا.

حـ/667الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول

يسجل فيه قيمة الخسائر الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية.

حـ/668الأعباء المالية الأخرى.

يسجل فيه قيمة المصاريف المالية التي لم تدرج ضمن الحسابات السابقة. ويقيد فيه:

- يقيد على هذا الحساب مجمل الفوائد المرتبطة بفترة المحاسبة بالافتراض، الديون وعمليات التمويل.
- يقيد على هذا الحساب فارق التقويم أدوات مالية – ناقص القيمة.
- حسابات الأصول أو الخصوم المالية المعنية عند تقويم هذه الأصول أو الخصوم المالية وتقدير قيمتها الحقيقية، وهذا عندما يظهر هذا التقويم قيمة ناقصة، والتي تحتسب وفقا للتنظيم الحالي، ضمن نتيجة المدة

كما أن هذا الحساب لا يتعلق بالعناصر المالية التي يجب أن تقوم بقيمتها المخفضة، أو التي يقتطع الفارق بين قيمتها الحقيقية وقيمتها المحاسبية، مباشرة من رؤوس الأموال.

ويسجل الحساب 664 خسائر الديون المرتبطة بالمشاركات، الديون المتعلقة بالمشاركات والتي لا يمكن تغطيتها، كما أن الديون المرتبطة بالمشاركات تمثل الديون وليدة الظرف المتاح للمشاركة التي تمتلك فيها المفترض مشاركة (سندان المشاركة أو أشكال أخرى للمشاركة .

يتم فحص هذا الحساب والحسابات الفرعية منه من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- يمثل هذا الحساب المصروفات المالية (آجيو، فوائد، عمولة...الخ) التي تؤخذ في الاعتبار في فترة معينة وهي سنة التدقيق، فعلى المدقق فحصها وخاصة يقوم بمقارنة ما سجل في الدفاتر وما ظهر على كشوفات البنك إلا أن هذه العناصر قد خضعت للفحص عند فحص عناصر الأصول أو الخصوم المرتبطة بها أو عند إجراء المقاربة البنكية الشهرية.
- التأكد من الوثائق الثبوتية (جميع الوثائق المتعلقة بالمصاريف المالية) من حيث السلامة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى (كل وثيقة وحسابها المعني)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات، والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل الصحيح لميزان المراجعة بعد الجرد

حـ/67العناصر غير العادية – الأعباء

لا يستعمل الحساب 67 " العناصر غير العادية–الأعباء إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية مثل في حالة نزع الملكية أو في حالة كارثة طبيعية غير متوقعة.فالغرض من استحداث هذا الحساب هو ضرورية تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي و مبلغه على مستوى الكشوف المالية على حدة، أي المصاريف التي تتحملها المؤسسة خارج النشاط الذي قامت من أجله.

يتم فحص هذا الحساب من خلال قيام المدقق بالإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية (جميع الوثائق المتعلقة بالمصاريف الاستثنائية غير المتوقعة) من حيث السلامة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى (كل وثيقة وحسابها المعني)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات، والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل الصحيح لميزان المراجعة بعد الجرد

حـ/ 68المخصصات للإهتلاكات، والمؤونات وخسائر القيمة

يستخدم هذا الحساب في نهاية الدورة المحاسبية لتحديد قيمة النقص في اهتلاك القيم الثابتة والأعباء التي تتوقع المؤسسة تحملها مستقبلا.

ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حـ/681المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية

حـ/682المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز

حـ/685المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية

حـ/686المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية

يتم فحص هذا حساب عند قيام المدقق بفحص حسابات التثبيتات، الأصول الجارية والعناصر المالية، ويمكن له فحص هذه الحسابات من خلال القيام بالإجراءات التالية:

- الاطلاع على الوثائق الثبوتية في ذلك (محاضر مخصصات الاهتلاك، محاضر خسائر القيمة مثبتة من عند خبراء في ذلك) والتأكد من الصحة القانونية ومن حيث الموضوع، وعند فحص مخصصات الإهتلاكات يجب فحص قيمة الإهتلاك ونسبته المطبقة وفحص بطاقات الاستثمارات إن كانت مسجلة في الدفاتر المختلفة (دفتر الاستثمارات ويومية العمليات المختلفة...الخ)، أما بالنسبة لمخصصات خسائر القيمة فيجب عليه التأكد من كفايتها وعدالتها وثباتها ومراعاة المؤسسة للقواعد التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للعمليات المالية المتعلقة بهذه الحسابات، والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل الصحيح لميزان المراجعة بعد الجرد

حـ/69 الضرائب على الأرباح ومثيلاتها

يقيد في الحساب 69 المبلغ الواجب تحصيله بعنوانه الأرباح الخاضعة للضريبة والتي تبقى على عاتق المؤسسة

– الضرائب على مبالغ الأرباح، الضرائب الجزافية وإضافي الضرائب المتعلقة بالتوزيعات.

– كما يسجل هذا الحساب التكلفة المتعلقة لمشاركة العمال المحتملة في نتائج المؤسسة (سواء أكانت قانونية أو تعاقدية

ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حـ/692 الضريبة المؤجلة عن الأصول

حـ/693 الضريبة المؤجلة عن الخصوم

حـ/ 695الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية

يسجل فيه قيمة الضرائب المفروضة على الأرباح التي تحققها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاط معين خلال فترة معينة.

حـ/698 الضرائب الأخرى عن النتائج

يتم فحص حـ/692 وحـ/693 عند فحص حـ/133 وحـ/134 على التوالي، ويمكن للمدقق إتباع الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي لها علاقة بالضرائب المؤجلة على الأصول (مثل بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة سنة ن ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة سنة ن+1 فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة ن بل في النتيجة الجبائية للسنة ن+1.
- التأكد من الوثائق الثبوتية التي لها علاقة بالضرائب المؤجلة على الخصوم (مثل الخسارة المحققة خلال دورة ما، بعض الأعباء كعبء العطل المدفوعة الأجر) وبأنها مرتبطة بالحساب المعني وليس بعنصر آخر.
- بالنسبة لحساب 695 التأكد من الوثائق الثبوتية (حـ/695 الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية، حـ/698 الضرائب الأخرى عن النتائج) من حيث السلامة القانونية ومن حيث الموضوع، وأنها فعلا متعلقة بالحسابات المعنية وليس بحسابات أخرى (كل وثيقة وحسابها المعني)، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها، ومن عملية الحساب والمجاميع والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

2-7- حسابات الإيرادات

حـ/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة

حـ/ 700المبيعات من البضائع

يسجل في طرفه الدائن قيمة البضائع المباعة.

حـ/ 701 المبيعات من المنتجات المصنعة

يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات من المنتجات التامة الصنع.

حـ/ 702 المبيعات من المنتجات الوسيطة

يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات من المنتجات الوسيطية.

حـ/ 703 المبيعات من المنتجات المتبقية

يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات من الفضلات والمهملات.

حـ/ 704 مبيعات الأشغال

يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات من الأشغال.

حـ/ 705 مبيعات الدراسات

يسجل في طرفه الدائن قيمة المبيعات المتعلقة بالدراسات التي تنجزها المؤسسة للغير.

حـ/ 706 تقديم الخدمات الأخرى

يسجل في طرفه الدائن قيمة الخدمات التي تقدمها المؤسسة للغير.

حـ/ 708 منتجات الأنشطة الملحقة

يسجل فيه بعض المنتجات الملحقة والمتعلقة مثلا بعائد النقص في مواد التغليف لصالح المؤسسة.

حـ/ 709 التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة

يسجل فيه قيمة التخفيضات والتنزيلا والحسومات التي تمنحها المؤسسة للغير.

عادة تتم عملية فحص حسابات المبيعات مع حسابات الزبائن، حيث يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- تهدف عملية فحص المبيعات إلى البحث ما إذا كانت جميع المبيعات الآجلة مؤيدة بفواتير صحيحة، تمت وفقا لسياسة المشروع واعتمدت من طرف شخص مسؤول، وكذلك التأكد من إرسال فواتير البيع إلى الزبائن وإخراج البضاعة المباعة من المخازن.
- تطابق الفاتورة مع طلب الزبون، مذكرة البيع ومذكرة الإخراج.
- يقوم المدقق بأخذ عينة إحصائية مدروسة لحساب 411 والتي تقابلها حسابات المبيعات، ويعد مصادقات للزبائن عن أرصدة حساباتهم لدى المؤسسة على أن ترسل هذه الردود إلى مكتبه مباشرة.
- تفحص مختلف المستندات السابقة الذكر من حيث المبالغ، التواريخ، التوقيعات، العمليات الحسابية والسعر المذكور على الفاتورة ومقارنته مع قائمة الأسعار في المؤسسة.
- إجراء تقابل بين:
  - صور فواتير البيع مع طلبات الزبائن.
  - صور فواتير البيع مع سجل إخراجات المخازن للتأكد من خروج البضاعة فعلا.
  - صور فواتير البيع مع يومية المبيعات الآجلة.
- تدقيق مبيعات آخر السنة للتأكد من عدم أخذها في الحسابات عند إحتساب بضاعة آخر مدة.
- إذا كانت هناك فواتير ملغاة، يجب أن تكون موقعة من طرف مسؤول ويحتفظ بها هي وصورها.
- قد يرغب أصحاب المؤسسة في عدم تسجيل بعض فواتير البيع أي حدثت في أخر السنة، أو العكس تسجيل فواتير تعود إلى الدورة التالية بقصد التلاعب في الأرباح، كذلك على المفتش تدقيق تواريخ الفواتير وتواريخ تسجيلها في الدفاتر (مبدأ استقلالية الدورات).
- التأكد من عدم تسجيل فواتير عدة مرات أو تسجيل فواتير وهمية أو عدم تسجيل بعض الفواتير على الإطلاق

- مراجعة العمليات الحسابية على الفواتير، التأكد من الحسم، الخصم، صحة نقل المبالغ من الفاتورة إلى يومية المبيعات بالإضافة إلى مراجعة اليومية أفقيا وعموديا، الترحيل من صفحة إلى أخرى و التوحيد في اليومية العامة والترحيل إلى دفتر الأستاذ.
- دراسة المعادلة: بضائع أول مدة + المشتريات = تكلفة البضاعة المباعة + بضاعة أخر مدة.
- دراسة النسب بين نفقات البيع والمبيعات (رقم الأعمال).
- دراسة تطور حساب المبيعات مع حساب الزبائن وأوراق القبض.
- يقوم المدقق بالتأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمبيعات قد تم إرسال بضاعتها في أواخر السنة المالية، كما أدرجت في قوائم الجرد، وسجلت قي دفتر يومية المبيعات ورحلت لحساب المدينين، وفي حالة عدم إخراجها لابد عليه من معرفة سبب ذلك باستفسارات تقوم الإدارة بالإجابة عليها.
- التأكد من الفواتير البيع وبأنها مرتبطة بعمليات بيع البضائع والمواد وليس بعنصر آخر، كما يقوم بالتأكد من السلامة القانونية والموضوعية للفواتير والقيام بحساب المجاميع للتأكد من الحساب.
- التأكد من التسلسل الرقمي لفواتير البيع، وفحص الفواتير الملغات، والتأكد من مردودات المبيعات أنه تم انجاز مذكرة إرجاع البضاعة والتسجيل المحاسبي لها.
- التأكد من التسجيل المحاسبي لقيود البيع والتحقق من مبلغ الضريبة TVA، التخفيضات التجارية والمالية، كما يتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

كما يتم فحص مردودات المبيعات من خلال ما يلي:

يجب على المدقق أن يتأكد من إصدار إشعار تخصم بموجبه قيمة البضاعة المردودة إلى المخازن.

- إذا كانت عملية الرد تتكرر كثيرا فيجب أن تكون هناك يومية خاصة بمردودات المبيعات.
- فحص البضاعة المردودة من طرف فنيين و التأكد من صحة أسباب الرد.
- تقوم دائرة المحاسبة والمالية فور تسليمها الإشعار (إشعار الخصم) ومذكرة الرد بتسجيل العملية.
- يجب أن تكون إشعارات الخصم متسلسلة الأرقام ومعتمدة من قبل مسؤول (رئيس قسم المبيعات).
- تدقيق إشعارات الخصم ومذكرات الرد من حيث المبالغ، التواريخ، التوقيعات وتاريخ التسجيل في الدفاتر.
- مقابلة ما سجل في هذه المستندات مع يومية مردودات المبيعات.
- مقابلة بعض إشعارات الخصم مع ما سجل قي سجلات المخازن للتأكد من دخول البضاعة فعلا إلى المخازن.
- مقابلة إشعار الخصم مع فاتورة المبيعات للتأكد من مطابقة الأسعار.

- يجب العناية الخاصة بمردودات مبيعات آخر الدورة وذلك للتأكد من أنها أخذت بعين الإعتبار في الجرد.
- يجب الإهتمام بالمردودات المسجلة في بداية السنة التالية للسنة موضوع التدقيق، فقد يعمد إلى تسجيل مبيعات وهمية خلال الدورة ثم تسحل في بداية السنة التالية كمردودات.
- مطابقة البيانات الواردة في إشعار الخصم مع ما ورد في الفاتورة الأصلية.

حـ/ 72 الإنتاج المخّزن أو المسحوب من التخزين

يقتصر استعمال الحساب 72 على تسجيل متغيرات الإنتاج المخزون، فمتغيرات مخازن المؤن والسلع، تقيد هي الأخرى في الحسابات 603متغيرات المخازن (المؤن والسلع)، تقيد متغيرات المخزونات في هذه الحسابات، في أطار جرد متناوب، وتقتطع من قيمة المنتوج المخزون لأول المدة، وتقرض من قيمة المنتوج المخزون النهائية.

ويمثل رصيد الحساب 72 المتغير الشامل للمنتوج المخزون (الرصيد الدائن) أو المنتوج المعروض للبيع (الرصيد المدين) وهذا ما بين أول وآخر القترة.

حـ/ 723 تغّير المخزونات الجارية

يسجل فيه تكلفة المنتجات الجاري انجازها، بين رصيد أول مدة ورصيد آخر مدة.

حـ/ 724 تغيّر المخزونات من المنتجات

يسجل فيه تكلفة المنتجات التي تتحصل عليها المؤسسة من الورشات.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية (مذكرات الإدخال والإخراج للمنتجات الجاري إنتاجها والتامة من والى الورشات) صحتها القانونية ومن حيث الموضوع وبأنها مرتبطة بها وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 73 إنتاج القيم الثابتة

يسجل هذا الحساب في طرفه الدائن، تكلفة إنتاج عناصر الأصل المادي وعناصر الأصل المعنوي، التي أنتجتها المؤسسة.

حـ/ 731 الإنتاج المثبت للأصول غير المادية

يسجل فيه تكلفة القيم الثابتة المعنوية التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة أو التي لم يكتمل انجازها في نهاية الدورة.

حـ/ 732 الإنتاج المثبت للأصول المادية

يسجل فيه تكلفة القيم الثابتة المادية التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة أو التي لم يكتمل انجازها في نهاية الدورة.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- المشاهدة العينية من خلال الذهاب الى الميدان والتأكد من نسبة التقدم في الانجاز، والاطلاع على الوثائق الثبوتية (تكلفة عناصر الأصل المادي وعناصر الأصل المعنوي التي أنتجتها المؤسسة) والتأكد من صحتها القانونية ومن حيث الموضوع وبأنها مرتبطة بها وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للمصارف حسب طبيعتها وللحساب المعني لها والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 74 إعانات الإستغلال

يقيد في هذا الحساب مبلغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصلت عليها المؤسسة.

ويضم الحسابات الفرعية التالية:

حـ/ 741 إعانة التوازن

يسجل فيه الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل تغطية الخسائر التي تتحملها.

حـ/ 748 إعانات الإستغلال الأخرى

يسجل فيه الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة لتشجيعها مثلا على زيادة الإنتاج.

يتم فحص هذا الحساب عند فحص حـ/441 والحسابات المرتبطة به ويمكن للمدقق إتباع الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية التي تثبت الإعانة وبأنها مرتبطة بإعانات الاستغلال، الاستثمار، إعانة التوازن وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لها مع التأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 75 المنتجات العملياتية الأخرى

يسجل فيه مختلف العوائد التي تحققها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاطها العادي الذي قامت من أجله.

حـ/ 751 الأتاوى عن الامتيازات والبراءات والتراخيص والبرمجيات والقيم المماثلة

يسجل فيه قيمة العوائد التي تحصلها المؤسسة من عند الغير، نتيجة استغلالها للقيم الثابتة خاصة غير الملموسة التابعة للمؤسسة.

حـ/ 752 فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية

يسجل فيه قيمة العوائد التي تحققها المؤسسة عندما تتنازل عن أحد قيمها الثابتة المادية.

حـ/ 753 أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير

الأجور التي تحصلها المؤسسة بعنوان وظائفها الإدارية (قائم بالأعمال، مسير..الخ) لدى هيآت أخرى من نفس المجموعة التي تنتمي إليها.

حـ/ 754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية

يسجل فيه قسط الإعانات التي تتحصل عليها المؤسسة وذل في نهاية كل دورة حتى يتم إدخالها إلى جدول حسابات النتائج.

حـ/ 755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة

يسجل في هذا الحساب حصة ناتج العمليات المشتركة (عقد شركة المحاصة) خارج النشاط الذي قامت من أجله.

حـ/ 756 المدخولات عن الديون الدائنة المعدومة

يسجل فيه قيمة الديون المعدومة التي قامت المؤسسة بتحصيلها.

حـ/ 757 منتجات استثنائية عن عمليات التسيير

يسجل فيه قيمة الإيرادات غير المتوقعة.

حـ/ 758 منتجات التسيير الجاري الأخرى

يسجل فيه عوائد التسيير غير مذكورة في الحسابات السالفة الذكر، (مثل عائدات المباني غير المخصصة للنشاطات المهنية، العقوبات التبرعات المسموح بها...الخ)

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية (كالعوائد المتحصل عليها نتيجة استغلالهم للقيم الثابتة، فوائض القيمة الناتج عند تحويل أصول مادية غير مالية، إيرادات استثنائية) صحتها القانونية ومن حيث الموضوع وبأنها مرتبطة بها وليس بعنصر آخر.

- بالنسبة لحساب 754 أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية لابد من التأكد من قسط الإعانة الذي تحصلت عليه المؤسسة من أجل إدخاله في جدول حسابات النتائج (تم التطرق له في حـ/131 وحـ/132)
- بالنسبة لحساب 756 المدخولات عن الديون الدائنة المعدومة لابد من التأكد من مبلغ الديون المعدومة والتسجيل المحاسبي لها.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للمصارف حسب طبيعتها وللحساب المعني لها والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 76 المنتجات المالية

يضم الحسابات الفرعية التالية:

حـ/ 761 منتجات المساهمات

يسجل فيه قيمة العوائد التي تحققها المؤسسة من مشاركتها في مؤسسات أخرى عن طريق شرائها للأسهم.

حـ/ 762 عائدات الأصول المالية

يسجل فيه قيمة العوائد التي تحققها من الأصول المالية من أسهم وسندات الموظفة في جهات أو مؤسسات أخرى.

حـ/ 765 فارق التقييم عن الأصول المالية – فوائض القيمة

يسجل فيه قيمة فارق إعادة التقييم للأصول المالية في نهاية الدورة بين قيمتها الاسمية وقيمتها العادلة بحيث هذه الأخيرة أكبر من القيمة الاسمية.

حـ/ 766 أرباح الصرف

يسجل فيه قيمة الأرباح التي تحققها المؤسسة عن تغير في أسعار الصرف الآجلة.

حـ/ 767 الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية

يسجل فيه فائض القيمة الناتج عن بيع الأصول المالية.

حـ/ 768 المنتجات المالية الأخرى

الإيرادات المالية التي لم تدرج في الحسابات السابقة.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية (كأرباح تغير سعر الصرف،قيمة فارق إعادة التقييم للأصول المالية..الخ) صحتها القانونية ومن حيث الموضوع وبأنها مرتبطة بها وليس بعنصر آخر.

- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للمصارف حسب طبيعتها وللحساب المعني لها والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 77 العناصر غير العادية – الايرادات

لا يستعمل الحساب 77 إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية غير مرتبطة بنشاط المؤسسة، وتبرز ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب تقييد طبيعة ومبلغ كل عنصر استثنائي في الكشوف المالية، على حدة.

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية (أحداث غير عادية غير مرتبطة بنشاط المؤسسة تكلفة عناصر الأصل المادي وعناصر) صحتها القانونية ومن حيث الموضوع وبأنها مرتبطة بها وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للمصارف حسب طبيعتها وللحساب المعني لها والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

حـ/ 78 إسترجاعات خسائر القيمة والتموينات

يقيد في الجانب الدائن لهذه الحسابات من خلال القيد في الجانب المدين القيمة والمؤونات المعنية، عند التموين حيث يكون تراجع القيمة المسبق بدون جدوى

ويضم الحسابات الفرعية التالية:

حـ/ 781 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و التموينات – الأصول غير الجارية

حـ/ 785 إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و التموينات – الأصول الجارية

حـ/ 786 الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم و التموينات

يتطلب فحص هذا الحساب إتباع المدقق الإجراءات التالية:

- التأكد من الوثائق الثبوتية (قيمة استرجاع خسائر القيمة) صحتها القانونية ومن حيث الموضوع وبأنها مرتبطة بها وليس بعنصر آخر.
- التأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح للمصارف حسب طبيعتها وللحساب المعني لها والتأكد من ظهورها في اليومية والترحيل الصحيح لها إلي دفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.
- التأكد من الترحيل لميزان المراجعة بعد الجرد.
- التأكد من ظهورها في القوائم المالية ودفتر الجرد.

3- مراحل فحص الحسابات

3-1- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية

التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعفي المدقق من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية، له قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

تنجز المرحلة الأخيرة من مراحل المدققة هي الأخرى في عدة خطوات،فبعد التقييم النهائي لنظام في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف. وتجدر الملاحظة إلى أنه:

- في حالة جودة الرقابة الداخلية يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كاف ولا بج من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها جون فحصها فحصا فعليا ؟ يكتفي المراقب في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من:

عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخاله في العمليات الختامية التي يصعب على نظام المراقبة الداخلية اكتشافها. فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ. يتضمن البرنامج الأدنى القيام بتدقيق تحليلية (Audit analytique)، كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى. وكذا القيام باختبارات السريانية (Tests de validation) عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المدقق مباشرة ودون وساطة للمتعاميلن مع المؤسسة. وعن طريق المشاهدة المادية في الميدان كذلك.

أما في حالة ضعف نظام المراقبة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات. وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية، فإن على المراقب:

- تدعيم الاختبارت التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام.
- إضافة اختبارت متممة للاختبارات السابقة.

ومهما يكن على المدقق أن يتأكد دائما أنه قام بمراقبة كافية لتحديد رأيه، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات والاكتفاء فقط بما له تأثير على الوثائق المالية.

تنتهي عملية المدققة، كما هو موضح في الشكل (4.3)، بقيام المدقق بـ:

. إعادة النظر في اختبارات المؤسسة المدققة من حيث مبادئ المحاسبة.

. التأكد من عدم وجود أحداث وقعت ما بعد الميزانية الختامية.

الشكل 4.3 – المرحلة الثالثة – فحص الحسابات

تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخل

1- نقاط قوة النظام:

- برنامج أدنى لفحص الحسابات (اختبارات السريانية، المدققة التحليلية)

2- نقاط ضعف النظام:

- تعديل البرنامج (اختبارات إضافية: تدعيم برنامج فحص الحسابات)

3- إنهاء عملية المدققة:

- إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية

3-2- فحص الحسابات

لقد تم التطرق الى كيفية فحص الحسابات سابقاً

3-3- التأكد من مدى تطبيق وثبات تطبيق المبادئ المحاسبة

يقوم المدقق بالاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة، ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وفي حالة تغيير سياسة محاسبية معينة لابد على المؤسسة تبيين أسباب التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية في الملحق الخاص بالقوائم المالية، ويقوم المدقق بتبيين ذلك كذلك في تقريره.

3-4- فحص الأحداث ما بعد الميزانية

على المدقق فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للتدقيق، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل المؤسسة. ولقد نص معيار التدقيق الجزائري رقم 560 الأحداث اللاحقة حول هذه المرحلة كما يلي

مجال التطبيق

1- يتطرق هذا المعيار الي التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية

الأحداث اللاحقة

2- قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة

يدل تاريخ تقرير المدقق، قارنه، على أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعيين من الأحداث:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت لعد تاريخ إقفال الحسابات.

الأحداث اللاحق هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص دوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك

تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافقة لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن تكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية.

تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة.

تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، ان وجد، لأطراف خارجية

3-5- فحص كيفية تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية

يقوم المدقق بالتأكد من كيفية تجميع الحسابات الفرعية مع الحسابات الرئيسية وكيفية القيام بحساب النتيجة، كما يقوم بمراجعة ميزان المراجعة بعد الجرد والتأكد من كيفية نقل الحسابات والمبالغ منه إلى القوائم المالية، كما يقوم بالتأكد من الحساب والمجاميع وأن القوائم المالية أعدت على أساس وثائق وجداول سبقتها.

3-6- إعادة نظر في أوراق العمل

يقوم المدقق بمراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة. والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمدقق ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.

مسلك المدقق العام

الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

1- أشغال أولية: التعرف على الوثائق الخارجية

2- اتصالات أولى مع المؤسسة: التعرف على الوثائق الداخلية، حوار، زيارات ميدانية...تحديد المقاييس، إعادة نظر في برنامج التدخل.

فحص وتقييم الإجراءات:

3- جمع الإجراءات: استعمال خرائط التتابع، كتابة ملخصات إجراءات، ملخص إجراءات الأدلة الكبيرة الحجم

4- اختبارت التطابق (الفهم): تتبع بعض العمليات للتأكد من وجود ومن حقيقة النظام

5- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط القوة للنظام نقاط ضعف (التصور)

6- اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من أن نقاط مطبقة

7- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية: نقاط قوة النظام، ضعف التطبيق وضعف التصور:

ضعف النظام ككل وجود حلول عدم وجود حلول

فحص الحسابات:

8- تحديد آثار تقييم نظام المراقبة الداخلية: تخفيف البرنامج، تدعيم البرنامج (اختبارات إضافية) رفض المصادقة

9- اختبارات السريانية والتطابق: حسب الحالة وبصفة مكملة أحيانا

- اختبارات التطابق (إعادة نظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)
- اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية
- اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية
- اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية

10- إنهاء عملية المدققة – التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة

- فحص الأحداث ما بعد الميزانية
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية
- إعادة نظر في أوراق العمل – إصدار الرأي

خلاصة

تعتبر مرحلة فحص الحسابات من المراحل المهمة في منهج عمل المدقق، فلا يمكن للمدقق إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة دون الفحص والتحقق المباشر من حساباتها، حيث يرتكز عمل المدقق في هذه المرحلة على استعمال العينة الإحصائية المدروسة نظرا لعدم إمكانيته فحص جميع العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة، كما أن استخدام وسائل فحص الحسابات يختلف من مدقق إلى أخر ويعود ذلك إلى التقدير الشخصي للمدقق حسب ظروف وحالة المؤسسة، خبراته ومهاراته في الميدان.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- ما هي أحسن وسيلة لفحص حسابات المؤسسة؟

2- هل يتم استعمال وسائل فحص الحسابات من قبل المدققين بنفس الطريقة؟ لماذا؟

3- هل يمكن الاستغناء عن فحص حسابات المؤسسة إذا اشتمل تقييم نظام الرقابة الداخلية على نقاط قوة فقط؟ لماذا؟

4- على أي أساس يتم اختيار الحسابات محل الفحص؟

5- هل يتم فحص جميع العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة؟ لماذا؟

6- من الذي يقوم بفحص حسابات المؤسسة؟

دراسة حالات

الحالة الأولى

من خلال عملية التدقيق المحاسبي التي قام بها مدقق الحسابات "عماد" لشركة استراد وتصدير قمنا باستخراج العناصر التالية:

تقييم نظام الرقابة الداخلية: قام بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الخطوات المعهودة حيث اكتشف ما يلي:

بالنسبة لوظيفة الشراء فعند تقديم أمر الشراء لا تسلم نسخة إلى قسم الاستلام والمحاسبة كما أنّه ليس هناك تحديد واضح لبعض المهام وكذلك تضارب في بعض التعليمات المقدمة. أمّا بالنسبة لوظيفة المبيعات فوجد فصل بين المهام وتميزه بنقاط قوة بشكل كبير.

فحص الحسابات: بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية قام مدقق الحسابات بالفحص المباشر للحسابات بالاعتماد على العينة الإحصائية، حيث تم أخذ بعض الحسابات التي فحصها كما يلي:

حـ/21801 معدات نقل: تملك المؤسسة شاحنتين، حيث قام مدقق الحسابات بالتحقق من التسجيل المحاسبي لها عن طريق مقارنة عقود الشراء بالقيود المحاسبية.

حـ/ 30 البضاعة: قام باستعمال المصادقات المباشرة لعينة من حسابات الموردين.

حـ/ 41 الزبائن: قام بالتأكد من التسجيل المحاسبي لعمليات البيع لعينة من حسابات الزبائن والترحيل السليم لها.

حـ/ 10 الأموال الجماعية: قام مدقق الحسابات بمقارنة التسجيل المحاسبي لهذا الحساب مع العقد التأسيسي للشركة.

بعد الانتهاء من مرحلة فحص الحسابات قام مدقق الحسابات بمراجعة أوراق عمله من أجل كتابة تقرير الاتصال والتقرير العام.

المطلوب: من خلال ما سبق:

1. ما هي المهام التي لابد أن تكون منفصلة في قسم المبيعات؟
2. في ماذا تفيد مدقق الحسابات نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
3. هل الإجراءات التي استعملها مدقق الحسابات كافية لفحص الحسابات؟ ما هي اقتراحاتك بالنسبة لكل حساب؟
4. كيف يتم فحص حساب الصندوق والحساب البنكي؟
5. هل مراحل فحص الحسابات كافية؟ ما هي اقتراحاتك؟
6. ما هو توقيت تقديم تقرير الاتصال؟ لمن يقدم؟ وما هو محتواه؟

الحالة الثانية

من خلال عملية التدقيق المحاسبي التي قام بها مدقق الحسابات "كمال" لشركة مواد البناء قمنا باستخراج العناصر التالية:

تقييم نظام الرقابة الداخلية: قام بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الخطوات المعهودة حيث اكتشف ما يلي:

بالنسبة لوظيفة الموارد البشرية الشخص الذي يقوم بإعداد كشف الأجور هو نفسه من يقوم بإعداد مذكرات دخول وخرج العمال. أمّا بالنسبة لوظيفة الشراء فوجد فصل بين المهام وتميزها بنقاط قوة بشكل كبير.

فحص الحسابات: بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية قام مدقق الحسابات بالفحص المباشر للحسابات بالاعتماد على العينة الإحصائية، حيث تم أخذ بعض الحسابات التي فحصها كما يلي:

حـ/ 30 البضاعة: قام بالتأكد من التسجيل المحاسبي الصحيح لعمليات الشراء.

حـ/ 53 الصندوق: قام بالتأكد من رصيد حساب الصندوق وظهوره في القوائم المالية.

بعد الانتهاء من مرحلة فحص الحسابات قام مدقق الحسابات بمراجعة أوراق عمله من أجل كتابة تقرير الاتصال والتقرير العام.

المطلوب: من خلال ما سبق:

1. ما هي المهام التي لابد أن تكون منفصلة في قسم الموارد البشرية؟
2. في ماذا تفيد مدقق الحسابات نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
3. هل الإجراءات التي استعملها مدقق الحسابات كافية لفحص الحسابات؟
4. ما هي اقتراحاتك بالنسبة لكل حساب؟
5. هل مراحل فحص الحسابات كافية؟
6. ما هي اقتراحاتك؟
7. ما هو توقيت تقديم تقرير الاتصال؟ لمن يقدم؟ وما هو محتواه؟

أجوبة الأسئلة للمناقشة

1- أحسن وسيلة لفحص حسابات المؤسسة

ليس هناك أحسن وسيلة لفحص حسابات المؤسسة، فأهمية وسائل فحص الحسابات ترجع أساساً إلى نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية وتختلف باختلاف كل حساب وحسب حالة كل مؤسسة، كما أن تقدير المدقق، خبرته ومعاينته لحالة حسابات المؤسسة وطبيعة العمليات المالية التي قامت بها تؤدي به إلى اختيار وسائل والتركيز عليها دون غيرها، فقد يقوم المدقق مثلا بالمشاهدة العينية والقيام بعمليات الجرد بنفسه لعينة من مخزونات المؤسسة بالإضافة إلى وسائل أخرى (المراجعة المستندية، المراجعة المحاسبية..الخ) إذا وجد نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية لقسم المخزونات، وقد يكتفي بمعاينة عمليات الجرد التي تقوم بها المؤسسة فقط والقيام بالوسائل الأخرى إذا وجد نقاط قوة بشكل كبير في نظام الرقابة الداخلية لقسم المخزونات

2- هل يتم استعمال وسائل فحص الحسابات من قبل المدققين بنفس الطريقة؟ لماذا؟

لا يتم استعمال وسائل فحص الحسابات من قبل المدققين بنفس الطريقة، فاختيار وسيلة معينة دون الأخرى وترتيب اختيار الوسائل (كبدء المدقق بأخذ عينة من حسابات الزبائن والقيام باستعمال وسيلة المصادقات المباشرة قبل القيام بالمراجعة المستندية والمحاسبية مثلا)، وكيفية تنفيذ وممارسة كل وسيلة (أسس اختيار العينية الإحصائية، قد تكون على أساس المبالغ، أو على أساس نوع الزبائن، تاريخ الاستحقاق بالإضافة إلى النسبة المقدرة الخاضعة للفحص قد تكون 20%، 30%، 50%...الخ)، كل هذا يعود إلى تقدير المدقق، خبرته ومعاينته لحالة حسابات المؤسسة وطبيعة العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة، إلا أن هذه الاختلافات لا تكون كبيرة ولا تؤثر على نتائج عملية التدقيق.

3- إمكانية الاستغناء عن فحص حسابات المؤسسة إذا اشتمل تقييم نظام الرقابة الداخلية على نقاط قوة فقط مع التعليل

لا يمكن الاستغناء عن فحص حسابات المؤسسة حتى وان اشتمل تقييم نظام الرقابة الداخلية على نقاط قوة فقط، فرأي المدقق يكون حول شرعية وصدق حسابات المؤسسة، فلا يمكن له القيام بذلك دون المعاينة والفحص المباشر لحسابات المؤسسة، كما أنه هناك بعض الأخطاء، الغش والتصرفات غير القانونية لا يكتشفها

نظام الرقابة الداخلية كالموازنة الشكلية لميزانية المؤسسة، أخطاء في الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ومن ميزان المراجعة بعد الجرد إلى الميزانية، خطأ في التسجيلات اليومية، قلب الأرقام، إضافة أرقام...الخ

4- أساس يتم اختيار الحسابات محل الفحص؟

على أساس عدة اعتبارات أهمها:

- نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية المرتبط بحسابات معينة.
- حجم العمليات المالية المرتبطة بحساب معين.
- أهمية الحساب بالنسبة للمؤسسة

5- إمكانية فحص جميع العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة مع التعليل

لا يمكن فحص جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة لأنها على مدار السنة المالية تقوم بالعديد من العمليات المالية والتي قد تعد بالآلاف فلا يمكن له القيام بفحصها كلها، فلا الوقت ولا الجهد (فرقة التدقيق) كاف للقيام بذلك، وإذا تم ذلك يكلف المؤسسة مبالغ طائلة لدفع أتعاب عدة مدققين للقيام بهذا العمل الضخم، فاستعمال العينة الإحصائية المعبرة عن مجتمع الدراسة كفيل عن فحص كل الحسابات وهو ما يعبر عن رشادة المدقق والمؤسسة في استغلال الموارد.

6- الأشخاص الذين يقومون بفحص حسابات المؤسسة.

فرقة التدقيق هي من تقوم بفحص حسابات المؤسسة، حيث توزع المهام عليهم من رئيس الفرقة (مدير المكتب الحاصل على الاعتماد) إلى المدققين ومساعدي المدقق، المدققين المترصين..الخ، فعملية القيام بفحص حسابات المؤسسة يكون حسب برنامج التدقيق الذي أعده المدقق، فقد توكل مهام فحص فحص الحسابات المهمة (كحساب الزبائن وكيفية اختيار العينة الاحصائية، واختيار وسائل الفحص المصادقات وغيرها) إلى رئيس فرقة التدقيق أو المدقق الرئيسي، أما القيام بعملية المشاهدة العينية لعمليات الجرد فقد تقدم إلى مساعد المدقق مثلا.

حل الحالة الثانية

1.المهام التي لابد أن تكون منفصلة في قسم المبيعات

مهمة استلام الطلبيات، مهمة اعداد الفاتورة، مهمة التسليم، مهمة القبض، مهمة التسجيل

2.تفيد مدقق الحسابات نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في:

تعديل خطة التدقيق انطلاقا من نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم بتوسيع عمليات فحص الحسابات في الجوانب التي فيها نقاط ضعف بكثرة وتقليلها في الجوانب التي فيها نقاط قوة

3.هل الإجراءات التي استعملها مدقق الحسابات كافية لفحص الحسابات ؟: لا ليست كافية

4.اقتراحاتك بالنسبة لكل حساب:

حـ/21801 معدات نقل: التأكد من العمليات الملحقة بالشراء والقياس الصحيح لها، التأكد من التسجيل الصحيح للاهتلاك، الترحيل السليم لعملية الشراء وظهورها في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.

حـ/ 30 البضاعة: نظراً لوجود نقاط ضعف بكثرة في وظيفة الشراء لابد على المدقق التأكد من سلامة عمليات الجرد التي تقوم بها المؤسسة من خلال المعاينة المباشرة لها، أخذ عينة من البضاعة والقيام بعمليات الجرد، التأكد من الوثائق الثبوتية لعمليات الشراء والتسجيل الصحيح لها الترحيل السليم لعملية الشراء وظهورها في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية مع التوسيع في حجم العينة الإحصائية.

حـ/ 41 الزبائن: نظراً لوجود نقاط قوة بكثرة في وظيفة المبيعات على المدقق التقليل من اختباراته من خلال قيامه بعملية المراجعة القياسية والمصادقات المباشرة، التأكد من ظهورها في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.

حـ/ 10 الأموال الجماعية: التأكد من الترحيل السليم لها ومن ظهورها الصحيح في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.

5.كيفية فحص حساب الصندوق والحساب البنكي:

ح/الصندوق: القيام بعملية المشاهدة العينية للصندوق من خلال العد لما هو موجود فيه، التأكد من الترحيل السليم له ومن ظهوره الصحيح في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.

ح/البنك: التأكد من صحة عمليات المقاربة البنكية التي تقوم بها الشركة، أخذ عينة احصائية (حسب الحسابات والزمن) والقيام بعملية المقاربة البنكية انطلاقا من نتائج عمليات المقاربة التي تقوم بها المؤسسة والتأكد من الترحيل السليم له ومن ظهوره الصحيح في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.

حل الحالة الثانية

1.المهام التي لابد أن تكون منفصلة في قسم الموارد البشرية:

مهمة إعداد بطاقات دخول وخروج العمال، مهمة إعداد كشف الأجور، مهمة الدفع، مهمة التسجيل

2.تفيد مدقق الحسابات نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في:

تعديل خطة التدقيق وفق نقاط القوة والضعف المكتشفة وتحديد حجم العينة الاحصائية ووسائل فحص الحسابات الممكن استعمالها.

3.هل الإجراءات التي استعملها مدقق الحسابات كافية لفحص الحسابات؟ لا

4.اقتراحاتك بالنسبة لكل حساب؟

حـ/ 30 البضاعة: لابد على المدقق التأكد من سلامة عمليات الجرد التي تقوم بها المؤسسة من خلال المعاينة المباشرة لها، أخذ عينة من البضاعة والقيام بعمليات الجرد، التأكد من الوثائق الثبوتية لعمليات الشراء والتسجيل الصحيح لها الترحيل السليم لعملية الشراء وظهورها في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية مع التوسيع في حجم العينة الاحصائية.

حـ/ 53 الصندوق: القيام بعملية المشاهدة العينية للصندوق من خلال العد لما هو موجود فيه، التأكد من الترحيل السليم له ومن ظهوره الصحيح في القوائم المالية والدفاتر المحاسبية.

5.هل مراحل فحص الحسابات كافية؟ لا

6.اقتراحاتك:

كان يجب على المدقق القيام بفحص الحسابات وفق مراحلها والمتمثلة في:

- تحديد آثار تقييم ن ر د وتعديل خطة التدقيق – فحص الحسابات انطلاقاً من نقاط القوة ونقاط الضعف المكتشفة والبرنامج المعدل – التأكد من مدى الالتزام بالإطار النظري – فحص الأحداث ما بعد الميزانية – فحص كيفية تقديم القوائم المالية – إعادة النظر في أوراق العمل.

7.توقيت تقديم تقرير الاتصال: عند عقد اجتماع مجلس الإدارة للمصادقة على الحسابات السنوية.

- **يقدم:** لمجلس الإدارة.
- **محتواه:** التذكير بتاريخ تعيينه، مهامه، المراحل التي اتبعها، مسؤولياته، الإجراءات المطبقة (الطرق والتقنيات المستعملة ووسائل الإثبات المعمول بها)، نقاط الضعف المكتشفة، الملاحظات والتحفظات المكتشفة، المشاكل والعراقيل التي صادفته عند قيامه بمهامه.

هوامش الفصل

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 –، ص: 236.

[2] و حسب الوصية رقم 6 من الإجراءات الدنيا الخاصة بمراجعة الحسابات المأخوذة من المقرر رقم 94 / SPM/ 103 المؤرخ في 02 / 02 / 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات

[3] رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام الحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر 2011، ص: 95.

[4] رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **مرجع سابق**، ص: 152

[5]Benoît Pigé, **Audit et Contrôle Interne**, édition LITEC, 1997 , P: 139

[6] عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، دار جيطلي، 2013، ص: 82.

الفصل السابع:

التقـــريـــــــر

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ معرفة المقصود بالتقرير مع تبيين أهميته وأهدافه.
- ✓ تبيين أهم التقارير التي يقوم المدقق بإعدادها.
- ✓ معرفة كيفية كتابة كل تقرير والجهات التي يسلم إليها.

تمهيد

إن الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي هو فحص البيانات المحاسبية للشركة وغيرها من الأدلة بما يتيح للمدقق إبداء رأيه عن ملاءمتها، وبالتالي تحديد مدى نجاح الإدارة في تمثيلها للأملاك، أو مدى نصوص الإدارة بالوكالة الممنوحة لها نيابة عن ملاك المشروع.

ويعبر المدقق عن رأيه المهني في تقرير التدقيق، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المدقق بالعمل، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية.

تعتمد قيمة تقرير المدقق علي مدى إتباع المدقق لمعايير التدقيق والتشريعات الحالية والمعمول بها تلزم محافظي الحسابات في أغلب الحالات تقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجع و مقبول، وذلك حسب المهمة الموكلة إليه سواء تقرير عام أو تقرير خاص (مهمة خاصة).

عرض مكتوب لمجموعة من الحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة ما، يتضمن تحليلاً منطقياً واقتراحات وتوجيهات تتمشى مع نتائج التحليل وعلى ذلك فإنه يجب اتباع أسلوب في كتابة التقارير يهدف إلى أن يكون التقرير واضحاً، يسهل فهمه واستيعابه، موجزاً بما يكفي لخدمة الغرض منه، يغطي كافة جوانب الموضوع، يحتوي على معلومات دقيقة وصحيحة.

حسب القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وحسب القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، يلزم محافظ الحسابات بتقديم نتائج عمله في شكل تقارير حسب الترتيب التالي:

- تقرير الاتصال لمجلس الإدارة
- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية.
- التقارير الخاصة.

1- تقرير الاتصال لمجلس الإدارة

نصت المادة رقم 715 مكرر12 من القانون التجاري: يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين[1].

حضور محافظ الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة يسمح له بتقديم تقرير حول الاجتهادات المبذولة وكذا إبراز النقائص الملحوظة والتعديلات التي تطرأ على الوثائق المحاسبية قبل عرضها على المساهمين.

حتى وان كان هذا النوع من التقرير لم يتم تحديده من طرف القانون، تعطى الأولوية للشكل الكتابي أكثر مما تعطى للشكل الشفهي وهذا من أجل الاحتفاظ بأثر خالص بإجراءاته

يغطي تقرير الاتصال مجموعة من الأبعاد أهمها:

- الإجراءات المطبقة، الطرق والتقنيات المستعملة والوسائل المعمول بها عند قيام محافظ الحسابات بمهامه.
- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية المكتشفة
- ملاحظات حول الحسابات وعناصر القوائم المالية والعناصر التي تحتاج إلى تغيرات
- الملاحظات طرق التقييم المستعملة وعرض القوائم المالية
- التلاعبات والغلطات المكتشفة
- المشاكل والعراقيل التي صادفها عند تنفيذه لمهامه
- النتائج المستخلصة من الملاحظات المشار إليها أعلاه وأثرها على النتيجة

لا يجوز لمحافظ الحسابات أن يخفى التلاعبات والغلطات الملاحظة في التقرير العام، بحجة أن مجلس الإدارة أو المراقبة قد أنذر عدة مرات

1-معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات[2].

2.1 – يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر كما ينبغي

3.1 – يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بجمل الحسابات السنوية.

4.1 – حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

5.1 – يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم –11 07 ا اؤرخ في 25نوفمبر سنة2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به

6.1 – تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل. ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرُّف على القوائم المالية المدققة.

7.1 – لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة بالنسبة لكل قسم كما نص عليه القانون رقم07–11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

8.1 – يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية اسم وعنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.

– عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين:

–الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.

–الجزء الثاني التدقيقات والمعلومات الخاصة

– التقرير العام للتعبير عن الرأي

1.1.1– مقدمة:

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات ب:

–التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه

–التعريف بالكيان المعني

–ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية

–الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان

–التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية

– التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية

– تحديد إذا إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

2.1. 1 – الرأي حول القوائم المالية:

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

– يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا ا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية

– يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يكن أن يكون حسب الحالة:

– رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنّها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها.

يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

– رأي بتحفظ (أو بتحفظات) :

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنّها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.

– رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية وأنّه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

3.1.1 – فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه

وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية. يُلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

القسم الثاني

2- المراجعات والمعلومات الخاصة

1.2.1 - يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاث المنفصلة: الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية. المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

2.2.1 - يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعون (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

3.2.1 - إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

4.2.1 - يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين.

في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

الفصل الثاني

معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

1.2 - يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 الى 36من القانون رقم 07-11المؤرخ في 25نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبية المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

2.2 - تطبق أحكام المادة 732مكرر 4من القانون التجاري والنقاط 1.2.1.3.4.5.1.6 و1.7 المذكورة أعلاه على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

4.2 - لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عن التقرير العام في جزئه الأول الا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

5.2 – يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية وتقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة[3].

التقارير الخاصة[4]

معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

1.3 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.3 – يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري.

ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

3.3 – تعدّ اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتين:

- رئيس مجلس إدارتها
- رئيسها مديرها العام
- أحد أعضاء مجلس إدارتها
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة
- الأشخاص المعنويون أعضاء مجلس الإدارة
- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

4.3 – يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي تجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.

5.3 – يعدّ التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة في الشركة وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي

يكون موضوعها غير جار ظاهريا بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

6.3 – عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة تحديد الأطراف المرابطة والعمليات المنجزة معها يمكن محافظ الحسابات أيضا أن يطلع

على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

7.3 – إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:

–عدّ الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل

–أسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية:

–طبيعة و موضوع هذه الاتفاقيات

–ظروف إبرام هذه الاتفاقيات لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة والرسومات والعمولات المقدمة، وآجال الدفع الممنوحة والفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة وعند الاقتضاء كل المؤشرات الاخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.

8.3 – يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجها لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للموافقة أو الفصل في تقريره طبقا لا سيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية.

يتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.

لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص بأي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملاءمة الاتفاقيات.

9.3 – يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل والتي لا تزال سارية المفعول وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز

التسيير المؤهل.

إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية.

10.3 – يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص اذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص.

يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين في الشركة ضمن تقريره.

11.3 – عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أولا.

في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية.

الفصل الرابع

معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات

1.4 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات وكذا

محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.4 – يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية

الجهاز المسير للكيان.

ويتضمن هذا الكشف:

–التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية

– التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أنّ المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ويعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لاثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المذكورة أعلاه.

معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

1.5 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.5 – يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.

3.5 – تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة

يعدّ الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

4.5 – عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة

1.6 – طبقا لأحكام المادة 678 (فقرة 6)من القانون التجاري يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات .

2.6 – يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.

3.6 – يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة يعرض العناصر التالية:

–النتيجة قبل الضريبة

–الضريبة على الأرباح

–النتيجة الصافية

–عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس مال الشركة

–النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة

–مساهمات العمال في النتيجة

معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

1.7 – يهدف هذا ا عيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

2.7 –يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

3.7 – عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان

للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

4.7 – يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:

–عنوان التقرير المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلات.

–فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

–خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

1.8 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.8 – يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6من القانون 07–11 المؤرخ في25 نوفمبر سنة2007 والمذكور أعلاه وأحكام المادة 7من المرسوم التنفيذي رقم 156 08–االمؤرخ في 26مايو سنة 2008والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي

3.8 – يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة معين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لا سيما:

1/مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية
- عدم القدرة على الدفع للدائن عند الاستحقاق
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرض أو الدائن
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر

- النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

2/ مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي
- نزاعات اجتماعية خطيرة
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

مؤشرات أخرى:

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا. يمكن للكيان مواجهتها.

4.8 – يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

5.8 – عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإن محافظ الحسابات:

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل

6.8 – يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه لا سيما في أحكام المادة 715مكرر 11من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات بناء على حكمه الخاص شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

7.8 – عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية لا سيما عند تطبيق أحكام المادة 676من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة التي تبتّ بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

1.9 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.9 – يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل % 20 من رأسمال الشركة وفقا لأحكام المادة 619من القانون التجاري كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

3.9 – لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

4.9 – عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الحالة.

يحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.

5.9 – تطبيقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

6.9 – لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

1.10 – يهدف هذا معيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه لاسيما في أحكام المادة (700الفقرة) 3 من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.10 – يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأسمال تشمل على الخصوص:

- مبلغ وأسباب رفع رأسمال المقترح.
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال على الخصوص المعلومات الآتية:

-التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة

-فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.

-خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية رفع رأس المال.

معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

1.11 – يهدف هذا ال عيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

2.11 – يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص:

– أنّ عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى

– احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين

– احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

3.11 – يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال على الخصوص المعلومات الآتية:

– التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.

– فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة.

– خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملاءمة عملية تخفيض رأس المال عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير السبب بالخسائر يتأكد محافظ الحسابات من أنّ هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

5.11 – في حالة سماح الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد الغائها لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

6.11 – في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

1.12 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.12 – إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب يتحقق محافظ الحسابات من أنّ المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة ويقدر ما إذا كان تقد يمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

3.12 – يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأسال مال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

4.12 – يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المقيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أنّ التقرير واضح بشكل كاف خصوصا حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين **6.12** –يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و الجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة
- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء الملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس مال الواجب إصدارها
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار

- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص
- يقدم ملاحظات لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس مال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

7.12 – عند الانتهاء من العملية يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة

يبين فيما إذا إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها

- يدلي برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس مال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

1.13 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلق بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.13 – يتحقق محافظ الحسابات من أنّ الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

3.13 – يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة للنقطة 2.13أعلاه.

4.13 – يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن على الخصوص البيانات الآتية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات.
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم و تحديد مبلغ هذه التسبيقات
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

الفصل الرابع عشر

معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

1.14 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

2.14 – إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

3.14 – يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الآتية:

– فقرة حول الواجبات المنجزة

– خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها tمع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

1.15 – يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسم التنفيذي رقم 156 – 08 المؤرخ في 26 مايو سنة2008 والمذكور أعلاه والعمليات المرتبطة بها وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07–11 المؤرخ في 25نوفمبر

سنة 2007والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي المذكور أعلاه.

2.15 – يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة خلال السنة المالية وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:

– الاسم و مقر الشركة

– رأسمال الشركة

– الحصة المكتبة من رأسمال الكيان

– تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

التقرير عن الأعمال الإجرامية

ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بالكشف عن الأفعال الإجرامية لوكيل الجمهورية، من خلال نص المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري حيث جاء فيها: ويطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها.

وإذا أخل محافظ الحسابات بهذا الالتزام، تقع على عاتقه مسؤولية جزائية، ويعاقبون بموجب نص المادة 830 من القانون التجاري بالحبس من سن إلى 5 سنوات وبغرامة من 20.000 إلى 50.000 أو إحدى هاتين العقوبتين فقط، وذلك إذا لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.

عدم الإبلاغ عن الأفعال المجرمة في الوقت المحدد

على محافظ الحسابات كشف الأفعال المكونة للجريمة، فاذا ما أهملوا الكشف عنها بالرغم من أن الفعل قد تأسس فانه تحت طائلة العقوبة المقررة في نص المادة 830

من القانون التجاري لكن الملاحظ هنا أن مسألة تحديد المدة التي يجب فيها على محافظ الحسابات إبلاغ وكيل الجمهورية المختص، تثير إشكالا قانونيا هاما فهذا المهني ملزم بالتزام ببذل عناية فقط، وبالتالي لا يمكن من أن محافظ الحسابات قد علم بهذه الافعال والجرائم، حتى نحدد المدة كما أنه ليس من حقه ملائمة الإبلاغ لأنه ليس قاضيا فمهمته هي إطلاع وكيل الجمهورية عن الأفعال التي تشكل جرائم، وكشفها، في الوقت المحدد ولا يوجد اجتهاد قضائي جزائري يحدد هذه المدة أو يتطرق إليها، إلا أن القضاء الفرنسي ذهب إلى أن المدة من أسبوعين إلى خمسة أسابيع كافية للتأكد من وجود أفعال يحتمل أن تكون مجرمة، تؤكد على القصد الجنائي للقائمين بالإدارة وتبقى هذه المدة محل خلاف فقهي وقضائي متباين

الأفعال الإجرامية التي يجب الكشف عنها

طبقا للمفهوم العام لنص المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري، فإنه لا يمكن لمحافظ الحسابات تقسيم الأفعال الإجرامية طبقا للأشخاص الذين يرتكبونها لكن الفقه ذهب إلى أن محافظ الحسابات ملزم بكشف الأفعال وليس الإبلاغ عن الأشخاص

أما عن الأفعال الواجب الكشف عنها فإن المعيار القديم في القانون الفرنسي 710 – 6 لم يغير إلى يومنا هذا أقر بأن الأفعال الإجرامية يجب الكشف عنها أيا كان صنفها، أو المهنة التي تمت فيها في الشركة أو حتى الشخص القائم بها فيمكن أن يكون الشخص القائم بالإدارة، رئيس مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين أو المصفي أو غيرهم ممن يمكن لمندوبي الحسابات مراقبة أعمالهم من خلال الإطلاع على الوثائق اللازمة لذلك

أما عن طبيعة المخالفات التي يجب على محافظ الحسابات كشفها فإن الفقه قد حددها بتلك المخالفات التي تتعلق بتأسيس الشركة أو تسييرها، وتلك التي لها علاقة بحياة الشركة أو التي لها علاقة بمهنة محافظ الحسابات نفسه في حين يذهب فريق آخر إلى ضرورة كشف كل أنواع المخالفات التي علم بها بمناسبة ممارسة مهامه.

وبالرغم من عدم صلاحية محافظ الحسابات في تكييف الواقعة، إلا أنه في بعض القضايا لا يكون من الممكن على القاضي إصدار حكم إلا باستعانته بالمندوب بحكم خبرته في تكييف الوقائع الحسابية وذلك بموجب تقرير الخبير المؤهل يؤكد تجريم الفعل من عدمه[5]

بقصد بالأعمال الإجرامية التي يجب على محافظ الحسابات الإدلاء بها الأعمال غير الشرعية أو غير القانونية الناتجة عن ارتكاب غش أو تلاعبات واحتيالات، والتي قد يعثر عليها محافظ الحسابات أثناء تأديته لعملية التدقيق، وحماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، ويتعين على محافظ الحسابات باعتباره مساعدا للعدالة أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في اقرب وقت ممكن عند اكتشاف حدث ما، يقوم محافظ الحسابات بالبحوث التي يراها ضرورية وفقا للظروف وهذا للتأكد من الطابع الإجرامي للفعل الذي يجب التصريح به لاسيما:

- التأكد من أن الفعل المصرح به ذو أهمية.
- التأكد من أن الفعل المذكور لا يمثل مجرد خطأ أو إهمال
- حصر نتائج الفعل المذكور والهدف المقصود

كما على محافظ الحسابات أن لا يستطيع أن يدعي عدم معرفته للنصوص لتبرير امتناعه عن الإدلاء بالمخالفات لان مهمته تحتم عليه معرفة النصوص القانونية المتعلقة بشير عمله

لتبرير الإجراءات يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بإعداد ورقة عمل ويحتفظ بها في الملف السنوي لكل شركة محل التدقيق ويذكر فيها:

- الأفعال الإجرامية التي لوحظت
- التصريح لوكيل الجمهورية

في حالة عدم التصريح، الأسباب التي من أجلها امتنع محافظ الحسابات عن التصريح إذا لم يلاحظ أي عمل إجرامي خلال السنة محل التدقيق يتم ذكر ذلك على ورقة العمل أن التصريح بالأعمال المصرح بها لوكيل الجمهورية لا يعفي محافظ الحسابات من واجبه في ابتلاغ المساهمين ضمن تقريه العام، وذلك وفقا للمادة 715 مكرر 10 للقانون التجاري الجزائري

آجال وشكل التقرير

ذكرنا سابقا عن آجال تقديم التقرير لوكيل الجمهورية فعموما يجب أن لا تتجاوز بضع أسابيع نظرا للمسائل التي يمكن أن تطرأ على محافظ الحسابات لفعل:

- التأثيرات الممارسة صده
- تأويل كتمانه بمثابة امتناع عن إفشاء الحقائق

كما يجب القيام بالتصريح قبل إيداع التقرير العام الموجه إلي الجمعية العامة، ويجب أن يكون التقرير كتابيا ورسالة التقرير مؤرخة وممضية وان يتضمن العناصر التالية:

- تعريف المؤسسة المعنية بالتقرير.
- وصف مفصل للأحداث المرتكبة

وفي الحالات المعقدة يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب مقابلة وكيل الجمهورية ويعبر شفهيا على ملاحظاته ويدليه مسبقا بتصريح كتابي.

خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى المرحلة الأخيرة من مراحل التدقيق والمتمثلة في التقرير، حيث يمثل وسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي تقريره، فهو خلاصة العمل الذي قام به والذي يبين فيه النتائج التي توصل إليها ويعتبر تقرير المدقق الخارجي خلاصة عمله والوثيقة المكتوبة التي تعتمد عليها الأطراف المعتمة بالمعلومة المالية وبعملية التدقيق، ويعتبر أيضا أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق (المدنية، الجنائية، التأديبية)، ويعتبر تقرير مدقق الحسابات من أهم مكونات عملية التدقيق، حيث أنه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية وكذلك تعتبر فقرة الرأي في تقرير المدقق من أهم الفقرات حيث أنها هي التي تعبر عن نتيجة عملية التدقيق وبالتالي فانه لابد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- ما هي الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات تقرير بدون تحفظ؟
2- ما هي الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات تقرير بتحفظ؟
3- ما هي الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات تقرير رفض المصادقة على الحسابات؟
4- ما هي الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات تقرير بعدم إمكانية المصادقة على الحسابات؟
5- ما هو الفرق بين التقرير بتحفظ وبدون تحفظ؟
6- ما هي العناصر التي يعتمد عليها المدقق عند كتابة تقريره؟

دراسة الحالات

الحالة الأولى

بصفتك مدقق حسابات لعدة شركات وقد صادفت الحالات التالية، فما نوع الرأي الذي تقدمه في كل حالة؟

1. رفضت الشركة السماح للمدقق بالقيام بمشاهدة الجرد الفعلي للمخزونات علما بأن قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية ذات أهمية مادية وجوهرية.
2. عدم وجود الدفاتر المحاسبية، كما لم يجد المستندات الثبوتية لعدد من العمليات المالية.
3. وجود نقاط ضعف بشكل كبير في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
4. بعض الأخطاء في التسجيل المحاسبي.

أجوبة الأسئلة للمناقشة

1- الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات تقرير بدون تحفظ

يقدم محافظ الحسابات تقرير بدون تحفظ عندما يقوم بعمله ولا يجد أي تحفظات (أخطاء، غش، تصرفات غير قانونية...الخ) تؤثر على شرعية وصدق الحسابات، ويكون هذا في المؤسسات المنظمة تنظيما جيداً، أي لديها نظام رقابة داخلية محكم، كما أن نظام المعلومات المحاسبي لديها يعمل بشكل سليم، وقد يكون كذلك في المؤسسات صغيرة الحجم والتي تستطيع السيطرة على عملياتها المالية، أو المؤسسات التي تكون في بداية نشاطها.

2- الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات تقرير بتحفظ؟

يقدم محافظ الحسابات تقرير بتحفظ عندما يقوم بعمله ويجد مجموعة من التحفظات (أخطاء، غش، تصرفات غير قانونية...الخ)، لكنها لا تؤثر على شرعية وصدق الحسابات بصفة إجمالية، ويمكن ذكر أهم الحالات فيما يلي:

- التغيير في بعض السياسات المحاسبية كتغير طرق حساب الاهتلاك، تقييم المخزونات مع عدم الإشارة إلى ذلك
- عدم وجود فصل في بعض المهام.
- التسجيل الخاطئ لبعض القيود.
- وجود لعض الأخطاء في الحساب.

3- ما هي الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات تقرير رفض المصادقة على الحسابات؟

قد يرفض محافظ الحسابات المصادقة على حسابات المؤسسة ويبين ذلك في تقريره النهائي، وهذا عندما يجد مجموعة من التحفظات (أخطاء، غش، تصرفات غير قانونية...الخ)، لكنها تؤثر على شرعية وصدق الحسابات بصفة إجمالية، ويمكن ذكر أهم الحالات فيما يلي:

-وجود قيود وهمية بشكل كبير.

-الموازنة الشكلية في الميزانية.

- عدم وجود الدفاتر المحاسبية.
- سرقات واختلاسات لموجودات المؤسسة

4- ما هي الحالات التي يقدم فيها محافظ الحسابات تقرير بعدم إمكانية المصادقة على الحسابات؟

يقدم محافظ الحسابات تقرير بعدم إمكانية المصادقة على الحسابات وهذا في الحالات التالية:

-عدم وجود تجاوب بين المدقق وأطراف المؤسسة.

- عدم الإجابة على استفسارات المدقق والاسبيانات المقدمة لهم.
- العرقلة المتكررة له والتدخل في عمله.

-عدم وجود دفاتر محاسبية وتسجيل محاسبي للعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة.

5- الفرق بين التقرير بتحفظ وبدون تحفظ

يقصد بالتقرير بدون تحفظ أن مدقق الحسابات قام بعمله ولم يجد أي تحفظات تؤثر على شرعية وصدق الحسابات. ويقصد بالتقرير بتحفظ أن مدقق الحسابات قام بعمله ووجد تحفظات لكنها لا تؤثر على شرعية وصدق الحسابات بصفة إجمالية.

6- العناصر التي يعتمد عليها المدقق عند كتابة تقريره

يعتمد مدقق الحسابات على أوراق عمله عند كتابة تقريره النهائي، حيث يضع في ملفه الدائم والسنوي جميع المعلومات التي تساعده في إبداء الرأي في تقريه ومن بين هذه العناصر (وسائل فحص الحسابات، الأدلة التي توصل إليها عند فحصه للحسابات، القوائم المالية محل الفحص، التقرير النهائي للسنة الماضية، الاتفاقيات والعقود التي أبرمتها المؤسسة، مسودة تقريره النهائي...الخ)

حل دراسة الحالات

حل الحالة الأولى

يكون رأي المدقق كما يلي:

1. عدم إمكانية المصادقة على الحسابات.
2. عدم المصادقة على الحسابات
3. عدم إمكانية المصادقة على الحسابات.
4. المصادقة بتحفظ على الحسابات.

هوامش الفصل

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة: 715 مكرر 12، ص: 190.

[2] القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ص-ص: 13-14.

[3] القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،ص:15.

[4] القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،ص:15.ص-ص: 15-22.

[5] معيزي خالدية، « **مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة**»، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص قانون مسؤولية المهنيين، تلمسان: جامعة تلمسان، 2012، ص-ص: 94 -96.

الفصل الثامن:

التدقيق الداخلي

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الباحث من الإلمام بالأمور التالية:

- معرفة أسباب ظهور وتطور التدقيق الداخلي وتكوين فكرة عن التطور التاريخي له في بيئة الأعمال.
- تبيين مجالات عمل التدقيق الداخلي.
- تبيين المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- التعرف على مراحل التدقيق الداخلي.
- معرفة أوجه الشبه، الاختلاف والعلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي.

تمهيد

تواجه مهنة التدقيق الداخلي منذ نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي تغيرات هائلة، إذ تعتبر الدول المتقدمة وخاصة أمريكا المصدر والمحرك الرئيسي لهذه التغيرات، وقد ترتب عن هذه التغيرات قيام معهد المدققين الداخليين بأمريكا بتشكيل ووضع إطار جديد للممارسة المهنية ليتمشى مع بيئة الأعمال الحالية.

وتتضمن معايير التدقيق الدّاخلي الدولية والصادرة عن معهد المدققين الداخليين وصفاً لطبيعة ومفهوم التدقيق الداخلي، معايير الممارسة المهنية ومدونة الميثاق الأخلاقي، بالإضافة إلى إرشادات ومجموعة من الأدلة التطبيقية الأخرى، حيث يتم صياغة وتحديث كل هذا من فترة لأخرى حسب التغيرات والمستجدات التي تؤثر على المهنة.

1- تطور مفهوم التدقيق الداخلي

1-1- تطور تعريف التدقيق الداخلي

عند تتبع التطور الزمني للمراجعة الداخلية نجد أنها مرت بالعديد من المراحل، يمكن إدراجها فيما يلي:

أ- ما قبل سنة 1957

كان يقصد بالتدقيق الداخلي في هذه الفترة بأنها التدقيق التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة وذلك لتعقب الأخطاء، فقد انحصرت على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقها في العمليات المالية فقط، فقد كان هدفا وقائيا ولم يكن هدفا بنَّاءًا[1].

ب-ما بين 1957 حتى 1971

توسع مجال عمل التدقيق الداخلي وكذلك أهدافها، حيث لم تقتصر على الأهداف الوقائية فقط بل تعدتها للأهداف البنَّاءة، وبذلك طلبت الإدارة من المدقق الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات فقد جاء تعريف التدقيق الداخلي على أنها النشاط التقييمي المحايد داخل المنشاة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بنَّاءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة ".

ت-من 1971 حتى الآن

في عام 1999 تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخلين IIA: "على انه نشاط نوعي، استشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين انجاز أهداف المؤسسة من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"[2].

كما عرَّفها المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI على أنها: "نشاط مستقل و موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة"[3].

أما في عام 2001 فقد تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفها على أنها: نشاط مستقل، موضوعي، تأكيدي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة و حوكمة المؤسسات[4].

فهي تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات:

1- إدارة المخاطر Risk Management.

2- الرقابة Control.

3- حوكمة المؤسسة Corporate Governance.

1-2- تطور أهمية التدقيق الداخلي

تحدد أهمية التدقيق الداخلي بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، ويمكن أن نرجع ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاث عوامل وهي زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها والتغيير في أنماط الملكية والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات.

ويلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات – خصوصا تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة- ولفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين، وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد، وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات، وخلصت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان التدقيق أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي .

ومن ناحية أخرى، شهدت السنوات الأخيرة تغييرا في أنماط الملكية نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق الاستثمار، البنوك وغيرها، وأدى ذلك إلى تركيز الملكية في يد عدد قليل من المستثمرين الذين أصبح لهم تأثير فعال على مجلس الإدارة، وبدأ هؤلاء المستثمرين يناشدون بضرورة التغير في المواصفات الإدارية والإجراءات والأساليب الرقابية التي تستخدمها المؤسسات بما يحقق الحماية لمصالحهم.

وأدت هذه التطورات في بيئة الأعمال إلى ظهور الحاجة لتدخل الجهات الرقابية والتشريعية لضمان حماية حقوق المستثمرين في المؤسسات المختلفة ولعل من أبرز مظاهر التغيير في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات والدراسات التي أثرت فيها ما يلي:

1- صدور تقرير لجنة تريدواي في عام 1987م والذي وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية، ولتحسين الرقابة والأداء الرقابي في المؤسسات، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري، ووجود لجان مراجعة مستقلة وفاعلة، وإشراف دقيق للجان التدقيق للتأكد من استقلالية كل من المراجع الخارجي والمدققين الداخليين.

2- صدور قانون (ساربانيس- أوكسلي Sarbanes-Oxly Act) عن الكونجرس الأمريكي في منتصف عام 2002 نتيجة حالات الانهيار في الشركات العملاقة والذي وضع عددا من القواعد التي يجب أن تلتزم بها شركات المساهمة، حيث زادت أهمية التدقيق الداخلي مع متطلبات هذا القانون، فبالرغم من أن هذا القانون لم يحدد بشكل قاطع دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات، إلا أن توسيع متطلبات الحوكمة بالنسبة لكل من لجنة التدقيق، المراجع الخارجي، الإدارة العليا ومجلس الإدارة يقتضي أيضا توسيع دور التدقيق الداخلي باعتبارها طرفا رابعا في حوكمة المؤسسات[5]، كما أكد على ضرورة إنشاء لجان التدقيق في جميع شركات المساهمة، مع إلزام إدارة كل شركة بإصدار تقرير ضمن التقرير المالي السنوي يؤكد مسؤولية مجلس الإدارة عن وجود نظام للرقابة الداخلية، وتنفيذه بفاعلية، مع التأكيد على استقلالية لجان التدقيق، كما أصبحت للمراجعة الداخلية العديد من الأدوار المترابطة فيما بينها والتي تحتم عليها تطوير إجراءاتها لتتماشى مع متطلبات هذا القانون والتي تؤدي في النهاية للوصول إلى النتائج المتوقعة منها والقابلة للمقارنة[6].

3- صدور عدد من التوصيات لمعهد المدققين الداخليين في أبريل 2002 والتي قدمت إلى سوق الأوراق المالية بنيويورك والتي تضمنت ضرورة الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي، والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وضرورة إنشاء، والإبقاء على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية على أن توفر لها الموارد الكافية والأفراد المؤهلين، فضلا عن إصدارها للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية والتي وضعت سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتبارا من سنة 2004، والتي تخضع للتحديث من فترة إلى أخرى حسب المستجدات التي تؤثر عليها.

وتبين هذه التوصيات والتقارير والقوانين أهمية تحسين الأداء الرقابي في المؤسسات وعلى رأسها التدقيق الداخلي ، إذ تزداد أهمية الأداء الرقابي وهذا حفاظًا على مصالح المساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة.

عند تتبعنا للعرض السابق حول تطور مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي نجد أن مجال عملها قد اتسع واعتراف المؤسسات بأهميتها وحتميتها قد زاد، وهذا ما حتم على المؤسسات تصميم نظام للرقابة الداخلية فعال وكفء بما يسمح بتعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح وتوفير تأكيد معقول لهم بأن إدارة المؤسسة تقوم بمراقبة البرامج والأنشطة والمشروعات المختلفة بصورة مناسبة، وهذا ما يؤدي إلى تطبيق حوكمة المؤسسات بشكل سليم.

يرى كل من (Chapman and Anderson)[7] أن التعريف الجديد للتدقيق الداخلي يقدم صورة جديدة للمهنة في عدة اتجاهات رئيسية هي:

1- **تأكيدية:** وهذا بطمأنة الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة والمساهمين عند الضرورة بأنَّ المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب

2- **مستقلة:** عن الإدارة التنفيذية للمنظمة نتيجة تبعيته إلى مجلس الإدارة داخل دائرة لجنة التدقيق المنبثقة عنه.

3- **استشارية:** مستوى الخدمات فوق خدمات التدقيق الداخلي التأكيدية وهذا لتزويد الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة والمساهمين عند الضرورة بالتحليلات، الدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وضعت لتطوير وإضافة قيمة* وهذا فيما يخص حوكمة المؤسسة، إدارة المخاطر و إجراءات الرقابة. يتم الاتفاق على طبيعة ونطاق العمل مع العميل، أمثلة عل ذلك خدمات التسهيل، تصميم العمليات التدريب والاستشارة[8].

4- **موضوعية:** إلزام المدقق الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة من أجل الوصول لرأي فني مستقل.

2- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

"International Standards For Professional Practice Of Internal Audit"

يتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي وضعها معهد المدققين الداخلين (IIA) عام 1978 وتم تعديلها عام 1993 من خمسة معايير عامة، تم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي. بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتبارا من سنة 2004 من مجموعتين هما[9]:

2-1- معايير السمات "Attribute Standards" (سلسلة الألف 1000)

والتي تتناول معايير السمات وخصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي ، وشملت على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات (وثيقة التدقيق الداخلي)، الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين.

2-2- معايير الأداء "Performance Standards" (سلسلة الألفين 2000)

وهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أداء التدقيق الداخلي وشملت على إدارة نشاط التدقيق الداخلي (الخطة السنوية)، طبيعة العمل، تخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الانجاز وقبول إدارة المخاطر. وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، بينما معايير التنفيذ (Implementation Standards) (سلسة nnnn.Xn)، فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل اختبارات الإذعان* وفحص الغش والتدليس والتقييم الذاتي للرقابة، يتم وضع معايير التطبيق بالأساس لأعمال التوكيد (أشير لها بحرف A متصلا برقم المعيار مثل 1130.A1) ولأعمال الاستشارة (أشير لها بحرف C متصلا برقم المعيار مثل 1130.C1).ومما سبق، نجد أن أهم التطورات التي حدثت في معايير التدقيق الداخلي وهذا حسب آخر إصدار للمعايير لسنة 2008 من طرف معهد المدققين الداخلين (IIA) والتي يمكن إدراجها في جدول على النحو التالي:

الجدول رقم (1-8): المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي

معايير السمات	
الكود	**التسمية**
1000	**الأهداف الصلاحيات والمسئولية**
1010	الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي.
1100	**الاستقلالية والموضوعية**
1110	الاستقلال التنظيمي
1111	التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة
1112	دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي
1120	الموضوعية الفردية
1130	الإضرار بالاستقلالية والأهداف
1200	**المهارات والعناية المهنية اللازمة**
1210	المهارات
1220	العناية المهنية اللّازمة
1230	التكوين المهني المستمر
1300	**برنامج ضمان وتحسين الجودة**
1310	متطلبات برنامج ضمان وتحسين الجودة
1311	التقييمات الداخلية
1312	التقييمات الخارجية
1320	التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين
1321	الجودة
1322	استعمال عبارة" مطابق للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" الإفصاح عن عدم التوافق.

معايير الأداء	
الكود	**التسمية**
2000	**إدارة نشاط التدقيق الداخلي**
2010	التخطيط
2020	التبليغ والموافقة
2030	إدارة الموارد
2040	السياسات والإجراءات
2050	التنسيق والاعتماد
2060	التقرير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا
2070	مزوّد الخدمات الخارجي ومسؤوليات المنشأة في مجال التدقيق
2100	**طبيعة العمل**
2110	الحوكمة
2120	إدارة المخاطر
2130	الرقابة
2200	**التخطيط للمهمة**
2201	اعتبارات التخطيط
2210	أهداف المهمة
2220	نطاق المهمة
2230	تخصيص الموارد للمهمة
2240	برنامج عمل المهمة
2300	**انجاز (أداء) المهمة**
2310	تحديد المعلومات
2320	التحليل والتقييم
2330	توثيق المعلومات
2340	الإشراف على المهمة
2400	**إيصال النتائج**
2410	مقاييس الاتصال
2420	نوعية الاتصال
2421	الأخطاء والحذف
2430	استخدام عبارة" :أُنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"
2431	الإفصاح عن حالات عدم الالتزام
2440	نشر النتائج
2450	الآراء العامة
2500	**متابعة سير العمل**
2600	**إبلاغ قبول المخاطر**

المصدر: الاعتماد على المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. نقلا عن:

The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Florida: 2017, P-P:01-15.

من خلال التدقيق السابقة للمعايير الدولية للممارسة المهنية الجديدة والقديمة نجد أن مهنة التدقيق الداخلي قد تطورت، كما أنها حظيت بدور بالغ الأهمية داخل مختلف أنواع المؤسسات سواء أكانت مؤسسات صناعية أم حكومية أم غير هادفة للربح. وبالإضافة إلى ذلك فإن مهنة التدقيق الداخلي أضحت تضطلع بمسؤولية واسعة تجاه المؤسسة ذاتها واتجاه أصحاب المصالح فيها، وتقديم وظيفة التدقيق الداخلي للخدمات الاستشارية للمؤسسة فإنها تساهم إسهاما كبيراً في تحسين حوكمة المؤسسات. وعلاوة على ذلك فإن المعلومات الناتجة عن عمل المدققين الداخليين قد تساعد على اتخاذ القرار داخل المؤسسة وخارجها، وهو ما يؤدي بدوره إلى الاستخدام الكفء والفعال للموارد التنظيمية النادرة للمؤسسة، ويمكن إبراز تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في الشكل التالي:

الجدول رقم (2-2): تطوير المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تقليديا (الصادرة سنة 1993)	أوجه المقارنة	حديثاً (الصادرة سنة 2003م)
الفحص- التقييم	**1- الخدمات**	التأكيد الموضوعي، الخدمات الاستثمارية
الحماية- الدقة- الكفاءة- الالتزام	**2- الأنشطة**	تعظيم قيمة المنظمة- دعم حوكمة المؤسسة
منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعب	**3- الأهداف**	إدارة المخاطر المالية والتشغيلية
اختبارات الالتزام، التحقيق	**4- الوسائل**	الفحص التحليلي
الإدارة العليا	**5- التبعية**	لجنة التدقيق
الإدارة العليا	**6- التوصيات**	المساهمين ومجلس الإدارة
التبعية الإدارية	**7- الحياد**	الاستقلال

المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، «**نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**»، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمه الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية) ، 24-26 سبتمبر 2005، القاهرة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2005، ص:09.

كما أن المعيار الدولي رقم 2110-الحوكمة[10] (governance) يشير إلى أنه:

على نشاط التدقيق الداخلي المساهمة في تطوير عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية من خلال:

1-وضع القيم والأهداف والإعلان عنها.

2-ضمان فعالية إدارة أداء المؤسسة والتأكد من المساءلة.

3-إيصال المعلومات حول الرقابة والخطر للجهات المعنية في المؤسسة.

4-ربط النشاطات وضمان إيصال المعلومات فيما بين أطراف حوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة (لجنة التدقيق)، التدقيق الداخلي والخارجية والإدارة العامة.

كما تضمن تضمَّن المعيار الخدمات التأكيدية والاستشارية التالية:

- 2110.A1–يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم، تصميم، تنفيذ وتفعيل قيم المؤسسة المرتبطة بالأهداف، البرامج والنشاطات.
- 1220A2– يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقدير ما إذا كانت إدارة تكنولوجيا المعلومات التابعة للمؤسسة تدعم وتؤيد استراتيجيات والأهداف المؤسسة.
- 1220.A3– يجب أن تتماشى أهداف المهمة الاستشارية مع القيم والأهداف الشاملة للمؤسسة.
- 2110.C3– يجب أن تكون أهداف المهمة الاستشارية منسجمة مع القيم والأهداف الكلية للمؤسسة.

كما أن كل من (Ratliff and Reding)[11] يرون أن المدققين في القرن الحادي والعشرين ينبغي أن يكونوا على استعداد لمراجعة كل شيء تقريبًا، بما في ذلك العمليات ونظم الرقابة والأداء والمعلومات ونظم المعلومات، الإذعان والبيانات المالية، والغش والتدليس والتقارير البيئية والأداء والجودة، وينبغي أن يمتلك المراجعون المهارات والمسؤوليات التالية:

–مهارات التفكير الانتقادي والتحليلي وكذا القدرة على فهم أي عملية مراجعة سواء تعلقت بالمنظمة أو بالنظام بالإضافة إلى تطوير الأهداف العامة والخاصة فيما يتصل بأي مهمة مراجعة.

–المفاهيم والمبادئ والأساليب الجديدة للرقابة الداخلية، وكذا الالتزام بأخلاقيات المهنية.

–الدراية والفهم التام للمخاطر والفرص المتصلة بكل من العميل والمدققين.

3– الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي

تعرف الأخلاقيات Ethics بوجه عام على أنها: "مجموعة من المبادئ أو القيم، والتي تتمثل في القوانين، والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية ومواثيق العامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة"[12].

إن العلاقة المميزة لأي مهنة تكمن في قبول العاملين لتحمل مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون على خدمتهم في تلك المهنة. لذلك يجب على أعضاء معهد المدققين الداخليين والمدققين الداخلين بصفة عامة أن يلتزموا بمبادئ سلوكية عالية لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بجدارة. وبالتالي فالهدف من القواعد الأخلاقية لمعهد المدققين الداخليين هو تعزيز الثقافة الأخلاقية في المهنة[13].

3–1 المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسة العملية للمراجعة الداخلية ، حيث يتوقع من المدققين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالي[14]:

1– الاستقامة/النزاهة "Integrity": استقامة المدققين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم.

2- الموضوعية "Objectivity": يُظهر المراجعون الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية في جمع، تقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل تحت الفحص. يضع المراجعون الداخليون تقييم متوازن لجميع الظروف ذات العلاقة ولا يتحيزون لمصالحهم الشخصية أو بالآخرين في إصدار الأحكام.

3- السرية "Confidentiality": يحترم المراجعون الداخليون قيمة وحيازة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات مناسبة، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.

4- الكفاءة "competency": يطبق المراجعون الداخليون المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات التدقيق الداخلي .

3-2- المبادئ المرتبطة بالسلوك

هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المدققين الداخلين، هذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في[15]:

1- الاستقامة/النزاهة "Integrity"

أ- على المدققين الداخليين القيام بأعمالهم بأمانة واجتهاد

ب- ملاحظة القوانين وعمل الافصاحات المتوقعة من قبل القانون والمهنة

ت- أن لا يكونوا (عن معرفة) طرف في أي نشاط غير قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة التدقيق الداخلي أو المؤسسة.

ث- الاحترام والمساهمة في الشرعية وتحقيق الأهداف الأخلاقية للمؤسسة.

2- الموضوعية "Objectivity"

أ- على المدققين الداخليِّين أن لا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يُفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز وتتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المؤسسة.

ب- عدم قبول أي شيء قد يفسد أو يفترض بأن يفسد أحكامهم المهنية.

ت- أن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي إن لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت التدقيق.

3- السرية "Confidentiality"

أ- على المدققين الداخليين أن يكونوا معقِّلين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم.

ب- أن لا يستخدموا المعلومات لمكسب شخص أو بأي طريقة ممكن أن يكونوا ضد القانون أو ضارة بالشرعية والأهداف الأخلاقية للمؤسسة.

4- الكفاءة "Competency"

أ- على المدققين الداخلين مباشرة خدماتهم فقط في المجالات التي يملكون فيها المعرفة، المهارات والخبرات اللازمة.

ب- أن يقوموا بتأدية خدماتهم بما يتماشى وينسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

ت- عليهم بالاستمرار في تطوير كفاءاتهم، فعاليتهم وجودة خدماتهم.

4- الجوانب التنظيمية لقسيم التدقيق الداخلي

حتى يؤدي التدقيق الداخلي دوره بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها، وتمس هذه الخصائص قسم التدقيق الداخلي في حد ذاته بحيث يجب أن يؤدي مهامه ضمن تنظيم محكم، كما تمس هذه الخصائص أيضا الكيفية التي يتموضع بها قسم التدقيق الداخلي داخل تنظيم المؤسسة ككل، بحيث يجب أن يتصف بما يؤهل قسم التدقيق الداخلي لأداء مهامه بكل نزاهة، استقلالية، موضوعية، براعة وجدية.

وعليه سنتطرق من خلال إلى إدارة قسم التدقيق الداخلي في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني إلى تقنيات التدقيق الداخلي، ثم إلى مهمة التدقيق الداخلي في المطلب الثالث.

4-1- إدارة قسم التدقيق الداخلي

ذكر المعيار رقم **2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي**[16]

"Managing the Internal Audit Activity"

على مدير التدقيق التنفيذي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية للتأكد من أنه يضيف قيمة للمؤسسة.

- موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الإداري

إن أداء المدقق الداخلي لمهامه لا يكتمل إلا في ظل تمتعه بالاستقلالية والموضوعية واللذان يعتبران أحد المعايير الهامة للمراجعة الداخلية، حيث تنص المعايير الدولية للممارسة المهنية في هذا الشأن على ما يلي[17]:

1- 1110- **الاستقلال التنظيمي "Organizational Independence"**

أن يتصل بمستوى إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته.

- 1110.A1- يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون حراً، لا يُتدخل في تحديد نطاق عمله، أداء العمل وإيصال النتائج.

2-1111- **التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة "Direct Interaction with the Board"**

يجب على مدير التدقيق الداخلي (Chief Audit Executive) أن يتصل ويتفاعل مباشرة مع مجلس الإدارة.

3-1120- **الموضوعية الفردية "Individual Objectivity"**

على المراجعين الداخليين تبني موقف نزيه، غير متحيز ويتجنبوا تضارب المصالح*

4- 1130 - **ضعف الاستقلالية أو الموضوعية**

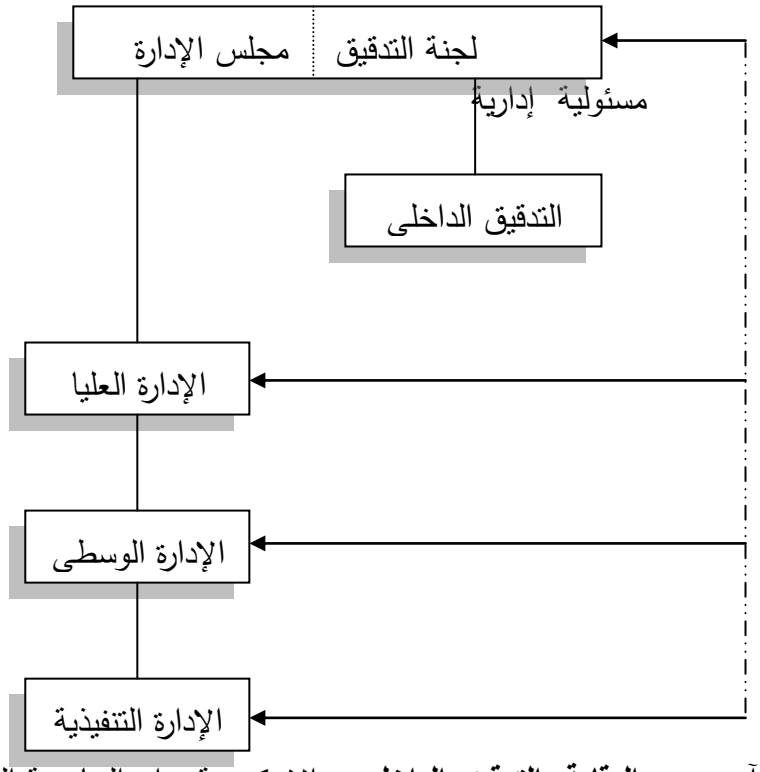
"Impairment to Independence or Objectivity"

إذا ظهر ضعف في الاستقلالية أو الموضوعية يجب الإفصاح عن ذلك تفصيليا للأطراف المناسبة، تعتمد طبيعة الإفصاح على حجم الضعف.

- 1130.A1-على المراجعين الداخليين الامتناع عن تقييم العمليات التي كانت تخضع لمسؤولياتهم سابقا، وتعتبر الموضوعية ضعيفة إذا قام المدقق الداخلي بأعمال تأكيدية لنشاطات كانت تخضع له في السنة السابقة.
- 1130.A1-يجب مراجعة المهمات التأكيدية لأنشطة كانت ضمن مسؤوليات مدير التدقيق سابقا من قبل جهة خارج إدارة قسم التدقيق الداخلي.
- 1130.C1-يجوز للمراجعين الداخليين تقديم خدمات استشارية متعلقة بأنشطة كانت ضمن مسؤولياتهم سابقا.
- 1130.C2-إذا كان هناك ضعف محتمل في استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين متعلقة بالخدمات الاستشارية، يجب الإفصاح عنها للجهة صاحبة العلاقة قبل الموافقة على المهمة.

فربط التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة (لجنة المراجعة) هو إجراء له ايجابيات كثيرة من حيث الحماية والاستقلالية والقوة اللازمة لهذا النشاط، ويجعل من فرص نجاح وتطبيق اقتراحات التدقيق الداخلي أمرا مشجعا، علاوة على أنه يزود مجلس الإدارة بعين إضافية تمكنهم من لمس حقيقة أوضاع العمل في المؤسسة بدون تدخل من مدراء الإدارات التنفيذية[18]. ويمكن تبيين مكانة قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم (2-8): موضع التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: فتحي رزق السوافيري و آخرون، «**الرقابة والتدقيق الداخلي**»، الإسكندرية: دار الجامعية الجديدة، ، 2002، ص: 83.

4-2- الوصف الوظيفي لقسم التدقيق الداخلي

إن قسم التدقيق الداخلي يشمل على مجموعة من الموظفين تربطهم علاقة تعاونية فيما بينهم وتختلف درجاتهم حسب مستوى صلاحياتهم وكذا مسؤولياتهم، ويمكن تبيين ذلك حسب ما نصت عليه المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وفق الجداول الأتية:

الجدول رقم (2-3): مدير التدقيق الداخلي التنفيذي (CAE) Chief Audit Executive

المسؤوليات	العلاقات	الخبرة	الأداء
- يشارك في إعداد وثيقة التدقيق الداخلي - التأكد من خضوع جميع أنشطة المؤسسة لبرنامج التدقيق الداخلي - الاعتماد والمشاركة في وضع سياسات وبرنامج نشاط التدقيق الداخلي - المتحدث الرسمي باسم التدقيق الداخلي في جميع المسائل المتعلقة بها - المصادقة على جميع التقارير والمراسلات الصادرة عن قسم التدقيق الداخلي بما فيها توصيات تحسين العمل وتقييم مدى استجابة الإدارات التشغيلية لهذه التوصيات	**1-الداخلية** - المدير العام - مدراء الدوائر والمناطق **2-الخارجية** - المراجعين الخارجيين - كبار العملاء والمقاولين والاستشاريين - الهيئات والمنظمات المحلية والعالمية المتخصصة في مجال	- أن يكون حاصلا على شهادة جامعية في إحدى التخصصات التالية: المحاسبة، الاقتصاد، إدارة الأعمال، الإدارة المالية. ويفضل أن يكون حاصلا على مؤهل مهني من معهد معترف به مثل CIA, CPA - خبرة في التدقيق لمدة 8 سنوات	- تحقيق أهداف المراجعة - مستوى التوصيات والإرشادات المقدمة للعاملين - السرعة والدقة في

- تنفيذ التدقيق على المهمات الخاصة بناء على طلب الإدارة - التعاون مع المراجعين الخارجيين - إدارة أفراد قسم التدقيق الداخلي بما فيها تقييم الموظفين والتوصية بالترفيعات والزيادات السنوية – أية صلاحية أخرى تفوض له من قبل المدير العام ولجنة المراجعة.	التدقيق الداخلي – المساهمين والصحاب المصالح عند الضرورة	– مهارة في التحليل المالي – مهارة في استخدام الحاسب الآلي – إتقان اللغة الانجليزية أو الفرنسية –حسب الحاجة–	إعداد البرامج والخطط – القدرة على إدارة وتوجيه العناصر البشرية

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، ص–ص: 262–266

الجدول رقم (2–4): مشرف التدقيق Senior Auditor

المسؤوليات	العلاقات	الخبرة	الأداء
– الإشراف على مهمة التدقيق الرئيسية وتنسيق أعمال التدقيق مع المراجعين – المسؤولية عن أداء المراجعين، توجيههم وتدريبهم – وضع وتطبيق وتحديث برامج التدقيق لكل مهمة – التأكد من أن أعمال التدقيق قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين – التأكد من أن أعمال التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الداخلي – مراجعة الملفات وأوراق العمل في جميع مراحل التدقيق – مراجعة مسودة التقرير ومناقشتها مع مدير التدقيق الداخلي – القيام بالزيارات التفقدية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة وإعداد التقرير عن ذلك – أية صلاحية أخرى يكلف بها من قبل مدير التدقيق الداخلي.	**1– الداخلية** – مدراء الدوائر ورؤساء الأقسام – موظفي المؤسسة **2–الخارجية** – المراجعين الخارجيين	–أن يكون حاصلا على شهادة جامعية في إحدى التخصصات التالية: المحاسبة، الاقتصاد، إدارة الأعمال، الإدارة المالية. ويفضل أن يكون حاصلا على مؤهل مهني من معهد معترف به مثل CIA, CPA – خبرة في التدقيق لمدة 5 سنوات – مهارة في التحليل المالي – مهارة في استخدام الحاسب الآلي – معرفة باللغة الانجليزية أو الفرنسية – حسب الحاجة–	– القدرة على إدارة وتوجيه العناصر البشرية المسئولة تجاهه – تحقيق أعلى مستوى من الإنتاجية – انجاز الأعمال في الوقت المحدد – دقة وفائدة التقارير المرغوبة في الوقت المحدد

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على: خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، ص–ص: 266–268

الجدول رقم (2–5): المراجع Junior Auditor

المسؤوليات	العلاقات	الخبرة	الأداء
– تنفيذ مهمات التدقيق طبقا لبرنامج التدقيق الداخلي – يقوم بالتحضير لتقرير التدقيق الداخلي وهذا بتجميع الاستنتاجات والتوصيات ومناقشتها مع المشرف المراجعة بالنسبة للمهمات ذات الطبيعة الخاصة والمستوى الأعلى من الصعوبة فيصبح دور المراجع مساعدا رئيسيا في تنفيذ مثل هذه المهمات تحت إشراف مباشر من مشرف المراجعة – القيام بأعمال المسح الأولي للنشاط الخاضع للمراجعة لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المتعلقة بالمراجعة – مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط له – التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على	**الداخلية** – مدراء الدوائر ورؤساء الأقسام – موظفي المؤسسة	– أن يكون حاصلا على مؤهل جامعي على الأقل في إحدى التخصصات التالية: المحاسبة، الاقتصاد، إدارة الأعمال، الإدارة المالية. – خبر ة في التدقيق الداخلي أو الخارجية لمدة 2 سنة على الأقل.	– انجاز الأعمال في الوقت المحدد وبكفاءة. – مدى السرعة التي تتم بها عملية المراجعة – تحضير التقارير والدراسات في الوقت المناسب – مدى الكفاءة التي يتم بها انجاز

الوثائق وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة – تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة – الاحتفاظ بملف أوراق العمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الدائرة – الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع المنتسبين المؤسسة		– مهارة في استخدام الحاسب الآلي – معرفة باللغة الانجليزية أو الفرنسية –حسب الحاجة–	الأعمال

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا: على خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، ص–ص: 269–270

الجدول رقم (2–6): السكرتير secretary

المسؤوليات	العلاقات	الخبرة	الأداء
– حلقة وصل بين مدير التدقيق الداخلي التنفيذي والمراجعين وكذا مع كافة الدوائر في المؤسسة وبين المراجعين بعضهم ببعض – ترتيب الاجتماعات ومعرفة تواجد المراجعين في الميدان وتسهيل الاتصال بهم كما تقوم بكتابة محاضر الاجتماعات وتوثيق برامج تدريب الموظفين – الاحتفاظ بالملفات موثقة بشكل يسهل معه الرجوع للوثيقة بسهولة ، كما تقوم بالاحتفاظ بسجل تحركات الموظفين – تقوم بجميع أعمال طباعة المراسلات وتقارير التدقيق الصادرة عن قسم التدقيق الداخلي – أية أعمال أخرى يكلف بها من قبل مدير التدقيق الداخلي.	–بإمكانها مراسلة جميع الأشخاص او الهيئات او المؤسسات وهذا بطلب من مدير التدقيق الداخلي التنفيذي مشرف التدقيق	– دبلوم في إدارة الأعمال أو السكرتارية . – خبر ة لمدة 2 سنة في مجال العمل. – مهارة في استخدام الحاسب الآلي – إلمام باللغة الانجليزية أو الفرنسية –حسب الحاجة–	– مدى الكفاءة التي تتم بها الاحتفاظ بالملفات والوثائق والطباعة – مدى المحافظة على سرية الأعمال الموكلة له. – مدى الكفاءة التي تتم في متابعة المراجعين وتلبية حاجاتهم – مدى الكفاءة في انجاز الأعمال الموكلة إليه في الوقت المحدد

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا: على خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، ص–ص: 271–272

4–3– الرقابة النوعية والتحسين المستمر

يعتبر الهدف الرئيسي لنشاط التدقيق الداخلي هو قياس وتقييم وتقديم التقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية كعملية مساهمة في الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة، إلا أنه بدون أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بقياس الأداء الشخصي، فانه من الصعب تقييم ما إذا كان نشاط التدقيق يحقق أهدافه بأقصى حد من الجدارة والفاعلية. لذلك يقوم مدير التدقيق الداخلي التنفيذي بتقييم أداء نشاط التدقيق بصورة دورية عادة. ويتم تقييم الأداء بصورة رسمية من خلال التأكد من الالتزام بوثيقة التدقيق الداخلي، ويمكن إبراز كيفية القيام بالرقابة النوعية من خلال عرض المعيار الخاص بها كالأتي[19]:

1– 1300–الرقابة النوعية وبرامج التحسين

"**Quality Assurance and Improvement Program**"

على مدير التدقيق الداخلي التنفيذي أن يضع برنامجا للرقابة النوعية وبرامج التحسين والذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي ويراقب فعاليته بشكل مستمر. يجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق

الداخلي لإضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها وتوفير التأكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية وكذا مع أخلاقيات المهنة.

2- 1310- متطلبات الرقابة النوعية وبرامج التحسين

"**Requirements of the Quality Assurance and Improvement Program**"

على نشاط التدقيق الداخلي تبني أسلوب لمراقبة وتقييم فعالية البرامج النوعية. وهذه العملية يجب أن تتضمن تقييمات داخلية وخارجية على حد السواء.

3- 1311- التقييمات الداخلية "Internal Assessments"

يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية:

- التدقيق المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي.
- التدقيق الدورية التي تنفذ من خلال التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة، على معرفة بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وبأخلاقيات المهنة.

4- 1312- التقييمات الخارجية "External Assessments"

يجب أن تنفذ التقييمات الخارجية على الأقل مرة كل 5 سنوات من قبل مراجع خارجي مؤهل ومستقل أو فريق مراجعة من خارج المؤسسة.

كما على مدير التدقيق الداخلي التنفيذي المناقشة مع مجلس الإدارة المسائل التالية:

- الاحتياجات المتكررة للتقييمات الخارجية.
- درجة تأهيل واستقلالية المراجع خارجي أو فريق مراجعة وكذا الإبلاغ في حالة تعارض المصالح.

5- 1320- التقرير عن الرقابة النوعية وبرامج التحسين

"**Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program**"

على مدير التدقيق الداخلي التنفيذي إيصال نتائج الرقابة النوعية وبرامج التحسين إلى المدير العام ومجلس الإدارة.

1321- استخدام "*أنجز طبقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية*"

"**Use of "Conforms with the *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*" "**

قد يعلن مدير التدقيق الداخلي التنفيذي على اتفاق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية فقط إذا أظهرت نتائج التقييمات النوعية وبرامج التحسين دعمها لذلك.

1322- الإفصاح عن عدم الالتزام "Disclosure of Nonconformance"

عندما يكون هناك عدم الالتزام بتعريف التدقيق الداخلي، الميثاق الأخلاقي والمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية و يؤثر ذلك على نطاق عمل نشاط التدقيق الداخلي، يجب على مدير التدقيق الداخلي التنفيذي الإفصاح عن ذلك للمدير العام ومجلس الإدارة.

5- مراحل التدقيق الداخلي

تختلف طريقة أداء المدقق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها[20]، إلا أن أداء مهمة التدقيق الداخلي يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة ومن ثم اتباع مراحل انجازها وفق ما يلي:

5-1- اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق

تبدأ مهمة التدقيق الداخلي باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة، والذي يتم وفق ثلاث طرق[21]:

5-1-1- الاختيار المنظم: ويتم تبعا لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادا إلى خطة التدقيق السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

5-1-2- الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا: قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما، ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.

5-1-3- الاختيار بناءًا على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة: قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المدقق الداخلي لتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأيًّا كانت الطريقة المطبَّقة في اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة فإن المدقق الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات التدقيق باستمرار على ضوء المستجدات، ولقد حددت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية مراحل انجاز عملية التدقيق كما هو مبين في العنصر الموالي.

لقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية) على أن انجاز عملية التدقيق تتضمن مايلي:

5-2- التخطيط لعملية المراجعة[22] "**Audit Planning**"

نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في هذا الصدد على مايلي:

1- 2010- التخطيط "Planning"

على مدير التدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، منسجمة مع أهداف المؤسسة

- **2010..A1-** يجب وضع خطة موثقة للمراجعة الداخلية والمبنية على تقييم الخطر، على أن يكون الاضطلاع عليها على الأقل مرة سنويا، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة في هذه العملية.

▪ **2010.C1**– على مدير التدقيق الداخلي الأخذ بالاعتبار الموافقة على المهمات الاستشارية المطلوبة اعتمادا على احتمالية مساهمة المهمة في تحسين إدارة المخاطر، إضافة قيمة، تحسين عمليات المؤسسة، يجب إدراج المهمات الاستشارية في الخطة.

1- 2020- الاتصال والموافقة "Communication and Approval"

على مدير التدقيق الداخلي إيصال خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد المطلوبة، متضمنة التغيرات المرحلية الهامة، إلى المدير العام ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها كما عليه الإفصاح عن أثر أية قيود على الموارد.

كما يجب جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط محل التدقيق من مصادره المختلفة، للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، كما أن هذه المصادر تعتمد على كون النشاط يراجع لأول مرة أو أنه جرى مراجعته سابقا، وتكوين الملف الدائم والجاري لعملية المراجعة، وبشكل عام يمكن تلخيص هذه المصادر –على سبيل المثال لا الحصر– فيما يلي[23]:

- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي.
- تقارير وملفات التدقيق السابقة، الموازنات التقديرية والمعلومات المالية.
- توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للمراجعة.
- الاجتماع مع إدارة النشاط.
- السياسات والخطط، الإجراءات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.

5-3- تقيم الرقابة الداخلية "Evaluate Internal Control"

نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية ويتم وضع برنامج التدقيق المناسب على أساس هذا التقييم ليتم تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العين المناسبة*.

5-4- فحص وتقييم المعلومات "Examination And Evaluation Of Information"

إن مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء تقييم الرقابة الداخلية تساعد على تحديد التغطية المبرمجة للمراجعة، وتحديد أهداف ومخاطر الرقابة الداخلية للتركيز على ما يمكن اعتباره خطر على المؤسسة، ويتم الاعتماد في ذلك على ما يراه المدقق الداخلي ضروري ومناسب من وسائل الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات.

5-5- إيصال النتائج (التقرير) "Report Writing"

ينص المعيار الدولي رقم **2060- التقرير لمجلس الإدارة والإدارة العليا**[24]

"Reporting to Senior Management and the Board"

على مدير التدقيق التنفيذي أن يقدم تقارير منتظمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا عن الغرض، السلطة والمسؤولية لنشاط التدقيق الداخلي، والأداء المتعلق بخطة نشاط التدقيق الداخلي. كما يجب أن يشمل التقرير

على مواقع المخاطرة الهامة، مواضيع الرقابة، مخاطر الغش، مواضيع الحوكمة وأية أمور تحتاجها أو تُطْلَبْ من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا**.

كما زُوِّدت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية بسبعة إرشادات تتعلق بالتزامات المدقق الداخلي على النحو التالي[25]:

أ- يجب على المراجعين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم من أجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية المراجعة.

ب- يجب على المراجعين الداخليين مناقشة الاستنتاجات والتوصيات مع المستويات الإدارية المناسبة قبل إصدار التقرير الكتابي.

ت- يجب أن تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبنَّاءة وفي الوقت المناسب.

ث- يجب أن يعرض التقرير الهدف من التدقيق ونطاق نتائجه، كما يجب أن يحتوي التقرير تعبيراً عن رأي المراجع كلما كان ذلك ممكنا.

ج- يجب أن تكتب المعلومات الإضافية بوضوح لتجذب القارئ لأن يقرأ أكثر.

ح- يجب أن تصف المعلومات الهدف من التدقيق كلما كان ذلك ضروريا، مع إعلام القارئ لماذا أجريت عملية المراجعة، وماذا كان متوقعا منها أن تنجزه.

خ- يجب أن تشخص وتحدد عبارات النطاق لأنشطة المراجعة، وتشمل كلما كان ذلك ممكنا ومناسبا المعلومات المؤيدة أو المساندة لمثل الفترة التي تم مراجعتها. كما أن الأنشطة المتعلقة بها والتي لم يتم مراجعتها بعد، يجب أن تحدد إذا كان ضروريا ومن أجل رسم خطوط ونطاق المراجعة، كما يجب أيضا وصف طبيعة ومدى نطاق التدقيق الذي تم تأديته.

5-6- المتابعة "Monitoring Progress"

ينص المعيار الدولي رقم 2500- المتابعة[26] Monitoring Progress

على مدير التدقيق الداخلي وضع والعمل على المحافظة على نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

وتأخذ هذه الخطوة ثلاث أشكال[27]:

أ- تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها وكيف.

ب- تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بالمباشرة في تنفيذ التوصيات.

ت- يقوم المدقق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات أو التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات.

وعلى المدقق المعين للمتابعة زيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من مراحل انجاز التوصيات وعند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك ويرفع لجميع الجهات التي استلمت نسخة من التقرير لإخبارهم بأنه تم العمل بجميع التوصيات وأنه تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

5-7- تقييم مهمة التدقيق[28] **"Engagement Evaluate"**

تمثل هذه المرحلة الخطوة الأخيرة من مراحل انجاز عملية المراجعة، وتتعلق بقسم التدقيق الداخلي، إذ عليها التأكد من الفعالية التي تم بها انجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في انجاز مهمات أخرى.

خلاصة

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في ظل بيئة الأعمال الجديدة ويظهر هذا في تطور المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، والتي تشمل على تعريف التدقيق الداخلي، المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وكذا الميثاق الأخلاقي لها، بما انعكس على أدائها، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية بما يضيف قيمة للمؤسسة والتي تؤدي إلى تطبيق حوكمة المؤسسات.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- ما هي أوجه الشبه والاختلاف بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي؟

2- ما العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي؟

3- ما هي مجالات عمل التدقيق الداخلي؟

4- ما هي مظاهر تطور التدقيق الداخلي؟

دراسات حالات

الحالة الأولى

ليكن هناك قسم التدقيق الداخلي لشركة ذات أسهم للصناعة الدوائية والمسجلة في البورصة والذي يمتاز بالخصائص والصفات التالية:

الأهداف: منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء المالية

خطة العمل : إعداد خطة سنوية معرفة مدى شرعية وصدق القوائم المالية في المؤسسة فقط.

التبعية: للإدارة العليا

التوصيات: للإدارة العليا

تركيبة قسم التدقيق الداخلي: يتكون من مدير القسم حاصل على شهادة ليسانس في المالية وخبرة لمدة 4 سنوات، تتمثل مهمته الأساسية في إعداد خطة التدقيق السنوية والإشراف على عمل المدققين مع التفاعل مع المدقق الخارجي.

فريق التدقيق: يتكون من ستة مدققين حاصلين على شهادة ليسانس في المحاسبة مع خبرة لمدة 3 سنوات في ميدان التدقيق، تتمثل مهمتهم الأساسية في تنفيذ عملية التدقيق.

المطلوب: على ضوء دراستك للتعريف الحديث للتدقيق الداخلي وكذا معاييره، ما هي النقائص التي تجدها في قسم التدقيق الداخلي لهذه الشركة؟

الحالة الثانية

بصفتك المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي كلفت بالقيام بتدقيق وظيفة المبيعات لشركة مختصة في إنتاج العصير في ظل منافسة شديدة.

- ممّن تتكون فرقة التدقيق لهذه المهمة؟
- كيف يمكن تحديد معايير تدقيق الأداء لهذه المهمة؟
- اشرح باختصار مراحل التدقيق المنتهجة.

أجوبة الأسئلة للمناقشة

1. أوجه الشبه والاختلاف بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي:

– أوجه الشبه والاختلاف بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي:

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق المحاسبي
من حيث النشأة	**في الثلاثينات من القرن الماضي**	أثناء الثورة الصناعية
من حيث الهدف	تحسين التسيير (الكفاءة والفعالية)، تختلف باختلاف المهمة	إبداء الرأي حول القوائم المالية
من حيث الاستقلالية	مستقل له علاقة مباشرة مع لجنة التدقيق	مستقل
من حيث مدة العمل	مستمر	من تاريخ التعيين الى غاية تاريخ تقديم التقرير (حتى شهر جويليا).
من حيث الإطار النظري	إطار خاص بالتدقيق الداخلي	إطار خاص بالتدقيق

		المحاسبي
من حيث المنظمات المهنية الدولية	معهد المدققين الداخليين IIA	المنظمة الدولية للمحاسبين القانونيينIFAC
من حيث من حيث المعايير الدولية	IAS IFRS معايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	ISA معايير التدقيق الدولية
من حيث القوانين في الجزائر	إشارة في قانون 01/88	قانون 08/91 و 01/10
من حيث المراحل	قبول المهمة أخد معرفة عامة حول الوظيفة تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية فحص المعلومات التقرير المتابعة تقييم المهمة	قبول المهمة أخذ معرفة عامة حول المؤسسة تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية فحص الحسابات التقرير
من حيث الشخص الذي يقوم بالعمل	مدقق داخلي	مدقق حسابات، محتفظ حسابات، خبير محاسب
من حيث النطاق	جميع أنشطة ووظائف المؤسسة	المعلومة المالية
من حيث أوراق العمل	الملف الدائم وملف المهمة	الملف الدائم والملف الجاري
من حيث الإلزامية	حسب الحالة	إلزامي

– أوجه الشبه والاختلاف بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي:

- كلاهما أحد العلوم الاجتماعية وفن من الفنون الإدارية
- كلاهما يقومان بالفحص، التحقيق والتقرير
- كلاهما يقومان بعمل انتقادي
- كلاهما لهما علاقة بالمعلومة المالية
- كلاهما يستعملان المراجعة

2. العلاقة بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي

هناك علاقة تكاملية بين النوعين، فكل واحد يؤثر في الاخر، وكلما كان النوع منظم ومحكم كلما كان الأثر ايجابيا، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1- تأثير التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي

تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تقليد قديم عرف بظهور النوعين، إلاّ أنه زادت أهمية العلاقة مع زيادة متطلبات الحوكمة، ففي بيئة الأعمال الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملا ممّا استدعى تعميق العلاقة بينهما.

قد يؤثر عمل وظيفة التدقيق الداخلي على طبيعة، توقيت ومدى عمل التدقيق الخارجي السنوي، حيث يؤثر على الإجراءات التي ينفذها المدقق الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية، وعند أداء مهام التدقيق الخارجي قد يعتمد المدقق الخارجي على أعمال أدتها وظيفة التدقيق الداخلي مسبقاً، فعلى سبيل المثال قد يعتمد المدقق الخارجي لاستكمال بعض المهام التي تدخل في نطاق عمله على بعض أعمال التدقيق الداخلي، كأن يستعمل بعض المهام التي تدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالمثل أعطى المعيار الدولي للتدقيق الخارجي رقم (ISA 610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي) الحق للمدقق الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المدققين الداخليين.

وأشارت العديد من البحوث إلى أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي بالنسبة لحوكمة المؤسسات، وركزت هذه الدراسات* – والتي اعتمدت على طرق تجريبية– على الدور الذي يمكن أن تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي من خلال اعتماد المدقق الخارجي عليها – بمعنى آخر قرار الاعتماد– وقدمت هذه الدراسات تصورات يمكن إدراجها فيما يلي:

أ– محددات قرار الاعتماد على وظيفة المدقق الداخلي

توجد العديد من الدراسات التي تناولت العوامل التي تؤثر على قرار اعتماد المدقق الخارجي على وظيفة التدقيق الداخلي، والتي خلصت في مجملها إلى أن المدى الذي تغطيه وظيفة التدقيق الداخلي –جودة أداء العمل–، القدرات المهنية للقائمين على وظيفة التدقيق –الأهلية–، والمستوى الذي يرفع إليه تقرير التدقيق الداخلي –الموضوعية– تعد من أهم العوامل التي يأخذها المدقق الخارجي بعين الاعتبار في قرار الاعتماد، بالإضافة إلى عوامل أخرى منها: مخاطر العميل، خصائص المدقق الخارجي، التفاعل بين المؤسسة والمدقق الخارجي، نزاهة الإدارة، مستوى التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي وضغط الأتعاب.

ب–مدى وطبيعة عمل وظيفة التدقيق الداخلي الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي

* لمزيد من التفصيل حول مضمون هذه الدراسات الرجاء الإطلاع على: سمير كامل محمد عيسى، **مرجع سابق**، ص–ص: 21–28.

فيما يتعلق بمدى الاعتماد فخلصت الدراسات إلى أن متوسط انخفاض نسبة ساعات التدقيق الخارجي عن المخططة يتراوح بين 15%-30% مع الأخذ بعين الاعتبار محددات الاعتماد، أما فيما يخص طبيعة عمل وظيفة التدقيق الداخلي الذي يعتمد عليه المدققون الخارجيون فقد خلصت الدراسات إلى الاعتماد فيما يخص إجراءات الفهم أو اختبار الرقابة الداخلية، الاختبارات التفصيلية واختبارات التحقق من الأرصدة.

1- تأثير التدقيق الخارجي على التدقيق الداخلي

الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المدقق الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس الذي لم يستطع المدقق الداخلي أن يكشفه، ممّا يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي نوجزها في الآتي:

- عدم الالتزام الكلي بتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- ضعف تأهيل المدقق الداخلي وعدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للتدقيق.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية.

إن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الجهات في المؤسسة -كل على حسب مسؤولياته- يدعم ويؤهل التدقيق الداخلي من خلال:

- تأهيل وتدريب المدقق الداخلي مع توضيح خطوات عمله.
- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح من القضاء على مواطن الضعف.
- زيادة خبرة المدقق الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمدقق الخارجي، خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة.
- إضفاء الثقة على عمل التدقيق في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين، باعتبار أن النقص في نوع ما يُكَمِّل الآخر والعكس صحيح، فضلاً على أنه يصحح الأخطاء لتفاديها في السنوات القادمة.
- استعمال الأساليب الإحصائية واستخدام الإعلام الآلي في التدقيق الداخلي، يجعلها أكثر علمية ومهنية ويظهر على نتائجها الصحة والمصداقية.

3. مجالات عمل التدقيق الداخلي

فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية بما يضيف قيمة للمؤسسة والتي تؤدي إلى تطبيق حوكمة المؤسسات. فهي تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات:

- إدارة المخاطر Risk Management.
- الرقابة Control.

- حوكمة المؤسسة Corporate Governance.

4. مظاهر تطور التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في ظل بيئة الأعمال الجديدة ويظهر هذا في تطور المعايير الدولية له، والتي تشمل على تعريف التدقيق الداخلي، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وكذا الميثاق الأخلاقي لها.

حل دراسة الحالات

حل الحالة الأولى

النقائص التي تجدها في قسم التدقيق الداخلي لهذه الشركة

الأهداف: لا يمكن أن يكون هدف قسم التدقيق الداخلي منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء المالية لان المدقق الداخلي ليس بمحقق، فمن المفروض في هذا النوع من المؤسسات يكون هدف قسم التدقيق الداخلي تدقيق جزء أو كل وظائف المؤسسة مع تقديم الخدمات الاستشارية أي يتدخل في التسيير من خلال التوصيات التي يقدمها للجهات المعنية.

خطة العمل: معرفة مدى شرعية وصدق القوائم المالية في المؤسسة من مهام التدقيق المحاسبي الخارجي، من المفروض تشمل خطة التدقيق السنوية الجانب التسييري

التبعية: إذا كانت التبعية للإدارة العليا فقسم التدقيق الداخلي يكون غير مستقل، لابد أن يكون مستقل يتبع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة منه.

التوصيات: ليس فقط للإدارة العليا، وإنما يقدم لمجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الجهة محل التدقيق، وفي بعض الحالات للجمعية العامة.

تركيبة قسم التدقيق الداخلي وفريق التدقيق: نقص في خبرة ومهارة أعضاء قسم التدقيق الداخلي.

حل الحالة الثانية

تبيين عناصر فرقة التدقيق لهذه المهمة

المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي، مشرف التدقيق، مجموعة من المدققين الداخليين يشترط ان تضم فرقة التدقيق عناصر متخصصة في الميدان المحاسبي والتسويقي.

تبيين كيفية تحديد معايير الأداء لتدقيق هذه المهمة

يتم تحديد معايير الأداء من خلال البحث والتشاور والمناقشة لأعضاء فرقة التدقيق باستعمال ما لديهم من خبرات في الميدان، إشراك مجلس الإدارة لجنة التدقيق مدير قسم التسويق وحتى خبراء من خارج المؤسسة.

ذكر مراحل التدقيق المنتهجة

1-قبول المهمة 2- التخطيط 3- تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية 4- فحص المعلومات 5- التقرير 6- المتابعة 7- تقييم المهمة

هوامش الفصل

[1] نادر شعبان السواح، «**التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني**»، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006، ص: 24.

[2] خلف عبد الله الوردات، «**التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية**»، الطبعة الأولى، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2006، ص: 32.

[3] شعباني لطفي، «**التدقيق الداخلي مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**»، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004 ، ص: 71.

[4] The Institute Of Internal Auditors, **«Definition of Internal Auditing»**, [on line], <Available at: www.theiia.org >, (10/11/2009).

"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes".

[5] سمير كامل محمد عيسى، «**العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات –مع دراسة تطبيقية–**»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، العدد رقم1، المجلد رقم 45، جانفي 2008، ص: 03.

[6] Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Küting, Claus-Peter Weber, **«Internal Audit Handbook Management with the SAP–®Audit Roadmap»,** German: acid-free paper, 2008, p: 570.

[7] Campman C and Anderson U, **«Implementing the Professional Practices Framework»**, The Institute of Internal Auditors, Florida: 2002.

نقلا عن: عطا الله وراد خليل ، **مرجع سابق**، ص: 24.

* إضافة قيمة Add Value: تقوم المؤسسة بخلق قيمة أو فائدة لملاكها، مساهميها، عملائها وزبائنها، يتم الوصول إلى إضافة قيمة عن طريق تطوير الفرص وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة، تحديد العمليات الخاضعة للتطوير والتخفيض من الخطر عن طريق التأكيد أو الخدمات الاستشارية. نقلا عن:

The Institute Of Internal Auditors, **«glossary»**, [on line], <Available at: http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/?i=8317>, (10/01/2009).

[8] Sridhar Ramamoorti, **«Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects»,** The Institute of Internal Auditors, Research Foundation, Florida: 2003, p:12.

[9] The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing»**, [on line], <Available at: www.theiia.org>, (10/11/2009).

* الإذعان (الالتزام) Compliance: المقدرة على التأكد بشكل معقول من الانسجام من تطبيق السياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين، الأنظمة والاتفاقيات في المؤسسة بصفة معقولة، نقلا عن:

The Institute Of Internal Auditors, **«glossary»**, [on line], <Available at: http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/?i=8317>, (10/11/2009).

[10] The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Op, Cit, P-P:08-09.

[11] Ratliff L and Reding K, **«Auditing: Logic, Principles, and Techniques»**, The Institute of Internal Auditors, Florida: 2002.

نقلا عن: عطا الله وراد خليل ، **مرجع سابق**، ص-ص: 25-26.

[12] أمين السيد احمد لطفي، «**دراسات متقدمة في التدقيق وخدمات التأكيد**»، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007، ص: 210.

[13] The Institute Of Internal Auditors, **«Introduction To The Code Of Ethics»**, [on line], <Available at: http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/introduction/>, (10/11/2009).

[14] The Institute Of Internal Auditors, **«Code Of Ethics»,** Florida: 2009, p:01.

[15] **Ibid**, P-P:01-02.

[16] The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Op, Cit, P:07.

[17] **Ibid**, P-P:02-03.

[*] تضارب المصالح Conflict of interest: أية علاقة تبدو ليست في مصلحة المؤسسة، يرتبط تضارب في المصالح بتخلي الفرد عن الموضوعية في تنفيذ المهام والمسؤوليات الموكلة له. نقلا عن:

The Institute Of Internal Auditors, **«glossary»**, [on line], <Available at: http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/?i=8317>, (10/11/2009).

[18] خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، ص: 66.

[19] The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Op, Cit, P-P:04-06.

[20] فتحي رزق السوافيري و آخرون، **مرجع سابق**، ص: 77.

[21] خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، ص:156.

[22] The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Op, Cit, P:07.

[23] خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، ص:160.

[*] لمزيد من التفصيل أنظر المبحث الأول من الفصل الثالث، ص:80.

[24] The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Op, Cit, P:06.

[* *] لمزيد من التفصيل الاطلاع عل المعايير التالية: 2400، 2410، 2420، 2421، 2430، 2431، 2440 الملحق رقم: 01.

[25] The Institute Of Internal Auditors, **«Practice Advisory 2400-1:Legal Considerations in Communicating Results »,** guidance, Florida: march 2001, p-p:1-2.

[26] The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Op, Cit, P-P:01-02.

[27] خلف عبد الله الوردات، **مرجع سابق**، ص: 191.

[28] **نفس المرجع**، ص:193.

الفصل التاسع:

التـدقيق الإداري

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ معرفة أسباب ظهور التدقيق الإداري وتكوين فكرة عن التطور التاريخي له في بيئة الأعمال.
- ✓ تبيين الممارسين للتدقيق الإداري
- ✓ التعرف على مصادر المعايير المستخدمة في التدقيق الإداري.
- ✓ تبيين معايير ومراحل تنفيذ التدقيق الإداري.
- ✓ معرفة أوجه الشبه، الاختلاف والعلاقة بين التدقيق الإداري والخارجي.

تمهيد

شهد بيئة الأعمال العديد من التطورات والتي أدت إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد أوجه نشاطاتها وزيادة المنافسة بينها، حيث أصبحت بذلك مهمة إدارة المؤسسة في تحديد نواحي القصور والمعوقات التي تواجه عمليات التنفيذ شبه مستحيلة أمام تشابك مختلف مكونات المؤسسة وتعقدها من جهة، وعدم كفاية أدوات الرقابة والتسيير التقليدية في اكتشاف تلك المشاكل من جهة أخرى.

هذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بأساليب تحسين الأداء لدى المؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة البحث عن وسائل رقابية حديثة، تكون مهمتها تحديد واكتشاف نواحي القصور والمعوقات بهدف تحقيق المؤسسة لأداء يضمن لها البقاء والاستمرارية والحفاظ على مكانتها في السوق.

وقد ساهمت مختلف الجهات من هيئات وجمعيات مهنية للمحاسبة والتدقيق وكذا الباحثين المتخصصين في مجال التسيير، في تطوير مهنة التدقيق لمواجهة تلك المشاكل، عن طريق إيجاد أداة من شأنها أن تساعد إدارة المؤسسة في هذا المجال، وقد تجسدت هذه المساعي في ظهور نوع جديد للمراجعة تمثل في التدقيق الإداري، التي تذهب إلى ما وراء فحص القوائم المالية، لتغطي فحص جانب التسيير للوظائف المختلفة من أجل المساعدة في تحقيق الأهداف وتجنب الضياع والإسراف في استخدام الموارد، من خلال الوقوف على المشاكل التي تعترض تنفيذ الخطط وتحليل النتائج والسياسات المنتهجة بهدف تحسين الأداء قدر الإمكان.

1- طبيعة التدقيق الإداري

نتج التدقيق الإداري نتيجة التطورات الاقتصادية التي أفرزت الحاجات إلى ضرورة البحث عن أدوات للكشف عن نواحي القصور والمعوقات التي تواجه عمليات التشغيل وتحليل النتائج، وتمثلت هذه الأداة في التدقيق الإداري.

1-1- لمحة تاريخية عن التدقيق الإداري

إن تحديد مفهوم دقيق للتدقيق الإداري يقتضي تناولها في قالبها التاريخي، ثم تحديد أهم التعاريف وأهداف هذا النوع من التدقيق.

ترجع أصول التدقيق الإداري إلى عالم الأعمال في الدول الأنجلوساكسونية، حيث ظهرت لأول مرة في المؤسسات البترولية، ومصانع السيارات في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي كبريات المؤسسات الصناعية

البريطانية، وفي بعض الكتابات المتخصصة في مجال التسيير في الأربعينيات من القرن الماضي، وفي سنة 1948 طور معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية IAA نطاق وأهداف التدقيق لتشمل. حماية أصول المؤسسة، الحفاظ على مصداقية المعلومات وكذا التنسيق بين السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة، لكن مصطلح التدقيق الإداري لم يظهر بعد في تلك الفترة، حيث ظهر لأول مرة سنة 1964 في كتاب« Operational auditing Book » للكاتب « Brad Ford Camus » ثم بعدها في كتاب « The practic of modern internal Audit » للكاتب» [1] « Lawrance.B.Sauyerوأصبحت للتدقيق الإداري بذلك، أهداف ومهام مستقلة بذاتها عن تلك المتعلقة بالتدقيق الداخلية، والتدقيق المالية.

1-2- تعريف التدقيق الإداري

لقد تعددت المحاولات التي بذلت للتوصل إلى تعريف شامل للتدقيق الإداري،(*) ومن بين هذه المحاولات ما يلي:

- تعريف مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية

«هي عملية منتظمة لتقييم فعالية وكفاءة، واقتصاديات أعمال التنظيم والتي تخضع لرقابة وتحكم الإدارة، والتقرير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج التقييم بالإضافة إلى تقديم مقترحات التحسين الممكنة[2]» .

من خلال هذا التعريف نستنتج أن التدقيق الإداري هي عملية ممنهجة تركز على جانب الكفاءة والفعالية لمختلف نشاطات المؤسسة وليس على الدفاتر والسجلات أو القوائم المالية.

- تعريف المعهد الفدرالي الكندي

«إن الهدف الأساسي للتدقيق الإداري هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤوليتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها[3]».

من خلال هذا التعريف نستنتج أن التدقيق الإداري تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة عن طريق اكتشاف نقاط الضعف و اقتراح الحلول المناسبة لها.

- تعريف Sauyer:

« التدقيق الإداري هي عبارة عن التدقيق الداخلية بنظرتها الأبعد والأعمق بحيث تتسع وتتحول إلى مراجعة الأنشطة المختلفة في المشروع بجانب آثارها المالية [4] ».

من هذا التعريف يمكن القول أن التدقيق الإداري اشمل من التدقيق الداخلية من حيث النطاق، حيث أنها تطبق في مجالات متعددة خارج النواحي المالية.

- تعريف محمد سمير الصبان

« التدقيق الإداري عبارة عن أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو أحد الأقسام أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام المواد البشرية والمادية وذلك بقصد ترشيد قرارات المؤسسة عن

طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤوليتها بكفاءة وفعالية[5]».

من هذا التعريف نستنتج أن نطاق التدقيق الإداري يختلف عن نطاق الأنواع الأخرى للمراجعة، حيث تشمل نطاق التدقيق الإداري على النقاط التالية:

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو أحد أقسامها.
- اختبار الخطط والسياسات المنتهجة.
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

1-3- أهداف التدقيق الإداري

إن للتدقيق الإداري أهداف تختلف عن أهداف التدقيق المالية، وذلك لطبيعتها المميزة و مجالات تدخلها.

ومن بين أهداف التدقيق الإداري ما يلي:[6]

- إبداء الرأي فيما إذا كانت إدارة المؤسسة قد استخدمت الموارد المتاحة سواء كانت مادية أو بشرية بأكثر كفاءة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء الأهداف المحددة وهذا يتضمن إظهار نواحي الضعف والضياع في كافة الأنشطة والعمليات للقضاء عليها وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية للمؤسسة.
- مساعدة متخذي القرارات في ترشيد قراراتهم عن طريق اكتشاف المشاكل والأخطاء التي تتعرض لها المؤسسة واقتراح التعديلات اللازمة.
- مساعدة المؤسسة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة.

من خلال عرض أهداف التدقيق الإداري يتضح لنا أن هاته الأخيرة تركز على مراجعة جانب الكفاءة والفعالية، على غير التدقيق المالية التي تركز على مراجعة الحسابات، ويشير مصطلح الفعالية إلى الدرجة التي تحقق بها المؤسسة أهدافها المحددة سابقا، أما مصطلح الكفاءة فيشير إلى حسن استخدام أو استغلال الموارد، أو هي الطريقة التي يتم بها انجاز العمليات المتعلقة بالأهداف، وبذلك فإن الكفاءة تقيس حسن أداء عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات من حيث حسن توزيع واستغلال المدخلات أو الموارد المتاحة[7].

وتتضمن مراجعة الفعالية والكفاءة العناصر التالية:[8]

1- **مراجعة الفعالية:**

- تحديد ما إذا كانت النتائج المطلوبة والمتوقعة قد تحققت أم لا.
- التحقق ما إذا كانت الأهداف المخططة من قبل قد تم التوصل إليها وتحقيقها.
- التحقق ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت بفعالية وبأقل تكلفة ممكنة.

2- **مراجعة الكفاءة:**

- التحقق من أن المؤسسة قد دبرت الموارد المختلفة بطريقة اقتصادية.
- التأكد من أن استخدام هذه الموارد بكفاءة عالية وبشكل مثالي.

- تحديد الأسباب الرئيسية لعدم استخدام هذه الموارد بشكل اقتصادي وبكفاءة مناسبة.
- تحديد مدى كفاءة نظم المعلومات الإدارية في المؤسسة والإجراءات المرتبطة بالهيكل الإداري فيه.

1-4- أنواع التدقيق الإداري

يمكن تقسيم التدقيق الإداري بالاعتماد على المعيارين الآتيين:

- من حيث توقيت عملية التدقيق.
- من حيث نطاق التدقيق.

- من حيث توقيت عملية التدقيق

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق الإداري إلى مراجعة عملية المؤقتة و التدقيق العملية المستمرة

1- التدقيق العملية المؤقتة (ذات الهدف الخاص):

حيث يحقق هذا النوع من التدقيق الإداري احتياجات الإدارة من حيث الفحص والتقييم والتقرير عن مجالات محددة بالمؤسسة ترى إدارة المؤسسة أهمية دراستها.

ويتميز هذا النوع من التدقيق الإداري بالخصائص التالية:

- إن إدارة المؤسسة على علم بالمجالات التي ظهرت بها مشاكل تتطلب مراجعتها لإظهار هذه المشاكل وتقييمها وتقديم الاقتراحات اللازمة.
- أن المدقق العملي يركز جهده وعمله على المشكلة المطلوبة محل الدراسة، ويقوم بإعداد خطة التدقيق التي تغطي أبعاد الفحص واختيار الأشخاص ذوي الخبرة، وتحديد الوقت اللازم لإنهاء مهمة وتنفيذ المهمة، وإعداد التقرير الذي يظهر المشكلة واقتراح التعديلات.
- إن التقرير بعد إعداده يقدم إلى الإدارة العليا بعد مناقشته مع الأفراد التي يتعلق عملهم بالتقرير وبما يحتويه من الحلول المطروحة، وقد يعيب على هذا النوع من التدقيق الإداري أن العاملين في المجال الخاضع للفحص ينظرون إلى التدقيق الإداري في هذه الحالة نظرة الريب والشك من حيث أنها وسيلة لاكتشاف عيوبهم وأخطائهم مما يجعلهم في موقف عدم التعاون مع المدقق، وهذا ما يتطلب من هذا الأخير أن يبعث على الطمأنينة لدى العاملين ويظهر لهم أن ما يقوم به من عمل هو صالح مشترك للمؤسسة والعاملين على حد سواء.[9]

2 - التدقيق العملية المستمرة

وهي التدقيق التي تزاول على مدار العام لجميع مجالات النشاط داخل المؤسسة ومن أهم مميزات هذا النوع ما يلي:

- إن الاستمرارية في مراجعة الأنشطة والعمليات طوال العام، يجعل من الممكن تحقيق كشف مبكر للمشاكل مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم تحل هته المشاكل وتفادي حدوثها في المستقبل.

- إن وجود المدقق العملي طوال العام، يجعل من العاملين بالمؤسسة يعتادون على وجوده مما يقلل النظرة السلبية نحوه ويزيد من احتمالات التعاون بينهم وبين المدقق، لتحقيق أهداف التدقيق الإداري.
- تمكين الإدارة من القيام بالرقابة المستمرة على عملياتها في ظل المعلومات المتوفرة من خلال التدقيق المستمرة لمجالات الأنشطة المختلفة.
- تعتبر كأداة مستمرة للحصول على المعلومات التي تدور بداخل المؤسسة مما يساعد على اتخاذ قرارات فعالة باستمرار.

لكن هناك بعض العيوب المرتبطة بهذا النوع من التدقيق الإداري وهي:

- ارتفاع تكاليف القيام بها.
- إن استمرار التدقيق طوال العام، قد يؤدي إلى قيام المدقق العملي ببعض الأعمال ذات الأهمية البسيطة، مما يقلل من أهميتها بصفة عامة كأداة لتحسين، والرفع من الأداءات.[10]

-من حيث نطاق التدقيق

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق الإداري من خلال مجالات تدخلها، وتنقسم بذلك التدقيق الإداري إلى التدقيق العملية الوظيفية والتدقيق العملية التنظيمية.

1- التدقيق العملية الوظيفية:

حيث تعتبر الوظائف كمعيار لتصنيف أنشطة المؤسسة، على سبيل المثال وظيفة إعداد الفواتير أو وظيفة الإنتاج وهناك العديد من الطرق لتصنيف الوظائف وتقسيمها إلى وظائف فرعية، مثلا فإن وظيفة المحاسبة يمكن أن تبوب إلى وظائف أخرى فرعية مشتقة منها مثل وظيفة المدفوعات النقدية ووظيفة مدفوعات الأجور،كما أن هاته الأخيرة يمكن أن تبوب إلى وظيفة تعيين العاملين، ووظيفة تسجيل الوقت، كما أن التدقيق الوظيفة تتعامل مع وظيفة أو أكثر من وظيفة في المؤسسة، كما يمكن أن تكون لأحد الأقسام أو الفروع، وتتميز التدقيق الوظيفية بأنها تسمح بتخصيص المدققين، حيث يمكن لبعض المدققين أعضاء التدقيق الداخلية أن يقوموا بتطوير خبرة مهنية ملحوظة في مجال معين، ومن جهة أخرى فقد يعيب على هذا النوع من التدقيق الإداري احتمال الفشل في تقييم الوظائف المتداخلة والمتبادلة التأثير[11].

2- التدقيق العملية التنظيمية

وتتعلق بالتدقيق الإداري بالمؤسسة على مستوى الوحدة التنظيمية العامة مثل الإدارة، الفرع، الوحدة التابعة، ويتم التركيز في هذا النوع على مدى كفاءة وفعالية التفاعل بين الوظائف، ويعد تخطيط المؤسسة ووسائل التنسيق بين الأنشطة أمرا شديد الأهمية في هذا النوع من التدقيق.[12]

2- الممارسون للتدقيق الإداري

لقد تعددت وجهات النظر في تحديد من يقوم بالتدقيق الإداري ولقد استندت كل وجهة نظر إلي مجموعة من الحجج لتدعيم ما تنادي به، فمن المناسب في هذا الصدد استعراض وجهات النظري هذه وبيان ما تستند اليه من حجج:

2-1-قيام مدقق الحسابات بالتدقيق الإداري

يفضل البعض قيام مدقق الحسابات بالتدقيق الإداري استنادا إلى مجموعة من الاسباب من أهمها:

- التدقيق الاداري هو تطور طبيعي لمدقق الحسابات، وتوسيع نطاق عملها لكي يذهب الى ما وراء النواحي المالية والمحاسبية.
- تمتع مدقق باستقلال كامل عن الإدارة، ولديه خبرة مهنية تمكنه من إبداء رأي فني محايد يعزز من قيمة التوصيات التي تقدم للإدارة.
- قيام مدقق الحسابات بفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وهي تمثل أحد المجالات الرئيسة للتدقيق الإداري
- الاعتقاد السائد بأن الأجهزة الخارجية تكون عادة على درجة عالية من الخبرة والكفاءة مع احتمال كفاية الإمكانيات الداخلية للمشروع للقيام بأعباء التدقيق الإداري.
- التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق وبأخلاقيات المهنة والتي تساعده في القيام بمهامه بدرجة عالية من الكفاءة.
- تبعية مدقق الحسابات لمنظات مهنية تشرف على المهنيين مما يزيد من تعزيز الثقة فيه.

2-2-قيام المدقق الداخلي بالتدقيق الإداري

يفضل البعض الأخر قيام المدقق الداخلي بالتدقيق الإداري استنادا إلى مجموعة من الأسباب من أهمها:

- يكون مدقق الداخلي أكثر خبرة ومعرفة بمجالات نشاط المشروع المختلفة، وأهدافه، ومشاكله المحتملة، وذلك من خلال عمله المستمر داخل المشروع.
- عادة يهدف المدقق الداخلي إلى خدمة الإدارة عن طريق تحديد نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، واقتراح وسائل علاجها، وهذا يمثل في حقيقة الأمر لب عملية تدقيق الإداري
- كذلك التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق وبأخلاقيات المهنة والتي تساعده في القيام بمهامه بدرجة عالية من الكفاءة.
- انخفاض تكاليف التدقيق لان المدقق الداخلي يتقاضى اتعابه بشكل مستمر.

2-3-اتحاد المدقق الداخلي مع مدقق الحسابات للقيام بالتدقيق الإداري

ويرى فريق ثالث أن تحقيق أهداف التدقيق الإداري بصورة فعالة يتطلب قيام تعاون بين مدقق الحسابات والمدقق الداخلي للقيام بذلك، أي الجمع بين مزايا النوعين ويستند هذا الرأي إلى أن تمتع مدقق الحسابات

باستقلال كامل عن الإدارة يمكنه من إبداء رأي فني محايد عن مدى كفاءة الإدارة في استغلا الموارد المتاحة للمؤسسة أما المدقق الداخلي فسوف يعمل على ترشيد القرارات الإدارية من حيث إظهار نقاط القوة والضعف في الهيكل التنظيمي والخطط والنظم والسياسات واقتراح أفضل السبل لحلها فهو يعمل داخل الهيكل التنظيمي ولديه من المعلومات الكثيرة حول المؤسسة والظروف التي تعمل فيها

2-4-تكوين فرقة تدقيق للقيام بالتدقيق الإداري

هناك من يرى أن القيام بالتدقيق الإداري يلزمه تشكيل فرقة للتدقيق تتكون من أفراد بتخصصات مختلفة تتماشى مع طبيعة ونوع التدقيق الإداري مثل خبير في الأنظمة، التسويق، الإنتاج ..الخ على أن يترأس فرقة التدقيق أما مدقق داخلي أو خارجي لأن متخصص في عمليات التدقيق ويعلم كيفية مراحل القيام بها.

ولقد ظهرت الفكرة لوجود قصور في جميع وجهات النظر السابقة فمدقق الحسابات وان كان يتمتع بالاستقلالية فليس لديه دراسة بكل الحقائق الخاصة بالهيكل التنظيمي والسياسات والخطط والظروف التي تمر بها المؤسسة والمدقق الداخلي من ناحية أخرى ليس لديه الحرية إبداء الرأي لان التدقيقات

ولقد كون أحد مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية فريق للتدقيق الإداري متكون من سبعة أشخاص أربعة منهم من قسم الخدمات الاستشارية بالمكتب وهم محلل أنظمة محلل مالي وخبير في علم النفس الصناعي ومحلل إنتاج والثالثة الآخرون مدققين ماليين وقد تضافرت جهور هؤلاء المتخصصين للقيام بالتدقيق الإداري لأحد الشركات

من خلال ما سبق يمكن القول أنه لا يمكن أن نقول أن نوع أحسن من الأخر فمن الملاحظ أن العامل المثير في الاختيار يرجع أساسا إلى الشعور الإدارة بأهمية التدقيق الإداري وإمكانيات المؤسسة ونوع التدقيق الإداري المطلوب القيام به، فإذا كنا بصدد تدقيق إداري ذو هدف خاص سيكون من الأوفر من حيث الوقت والتكلفة قيام مدقق الحسابات بها، أما في حالة التدقيق الإداري المستمر فلا شك أن المدقق الداخلي يكون الأحسن بالنسبة للمؤسسة.

نظام فريق التدقيق يضم مجموعة من التخصصين

3-مصادر المعايير المستخدمة في التدقيق الإداري

تكمن الصعوبة الرئيسية التي تواجه المدقق العملي هو عدم وجود معايير محددة لقياس مدى الكفاءة والفعالية، ففي التدقيق المالية يعتبر المخطط الوطني المحاسبي، ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها معايير ثابتة لتقييم مدى عدالة وصدق وشرعية القوائم المالية، أما في التدقيق الإداري فلا يوجد مثل هذه المعايير المعرفة والمحددة على نحو معين. لكن يمكن للمراجع العملي اللجوء إلى مجموعة من المصادر التي من خلالها يمكن التوصل إلى معايير محددة لتقييم مدى الكفاءة والفعالية.

وتتمثل هذه المصادر في:

1- الأداء التاريخي:

يمكن للمراجع العملي التوصل إلى مجموعة من المعايير انطلاقا من النتائج المحققة في الدورات السابقة وهنا يقيم المدقق هل الأمور تطورت إلى أفضل أم العكس. وهذا عن طريق إتباع أسلوب المقارنة، ومن بين مزايا استخدام هذا النوع من المصادر، سهولة التوصل إلى معايير، إلا أنه لا يخلو من عيوب كونه لا يوفر رؤية أعمق عن الطريقة التي تحسن أو تدهور بها الأداء الفعلي للوحدة محل التدقيق.

2- المقارنة من أداء الوحدات الأخرى:

يوجد عدة ارتباطات بين وحدات المؤسسة التي تخضع للمراجعة من جهة، وبين المؤسسات التي تزاول نشاطاتها في نفس القطاع من جهة أخرى، وهذا ما يوفر للمراجع مصدر مهم للمقارنة، ففيما يتعلق بالوحدات المتشابهة داخل المؤسسة يمكن الحصول على المعلومات على نحو سريع وسهل، وفي حالة المقارنة مع المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع توجد دائما رغبة في توفير مثل هذه المعلومات ويمكن للمراجع الحصول عليها سواء من خلال الاتحادات،الفرق الصناعية، المجالس الاقتصادية والاجتماعية، والتنظيمات الحكومية.[13]

3- المناقشة والاتفاق:

أحيانا يصعب على المدقق التوصل إلى معايير موضوعية سواء من تكلفة الحصول عليها، أو عدم وجود الجهات التي توفر المعلومات المناسبة، ولذلك فقد يتم تطوير معايير عن طريق المناقشات والاتفاقيات، بحيث نتضمن كافة الأطراف المرتبطة بتلك العملية سواء المؤسسة محل التدقيق، أو عن طريق الاستعانة بالمدققين الآخرين، أو عن طريق الأشخاص الذين تم تقديم التقارير إليهم.[14]

4- معايير ومراحل تنفيذ التدقيق الإداري

4-1-معايير تنفيذ التدقيق الإداري

استنادا إلى الطبيعة المميزة لالتدقيق الإداري، يتضح لنا أن المعايير التي تتعلق بالتدقيق المالية لا يمكن استخدامها بالكامل في هذه الحالة، ولكن الأمر يتطلب استخدام ما يتناسب من معايير التدقيق المالية، مع طبيعة وأهداف هذا النوع من التدقيق، وسوف نتطرق في هذا البند إلى معايير التدقيق الإداري، بالرجوع إلى تلك التي تتعلق بالتدقيق المالية، لتحديد ما يتناسب منها مع الطبيعة المميزة لالتدقيق الإداري.

1- بالنسبة للمعايير العامة أو الشخصية:

وتتعلق هذه المعايير بتكوين المدقق القائم بعملية التدقيق، بحيث يشترط في هذا الأخير أن يكون مؤهلا علميا، وذو خبرة كافية بجميع الجوانب التي تخص التسيير، الإجراءات وكل ما يتعلق بالمؤسسة، حتى يتمكن من تحقيق أهداف التدقيق الإداري بأكثر فعالية وتشمل هذه المعايير العناصر الآتية:

أ- معيار التأهيل العلمي والخبرة

يمكن استخدام هذه المعايير من معايير التدقيق المالية في التدقيق الإداري، لكن بشيء من التحفظ، لأن التأهيل العلمي والخبرة المطلوبة في التدقيق الإداري تختلف إلى حد كبير عما هو مطلوب في حالة التدقيق المالية، وبالتالي فعلى المدقق العملي أن يكتسب تأهيلا علميا كافيا، حتى يكون قادرا على انجاز المهام التي سيكلف بها، ليس فقط في المجال المحاسبي والمالي فقط وإنما في جميع المجالات التي تدخل في نطاق التدقيق الإداري[15]، ويتم الحصول على التأهيل من خلال الدراسة والتكوين في مختلف المعاهد والجامعات المختصة، التي تكون المدقق في مختلف المواد والمقاييس، وحتى بعد انتهاء الدراسة، فعلى المدقق أن يبقى دائما باتصال بعمليات التكوين وبصفة مستمرة، وذلك عن طريق حضور الملتقيات والندوات...إلى آخره[16].

ب- معيار الاستقلالية

يمكن استخدام هذا المعيار كما في التدقيق المالية دون أي تحفظات، فاستقلالية المدقق تعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كل مراحل التدقيق، وترتبط استقلالية المدقق العملي بقدرته على التعمق في كل ما يدرسه، ببحثه عن الأسباب الحقيقية للمعوقات، وليس هناك بالنسبة إليه ثوابت بل كل شيء هو قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقلا لها[17]. وبالتالي فإن هذا المعيار يزيد من ثقة ودرجة الاعتماد على رأيه الذي يخدم المؤسسة، وتكمن استقلالية المدقق باستقلاله من الناحية المهنية والذهنية والذاتية، فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه المتفق عليها.

أما الاستقلال الذاتي أو الذهني فيعني استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته[18].

ج- معيار العناية المهنية اللازمة

يمكن استخدام هذا المعيار كذلك كما هو في التدقيق المالية، بحيث يجب على المدقق العملي أن يعطي اهتماما كافيا لجميع مراحل عملية التدقيق، و يتحدد معيار العناية المهنية عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليها التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المدقق، كما يجب إضافة إلى ذلك المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين ومميز لإنجاز عملية التدقيق[19].

2- بالنسبة لمعاير العمل الميداني

تستخدم هذه المعايير وما يرتبط بها من إجراءات، كما في التدقيق المالية، وتشمل هذه المعايير خطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، لكن الفرق البسيط في تقييم نظام الرقابة الداخلية بين التدقيق المالية والتدقيق الإداري يتمثل في الهدف من القيام بها، ففي التدقيق المالية يتمثل هدف تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم الاختيارات وحجم العينة التي يشتمل

عليها فحص الحسابات، أما في التدقيق الإداري فالهدف الوحيد من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو معرفة مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات إلى الإدارة.[20]

وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير هي:

- التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الجاد على أعمال المساعدين.
- يجب أن تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة.
- يجب على المدقق جمع الأدلة الكافية.

3- بالنسبة لمعايير إعداد التقارير

لا يمكن استخدام معايير إعداد التقارير الخاصة بالتدقيق المالية في التدقيق الإداري، ذلك لأن الأمر يتطلب معايير تتناسب مع صيغة وأهداف ومجالات فحص وتقييم النتائج، ويحتوي التقرير في التدقيق الإداري على العناصر الآتية:[21]

- وصف كامل لجميع الأنشطة والوظائف وأنظمة الرقابة داخل المؤسسة وما يتعلق بها من بيانات، والتي خضعت للفحص والتقييم.
- إشارة إلى معايير التدقيق الإداري وما يرتبط بها من إجراءات، والتي وجدت ملائمة للقيام بعمليات التدقيق وإجراءات تقييم الأداء.

كما ينقسم التقرير في التدقيق الإداري إلى عدة أقسام بحيث يشتمل القسم الأول على وصف لطبيعة وهدف القيام بعملية التدقيق، متضمنا المجالات الإدارية، الوظائف، أوجه الرقابة، والأنشطة التي خضعت للمراجعة، مع ضرورة الإفصاح عن المجالات التي لم يتم مراجعتها.

كما يحتوي القسم الثاني على معايير وإجراءات التدقيق الإداري والتي وجدها المدقق ملائمة للقيام بمهامه، أما القسم الثالث فهو يتضمن الحكم الشخصي للمراجع عن أداء الوحدة أو النشاط على ضوء ما قدم من قرائن إثبات وبيانات، وفي القسم الرابع يذكر المدقق النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم، وغالبا ما يكون هذا القسم من أطول أقسام التقرير، وأخيرا وفي القسم الخامس فهو مخصص لوصف العيوب أو نواحي القصور التي وجدت خلال عملية الفحص والتقييم، مع إبراز الآثار المترتبة عن هاته العيوب، كما يحتوي هذا القسم على اقتراحات المدقق لمعالجة نواحي القصور الموجودة والعمل على تلافيها مستقبلا.

إن العمل على تحقيق أهداف التدقيق الإداري يتطلب من المدقق العملي إتباع خطوات عملية لإنجاز مهامه، إلا أن هذه الخطوات تختلف بعض الشيء عن تلك التي تتعلق بالتدقيق المالية، وذلك لطبيعة وأهداف كلا النوعين. و لتنفيذ التدقيق الإداري على أكمل وجه، فالمدقق العملي ملزم كذلك بالالتزام بالمعايير التي تخص التدقيق الإداري والتي تختلف بدورها عن معايير التدقيق المالية في بعض النقاط.

وسنحاول من خلال هذا المبحث التوضيح أكثر عن كيفية تنفيذ التدقيق الإداري وذلك بالتطرق إلى خطوات المنهجية لتنفيذ التدقيق الإداري وكذا المعايير التي تضبطها.

4-2- الخطوات المنهجية لتنفيذ التدقيق الإداري

تمر عملية التدقيق الإداري عبر الأربع مراحل الأساسية التالية:

1- المرحلة الاستطلاعية

تمثل نقطة البداية في التدقيق الإداري في قيام المدقق بدراسة مبدئية للمؤسسة ككل عن طرق التعرف عليها وجمع ما أمكن من المعلومات حولها، وذلك لتسهيل عملية تحديد النشاط أو الوحدة التي ستخضع للمراجعة، و في سبيل ذلك يقوم المدقق بجمع المعلومات التالية:

أ- **ملكية المؤسسة:** يقوم المدقق بمحاولة الإجابة على الأسئلة التالية: [22]

- هل المؤسسة تابعة للقطاع العام أم القطاع الخاص ؟
- في حالة كونها مؤسسة عمومية، هل المؤسسة مملوكة بالكامل للدولة أم مملوكة جزئيا ؟
- في حالة ملكيتها للأفراد، ما هي نسبة توزيع الملكية بين الملاك؟
- هل غالبية الأسهم مملوكة لعدد محدود من الأفراد ؟
- هل المؤسسة مملوكة لعائلة واحدة ؟
- ما هو توزيع الملاك على المناصب الإدارية ؟
- هل هناك أجانب على العائلة في مناصب المسؤولية ؟
- هل المؤسسة تابعة لوزارة معينة أو مؤسسة معينة ؟
- هل المؤسسة جزء من مشروع كبير أو برنامج تنمية ؟

مثل هذه البيانات تأثر تأثيرا كبيرا على نشاط المؤسسة.

ب- حجم المؤسسة:

- ما هو حجم المؤسسة بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة ؟
- ما هو حجم المؤسسة بالمقارنة بالنظام الأكبر الذي تنتمي إليه ؟
- ما هو حجم المؤسسة بالمقارنة مع المؤسسات الموجودة في نفس الموقع الجغرافي ؟

يمكن الحصول على هذه المعلومات من مختلف الإدارات بالمؤسسة كالتقارير السنوية و جهات النشر الخارجية.

ج- **نوع نشاط المؤسسة:** إذا كانت تجارية، صناعية، خدماتية.

د- **تاريخ المؤسسة وتطورها:** ينبغي على المدقق كذلك التعرف على التطور التاريخي للمؤسسة، وفي هذا المجال يحاول معرفة التغير الجوهري في اتجاه أنشطة المؤسسة من حيث الحجم أو الأداء، و يتم جمع المعلومات بمحاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

- متى بدأت المؤسسة نشاطها ؟
- ما هي الأحداث التاريخية التي أثرت على تطورها ؟

- ما هي مسببات تلك الأحداث ؟
- ما هي الآثار الناجمة عن تلك الأحداث ؟
- ما هي معدلات نمو المؤسسة ؟
- ما هي التوقعات المستقبلية بالنسبة لمعدلات النمو ؟
- تحديد الأزمات التي واجهة المؤسسة.
- التطور التاريخي للخدمات للسلع أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة. [23]

2- اختيار وتحديد الوحدة أو النشاط محل التدقيق

بعد قيام المدقق بالدراسة الاستطلاعية في المرحلة الأولى، تأتي مرحلة تحديد النشاط أو الوحدة التي ستكون موضوع التدقيق، ويقوم المدقق في هذا المجال بدراسة مبدئية لمختلف الوحدات داخل المؤسسة، وذلك لاختيار الوحدة محل التدقيق التي تواجه القصور أو المعوقات في تنفيذ العمليات. ومن أجل ذلك يحاول المدقق الحصول على فهم شامل للهيكل التنظيمي للمؤسسة والخصائص التشغيلية بها، بالإضافة إلى معرفة البيئة التي تنشط فيها المؤسسة، ثم بعد ذلك يحدد الوظيفة أو النشاط الذي يستحق بعض التحسينات. ومن أجل الحصول على فهم شامل لوحدات النشاط يقوم المدقق بالآتي:

- فحص البيانات العامة لكل وحدة نشاط محل التدقيق.
- التعرف على تسهيلات وحدة النشاط محل التدقيق للتحقق من كيفية تحقيقها لأهدافها.
- دراسة التوثيق الملائم المرتبط بأعمال وحدة النشاط كدليل السياسات والإجراءات خرائط التدفق، معايير الأداء والرقابة على الجودة، وتوصيف الوظائف.
- إجراء مقابلات مع المسؤولين وإجراء بعض الاختبارات للتأكد من أن المدقق قد فهم المشاكل المختلفة.[24]

3- التخطيط لعملية التدقيق

بعد قيام المدقق بتحديد النشاط أو الوحدة محل التدقيق التي ستكون حقل للمراجعة، يشرع في المرحلة الثالثة وهي مرحلة التخطيط، والتي تشبه تلك المتعلقة بالراجعة المالية، "حيث يعتبر التخطيط السليم لعملية التدقيق من الأمور الهامة التي تساعد المدقق في أداء مهمته بكفاءة وفعالية، ويقوم المدقق في هذه الخطوة بتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة وترجمة هذا التخطيط بوضع برنامج مراجعة تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لمختلف العناصر المساعدة في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكبر خلال المرحلة القادمة، كما يمثل برنامج التدقيق دليل بالنسبة للمراجع حيث يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز مهمته بيسر وسهولة وفي الوقت المحدد، ويهدف التخطيط في عملية التدقيق التحديد الواضح والدقيق لأهداف عملية التدقيق وكافة الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية المطلوبة في جهود وخبرة المدققين عن طريق اختيار وتخصيص المؤهلات اللازمة والملائمة لمهمة

التدقيق، ولتحقيق أهداف التخطيط يجب أن يتميز هذا الأخير بالمرونة، أي أن يكون قابل للتعديل أو التغيير تحت أي ظروف قد تواجه القائمين على عملية التدقيق لم تكن مأخوذة بعين الاعتبار"[25].

ويكمن حصر المهام التي يقوم بها المدقق في هذه الخطوة في الأتي:[26]

- تحديد معايير لقياس الكفاءة والفعالية.
- إعداد برنامج يتناسب مع الظروف القائمة في الوحدة محل التدقيق.
- تحديد الموارد البشرية اللازمة لإجراء عملية وتحديد المهام والإشراف على كل مساعد.
- إجراء مقابلات مع المسؤولين.
- تحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق.

4- تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخية:

5- فحص المعلومات: المحاسبية وغير المحاسبية

وذلك لقيام المدقق العملي بالبحث الموسع عن الحقائق المرتبطة بالمشاكل المحددة في وحدة النشاط محل التدقيق، حيث يقوم المدقق هنا بالاعتماد على الاستفسار والملاحظة التي تمكنه من الحصول على أراء وتعليقات، وحلول مقترحة للمشاكل، وذلك عن طريق المقابلة مع المسؤولين المختصين بالوحدة، ملاحظة أدائهم، لاكتشاف جوانب النقص والظروف الأخرى التي تشارك في تلك المشاكل، كما يقوم المدقق كذلك بتقييم وتحليل الأداء الفعلي الذي يرتبط بالوحدة، توثيق العمل المؤدي للنتائج والتوصيات، والمقترحات في أوراق العمل كما هو الحال في التدقيق المالية، حيث تمثل أوراق العمل الدليل الرئيسي للمراجع، سواء أثناء عملية الفحص أو عند انتهاءها، ويعتبر الفحص أثناء عملية التدقيق مفيدا في التوجيه والإشراف على تقدم العملية، في حين أن الفحص عند نهاية العملية يضمن الجودة الشاملة للعمل المؤدى.[27]

5- التقرير

عند انتهاء عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد تقرير يتضمن رأيه بخصوص أداء الوحدة التي خضعت للمراجعة، كما يحتوي التقرير على النتائج ونقاط الضعف المسجلة أثناء العملية وكيفية معالجتها وتقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة حولها وبالتالي فالتقرير يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق.

"ويتم إرسال التقرير إلى الوظيفة محل التدقيق، ويتطلب التقرير، إعداد تقارير خاصة لكل عملية شملتها التدقيق مع ذكر النتائج والتوصيات الخاصة بها."[28]

ويقدم التقرير كذلك إلى الجهة التي عينته حيث تقدم عادة نسخ إلى الإدارة العليا، رئيس مجلس الإدارة، الجهة محل التدقيق وفي بعض الحالات حتى إلى الجمعية العامة.

خلاصة

تعتبر التدقيق الإداري عملية فحص وتقييم انتقادي للأداء بهدف تحسينه ما أمكن، من هذا المنطلق فإن مساهمة التدقيق الإداري في تحسين الأداء، تكمن في مراجعة وتقييم مختلف العناصر المؤثرة عليه، هذا ما يلزم المدقق العملي أن يكون على قدر عال من الكفاءة والخبرة في مختلف المجالات من أجل تشخيص المشاكل والمعوقات واقتراح التعديلات اللازمة لمعالجتها.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- ما هي أوجه الشبه والاختلاف بين التدقيق المحاسبي، التدقيق الداخلي والتدقيق الإداري؟

2- كيف أثر التدقيق المحاسبي على بناء الإطار المفاهيمي والعملي للتدقيق الإداري؟

3- من الذي يقوم بالتدقيق الإداري؟ وما هو أحسن طرف؟

دراسة حالات

الحالة الأولى

نظرا للمشاكل التي تعاني منها وظيفة الشراء لمؤسسة الصناعة النسيجية، أرادت هذه المؤسسة رفع كفاءة وفعالية هذه الوظيفة من خلال تكليف مدقق خارجي –خبير محاسب– بتدقيق الوظيفة، حيث قامت المؤسسة بإبرام عقد معه متضمن توقيت المهمة ونطاق العمل. شرع الخبير المحاسب في عملية التدقيق من خلال ما يلي:

أراد الخبير المحاسب أخذ معرفة عامة حول الوظيفة وهذا من خلال القيام بزيارات ميدانية لقسم الشراء والقيام بلقاءات مع موظفي القسم والإطلاع على الهيكل التنظيمي للقسم ودليل السياسات والإجراءات، ثم قام بتحديد معايير تدقيق الأداء من خلال خبرته في الميدان، ووضع خطة لذلك وقام بإعداد الملف الجاري.

ثم قام بفحص نظام الرقابة الداخلية متبعا في ذلك نفس الطريقة والإجراءات التي يقوم بها عند قيامه بمحافظة الحسابات.

ثم في الأخير قام بفحص المعلومات المقدمة من قبل القسم متبعا في ذلك المراحل المتبعة للقيام بعملية الشراء معتمدا في ذلك على مراجعة المستندات والدفاتر والتدقيق الحسابية.

المطلوب:

1. ما نوع هذا التدقيق؟
2. وما هو تعريفه؟
3. ما هي ملاحظاتك؟
4. ما هي اقتراحاتك والتي من المفروض على الخبير المحاسب القيام بها؟ ولماذ؟

الحالة الثانية

قرر مجلس إدارة شركة صناعة الهواتف النقالة تحسين أداء وظيفة الموارد البشرية من خلال تكليف مدقق خارجي (خبير محاسب) بتدقيق هذه الوظيفة، حيث قام رئيس مجلس الإدارة بإبرام عقد التعيين معه وشرع الخبير المحاسب في عملية التدقيق من خلال قيامه بالمراحل التالية:

- أراد الخبير المحاسب أخذ معرفة عامة حول الوظيفة وهذا من خلال القيام بزيارات ميدانية لقسم الموارد البشرية والقيام بلقاءات مع موظفي القسم والإطلاع على الهيكل التنظيمي له ودليل السياسات والإجراءات، ثم قام بتحديد معايير تدقيق الأداء من خلال خبرته في الميدان، ووضع خطة لذلك وقام بإعداد الملف الجاري.
- قام بتقييم نظام الرقابة الداخلية متبعاً في ذلك نفس الطريقة والإجراءات التي يقوم بها عند قيامه بمحافظة الحسابات.
- قام بفحص المعلومات المقدمة من قبل القسم متبعاً في ذلك المراحل المتبعة للقيام بعملية الشراء معتمداً في ذلك على مراجعة المستندات والدفاتر والتسجيل المحاسبي.
- ثم في الأخير قام بكتابة التقرير النهائي وقدمه إلى مسؤول قسم الموارد البشرية.

المطلوب:

1. هل يمكن للخبير المحاسبي الاستعانة بخبير في الموارد البشرية في هذه المهمة؟
2. ما نوع هذا التدقيق؟
3. ما هي أهم العناصر التي لابد من تضمينها في عقد التعيين؟
4. على أي أساس يتم إعداد خطة التدقيق لهذه المهمة؟
5. ما هي النقائص المرتكبة بالنسبة لمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص المعلومات؟

الحالة الثالثة

نظراً للمشاكل التي تعاني منها الوظيفة التسويقية لشركة مساهمة لصناعة الألبسة بسبب اشتداد المنافسة على المنتجات التي تقوم بإنتاجها، قرر المدير العام لهذه الشركة القيام بتدقيق لهذه الوظيفة من أجل تحسين أدائها، مع العلم أن هذه الشركة تخضع لتدقيق محاسبي إلزامي ولديها قسم للتدقيق الداخلي منظم وفق ما جاءت به المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، كما يضم مدققين داخليين متخصصين في المحاسبة والمالية فقط.

1. ما نوع هذا التدقيق (حسب طبيعة النوع)؟ قدم تعريفاً له.
2. في رأيك، من يقوم بهذا النوع من التدقيق؟ لماذا؟ ممّا تتشكل فرقة التدقيق؟
3. كيف يتم القيام بمرحلة فحص المعلومات؟ ومن يقوم بها؟

حل الأسئلة للمناقشة

1- أوجه الشبه والاختلاف بين التدقيق الإداري، التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي

- **أوجه الاختلاف بين التدقيق الإداري، التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي:**

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق المحاسبي	التدقيق الإداري
من حيث النشأة	في الثلاثينات من القرن الماضي	أثناء الثورة الصناعية	في الأربعينيات من القرن الماضي
من حيث الهدف	تحسين التسيير (الكفاءة والفعالية)، تختلف باختلاف المهمة	ابداء الرأي حول القوائم المالية	تحسين التسيير (الكفاءة والفعالية)، تختلف باختلاف المهمة
من حيث الاستقلالية	مستقل له علاقة مباشرة مع لجنة التدقيق	مستقل	مستقل بشكل نسبي
من حيث مدة العمل	مستمر	من تاريخ التعيين إلى غاية تاريخ تقديم التقرير (حتى شهر جويليا).	حسب الحالة
من حيث الإطار النظري	إطار خاص بالتدقيق الداخلي	إطار خاص بالتدقيق المحاسبي	يأخذ إطاره النظري من التدقيق الداخلي والتدقيق المحاسبي
من حيث المنظمات المهنية الدولية	معهد المدققين الداخليين IIA	المنظمة الدولية للمحاسبين القانونيينIFAC	العديد من المعهد ذات العلاقة بالتدقيق تطرقت إلى التدقيق الاداري
من حيث من حيث المعايير الدولية	IAS IFRS معايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	ISA معايير التدقيق الدولية	يأخذ معاييره من التدقيق الداخلي والتدقيق المحاسبي
من حيث القوانين في الجزائر	إشارة في قانون 01/88	قانون 08/91 و 01/10	قانون 08/91 و 01/10
من حيث المراحل	قبول المهمة أخذ معرفة عامة حول الوظيفة تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية فحص المعلومات التقرير المتابعة	قبول المهمة أخذ معرفة عامة حول المؤسسة تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية فحص الحسابات التقرير	حسب الشخص الذي يقوم به.

	تقييم المهمة		
من حيث الشخص الذي يقوم بالعمل	مدقق داخلي	مدقق حسابات، محتفظ حسابات، خبير محاسب	مدقق اداري، مدقق داخلي، خبير محاسب.
من حيث النطاق	جميع أنشطة ووظائف المؤسسة	المعلومة المالية	جميع أنشطة ووظائف المؤسسة
من حيث أوراق العمل	الملف الدائم وملف المهمة	الملف الدائم والملف الجاري	الملف الدائم وملف المهمة
من حيث الإلزامية	حسب الحالة	إلزامي	اختياري

أوجه الشبه بين التدقيق الإداري، التدقيق المحاسبي والتدقيق الداخلي

- الأنواع الثلاثة يستعملان المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير.
- الأنواع الثلاثة لهم علاقة بالمعلومة المالية
- الأنواع الثلاثة يستعملان المراجعة

2- كيف أثر التدقيق المحاسبي على بناء الإطار المفاهيمي والعملي للتدقيق الإداري؟

يعتبر التدقيق المحاسبي أولى أنواع التدقيق التي ظهرت في بيئة الأعمال، حيث تم إعطاء اهتمام كبير له من قبل المفكرين، الباحثين والمنظمات المهنية، وما ظهر بعده من أنواع لا يختلف في جوهرة عن التدقيق المحاسبي، والذي أثر عليهم من خلال طريقة ممارسة عمل التدقيق أي المراحل المتبعة، الوسائل المستعملة، كيفية كتابة التقرير...الخ.

3- الطرف الذي يقوم بالتدقيق الإداري مع تبيين الأحسن

- قد يقوم به المدقق الخارجي، المدقق الداخلي، الدمج بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، فرقة التدقيق يترأسها المدقق الخارجي أو المدقق الداخلي،
- أحسن طرف يكون حسب الحالة، أي حسب نوع نشاط المؤسسة، أهدافها، الهدف من القيام بالتدقيق الإداري، البيئة التي تنشط فيها.

حل دراسة الحالات

حل الحالة الأولى

1.نوع التدقيق مع تعريفة

- نوع هذا التدقيق هو التدقيق الإداري لوظيفة الشراء (تدقيق الوظائف)
- تعريفه: فحص انتقادي يسمح بالتحقق من كفاءة وفعالية المعلومات، العمليات والنظم التي أنتجتمها من أجل ابداء رأي فني محايد من أجل ضمان مصالح الاطراف ذات العلاقة وتحقيقاً لأهداف معينة.

2.العناصر التي لابد من تضمينها في عقد التعيين: هي معلومات متعلقة بالمؤسسة محل التدقيق والمدقق الخارجي، تاريخ ابرام العقد، المهام الأساسية، مدة المهمة، الأتعاب، إمضاء المؤسسة محل التدقيق والمدقق الخارجي، وقد يتضمن الأطراف التي يتعامل معها المدقق، حقوقه وواجباته.

3.النقائص المرتكبة في كل مرحلة مع التعليل

- بالنسبة للمرحلة الأولى يتم أخذ معرفة عامة حول المؤسسة والوظيفة لأن الوظيفة جزء من المؤسسة فالمدقق الخارجي قام بإبرام العقد مع ممثل المؤسسة فلابد من معرفة الشكل القانوني لها واثبات هوية المؤسسة، بالإضافة إلى أن أي وظيفة إلا ولها علاقة مع سائر الوظائف الأخرى فلابد عليه من القيام بهذه المرحلة بإتباع نفس مراحل القيام بالتدقيق المحاسبي القانوني بالتركيز على الوظيفة محل التدقيق (الهيكل التنظيمي، كتب السياسات والإجراءات، القانون الداخلي، الوثائق...الخ متعلقة بالوظيفة محل التدقيق).
- بالنسبة للمرحلة الثانية يقوم بتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال قيامه بجمع الإجراءات، اختبارات الفهم، التقييم الأولي، اختبارات الاستمرارية والتقييم النهائي.
- بالنسبة للمرحلة الثالثة: يقوم بفحص المعلومات المالية (الحسابات المتعلقة بوظيفة الشراء باستعمال وسائل فحص الحسابات) والمعلومات غير المالية من خلال تقييم وظائف التسيير داخل الوظيفة (التخطيط، التنظيم التوجيه والرقابة).
- التقرير النهائي يقدم للجهة التي عينته (رئيس مجلس الإدارة) متضمن الاقتراحات والتوصيات.

حل الحالة الثانية

1.هل يمكن للخبير المحاسبي الاستعانة بخبير في الموارد البشرية في هذه المهمة؟ نعم

2.نوع هذا التدقيق: التدقيق الإداري (تدقيق الوظائف)

3.أهم العناصر التي لابد من تضمينها في عقد التعيين:

تاريخ التعيين، طبيعة المهمة ونطاق العمل، الأتعاب، مدة المهمة

4.على أي أساس يتم إعداد خطة التدقيق لهذه المهمة؟

على أساس أخذ معرفة عامة حول المؤسسة، فمن خلال الزيارات الميدانية واللقاءات مع مسؤولي المؤسسة والاطلاع على الوثائق الداخلية يمن للمدقق إعداد خطة التدقيق

5.النقائص المرتكبة بالنسبة لمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص المعلومات؟

- بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية من المفروض على المدقق أن يقوم بتقييم كفاءة وفعالية النظام أي تقييم أداء النظام من خلال معرفة مدى وجود استغلال امثل للموارد المتاحة ومدى تحقيق أهدافه متبعا في ذلك مراحل التقييم التي يقوم بها في التدقيق المحاسبي القانوني.
- أما بالنسبة لفحص المعلومات من المفروض على المدقق أن لا يكتفي بفحص المعلومات المحاسبية فقط وإنما يقوم كذلك بفحص المعلومات الإدارية بالنسبة للوظيفة أي يركز على وظائف التسيير لها.

حل الحالة الثالثة

1.نوع هذا التدقيق (حسب طبيعة النوع): التدقيق الإداري (تدقيق الوظائف)

2.تعريف هذا النوع: فحص انتقادي يسمح بالتحقق من كفاءة وفعالية المعلومات، العمليات والنظم التي أنتجتها من اجل إبداء رأي فني محايد تحقيقاً لأهداف معينة ومصالح الأطراف ذات العلاقة

الذي يقوم بهذا النوع من التدقيق هو: المدقق الداخلي.

لأن: قسم التدقيق الداخلي منظم وفق ما جاءت به المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

تتشكل فرقة التدقيق من: أعضاء من قسم التدقيق الداخلي على أن يرأسها المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي أو مشرف التدقيق بالإضافة إلى أطراف ذو دراية بوظيفة التسويق قد يكونوا من داخل أو خارج قسم التدقيق الداخلي.

3.يتم القيام بمرحلة فحص المعلومات ويقوم بها: لابد من فحص المعلومات المالية من خلال استعمال وسائل فحص الحسابات (المصادقات المباشرة، المراجعة المحاسبية المستندية، الدفترية...الخ) يقوم بها المدقق الداخلي لأنه متخصص في الجانب المحاسبي، كما يتم القيام بفحص وظائف التسيير لقسم التسويق (التخطيط التنظيم التوجيه والرقابة) يقوم بها الخبير المتخصص في التسويق حيث يقوم بفحص انتقادي لعمليات بحوث التسويق، سياسات الترويج التسعير...الخ.

هوامش الفصل

---

[1] Jean.Charles.Bécours, audit operational, dans « **Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit»**, Economica, Paris, 2000 :P 63..

[2] أمين السيد أحمد لطفي، « **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة»**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:162.

[3] محمد بوتين، « **التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** » ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 18.

4 عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، « **التدقيق بين النظرية والتطبيق»**، الدر الجامعية،الإسكندرية، 1998، ص: 52.

[5] محمد سمير الصبان، **« دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية»، مرجع سبق ذكره**، ص: 180.

6 محمد سمير الصبان، **« دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية»، مرجع سبق ذكره**، ص-ص،180-181.

7 جربوع محمد يوسف،« **مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية ويقيم الأداء** »،نشرة المجمع العربي للمحامين القانونيين،[على الخط] ،جوان،2003،العدد 16، ص: 08، متاح على [www.ascasocty.org\BULLTEN] ، تاريخ الاطلاع 2008/01/13.

[8] كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، « **دراسة متقدمة في المحاسبة والتدقيق** »، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 162.

9 عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجى درويش، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 61-62.

10 محمد سمير الصبان، « **دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية**»، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 184-185.

11 أمين السيد أحمد لطفي، «**مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**»، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 193-194.

12 ارنيز ألفين وجيمس لويك، **مرجع سبق ذكره**، ص: 1043.

13 أرنيز ألفين وجيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر وأحمد حجاج، « **التدقيق مدخل متكامل**»، دار المريخ، الرياض، 2002، ص: 1048.

14 أمين سيد أحمد لطفي، «**مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**»، **مرجع سبق ذكره**، ص: 173.

15 محمد سمير الصبان،« **دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية**»، **مرجع سبق ذكره**، ص: 185.

16 خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 68.

17 محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 16.

18 شعباني لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 40-41.

19 الصحن عبد الفتاح، درويش محمود ناجي، **مرجع سبق ذكره**: ص 198.

[20] محمد سمير الصبان، « **دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية**»، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 186-187.

21محمد سمير الصبان، « **دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية**»، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص: 186-187.

[22] توفيق محمد عبد المحسن، «**اتجاهات حديثة في التقييم و التميز في الأداء** »، بدون دار و مكان النشر، 2005-2006،ص-ص: 135-136.

[23] توفيق محمد عبد المحسن، **مرجع سبق ذكره**، ص: 137.

24 أمين السيد أحمد لطفي، « **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**»، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص:201-202.

[25] محمد السيد سرايا، «**أصول التدقيق و التدقيق الشامل**_»، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص- ص: 205-207.

[26] فتحي رزق السوافري وأحمد عبد المالك محمد ، **مرجع سبق ذكره**،ص: 65 .

27 أمين السيد أحمد لطفي، « **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**»، **مرجع سبق ذكره**، ص- ص: 206-207.

[28] ارنيز الفين وجيمس لويك، **مرجع سبق ذكره**، ص: 1050.

الفصل العاشر:

التدقيق الخارجي في الجزائر

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين الطالب من الإلمام بالأمور التالية:

- تكوين فكرة عن التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي في البيئة الجزائرية.
- معرفة الأسباب الرئيسية لصدور قانون 08/90 و01/10 وأهم العناصر التي جاء بها كل قانون
- تبيين كيفية ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر
- معرفة المنظمات المهنية التي تشرف وتنظم المهنة في الجزائر
- معرفة حقوق، مهام وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر
- تبيين المسؤوليات التي قد يقع فيها محافظ الحسابات (المسؤولية المدنية، الجنائية والتأديبية).

تمهيد

شهدت مهنة مدققة الحسابات في الجزائر خلال مراحل تطورها مجموعة من المتغيرات، إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة، وهذا بهدف دعم المهنة لمواجهة مختلف المتطلبات الاقتصادية وفي مقدمتها ضمان فعالية نشاط المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة.

ويمكن أن نقسم التطور التاريخي لمهنة مدققة الحسابات في الجزائر إلى مرحلتين هما مرحلة ما قبل الإصلاحات، وهي تمتد من سنة 1969 إلى نهاية الثمانينات ومرحلة ما بعد الإصلاحات والتي تمتد من صدور القانون 91-08 المنظم للمهنة إلى غاية صدور القانون 10-01.

1- التدقيق الخارجي في الجزائر قبل الإصلاحات

خضعت مهنة مدققة الحسابات في الجزائر في الفترة الاستعمارية بطبيعة الحال إلى التشريع الفرنسي وحتى بعد الاستقلال بقيت المهنة تخضع لنصوص مأخوذة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (Les accords d'Evian et de la loi fondamentale)[1][113]، وذلك إلى غاية سنة 1968، حيث يعتبر بعض الباحثين أنها شهدت أول تنظيم لمدققة الحسابات ومراقبتها بإصدار المراسيم68-238/239/240[2] [114] ص 800 المتعلق بمراقبي المالية العامين ومراقبي ومفتشي المالية، والتي كانت من بين مهامهم مراقبة محاسبة الهيئات العمومية والشبه عمومية وكذا التبليغ عن المخالفات[3].[114] ص 792.

في حين يعتبر آخرون أن أول تنظيم لمهنة التدقيق في الجزائر كان سنة 1969[4][115] ص 10. لاسيما وأنه تم ذكر مصطلح "مندوب أو محافظ الحسابات"، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه[5][116] ص 1805 « يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد تأمين وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص للأصول والخصوم، ويحدد الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مهام والتزامات مندوبي الحسابات ».

كما تناول المرسوم رقم 173/70 [6] تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة محافظة الحسابات لموظفي الدولة التاليين:

- المراقبين العامين للمالية.
- مراقبي المالية.
- مفتشي المالية.
- موظفي الدولة المؤهلين بصفة استثنائية.
- وأوكلت للمدققين المهام التالية:
- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة حسب المخطط.
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التشريعية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية.
- التأكد من صحة وتحقيق إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية.
- تحرير تقرير سنوي حول العديد من النقاط الأساسية كالمخالفات والأخطاء ونوع التسيير وتطور الحالة المالية، وعرض هذا التقرير أمام المجالس الجماعية (مجلس الإدارة، مجلس التوجيه، المجالس الاستشارية).

وفي سنة 1971 تم إصدار الأمر رقم 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة خبير محاسبي ومحاسب معتمد كما تجدر الإشارة أن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر كان سابقا لتنظيم مهنة المحاسبة، والتي عرفت سنة 1975 أول مخطط وطني محاسبي (PCN).

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة[7]، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم05/80 المؤرخ في 1980/30/10[8] المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن « مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والحسابية، ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها ».

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم من جهة وعدم القدرة على ضمان التدقيق بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية وكذا استخدام أشخاص أقل كفاءة.

- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه.
- إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة وترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات والمشار إليهما أعلاه، حيث أعطى القانون 80- 05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني. وبذلك أصبحت مهنة محافظة الحسابات تعيش في فراغ قانوني، وقد تم محاولة إعادة الاعتبار إليها بموجب الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا.

2- التدقيق الخارجي في الجزائر بعد الإصلاحات

غاب دور مدققة الحسابات في الجزائر في فترة الثمانينات نظرا لاحتكار الدولة للحياة الاقتصادية وكذا إعطاء مجلس المحاسبة حيزا كبيرا من المسؤولية في مجال الرقابة على المؤسسات الاقتصادية إلى غاية صدور القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث تحررت المؤسسات من القيود المفروضة عليها وأصبحت تخضع للقانون التجاري وصار بالإمكان التحول إلى شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة، وإمكانية خضوعها للإفلاس والتصفية مما استدعى بالضرورة القيام بمدققتها عن طريق المختصين من محافظي حسابات وخبراء محاسبة.

وتعتبر سنة 1991 منعرجا حاسما في تاريخ مدققة الحسابات في الجزائر حيث تم صدور قانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتم جمعهم في هيئة واحدة مستقلة وهي المصف الوطني (ONECC)، وأصبحت بذلك مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتحقق فيه الشروط الواردة في هذا القانون، ودون الرجوع إلى الوزارة الوصية حيث اقتصرت المهنة قبل إصدار هذا القانون على المراقبين الماليين التابعين للوزارة المالية، وبذلك تحقق أحد أهم الشروط في ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وهي الاستقلالية.

عموما عرفت الفترة مابين 1991 و2009 تطورات ملموسة، والتي جاءت في إطار تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى التدقيق ومن أهمها ما يلي:

- إصدار القانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: هذا القانون عرف تعديلات وإضافات في شروط الالتحاق بالمهنة عبر العديد من المراسيم والقرارات،

من بينها القرار المؤرخ في 1998/03/28 وكذا القرار المؤرخ في 1999/03/24 المتضمن تحديد المناصب والدبلومات التي يسمح لحامليها الالتحاق بالمهن الثلاثة السابقة وشرط الخبرة المهنية.

- إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (القانون رقم 91-08 مؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ27 أبريل 1991، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد).
- إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13).
- تحديد أتعاب محافظي الحسابات عن طريق سلم خاص(القرار المؤرخ في 3جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات).
- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) وهو مجلس استشاري لدى وزارة المالية يعنى بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25).
- إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15).
- توسيع نطاق الهيئات والمؤسسات الخاضعة لمحافظة الحسابات (من بينها: المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 1996/11/30، المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 2001/01/10 الأمر 96- 27).

3- التدقيق الخارجي في ظل القانون 10-01

قررت الحكومة إعادة هيكلة تنظيم قطاع المحاسبة والمدققة، وتفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي فقدتها بعد صدور القانون رقم 91 / 08 الصادر في سنة 1991.

وبناءا عليه تم إصدار القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا المراسيم التنفيذية المتعلقة به[9][119] ويأتي هذا القانون بعد مدة قليلة من اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، ومن بين التدابير الرئيسية التي جاء بها هذا القانون نذكر ما يلي:

- ✓ الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاثة أصناف مهنية وهي:
  - المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين.
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
  - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين.

✓ منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح من صلاحيات وزير المالية.

✓ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية.

✓ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

ومن بين أهم ما جاء به القانون 10-01 وكذا المراسيم التنفيذية هو إنشاء لجنة لمراقبة نوعية وجودة الأداء المهني للمدققين حيث يتمثل دورها في ما يلي[10]:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة.
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها.
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية.
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

4- تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

رغم تعدد المراسيم والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر فإن القانون91-08 كان يعتبر العمود الفقري لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، إلى غاية صدور القانون الجديد 10-01 والمراسيم التنظيمية الواردة في العدد 07 من الجريدة الرسمية لسنة 2011، حيث ألغت بعض مواد المرسوم السابق وحافظت على بعض المواد في انتظار المراسيم التكميلية الأخرى.

ونحاول في هذا المبحث الإحاطة بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال التطرق إلى مختلف الجوانب التنظيمية للمهنة وكذا الهيئات المهنية المتعلقة بها.

4-1- ماهية المدقق الخارجي في الجزائر(تعاريف، الشروط، الكفاءات)

حدد المشرع الجزائري ثلاث أشخاص يعنون بمهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر، حيث نص القانون 91-08 ومن بعده القانون 10-01 على ثلاث مهن متعلقة بالتدقيق والمحاسبة وهي: الخبير المحاسبي محافظ

الحسابات، المحاسب المعتمد وكذا خبير قضائي[11][120] ص 07 ويحمل هاته الصفة أحد المهنيين (خبير محاسبي أو محافظ حسابات) والتي تقوم بتعيينه المحكمة.

- **أشخاص التدقيق الخارجي**

نميز بين نوعين من المدققين في الجزائر هما المدقق التعاقدي (الخبير المحاسبي) والمدقق القانوني (محافظ الحسابات)

- المدقق التعاقدي (الخبير المحاسبي)

نصت المادة 18 من المرسوم 10-01 على أنه يعتبر خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. كما يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل"[12].

- المدقق القانوني (محافظ الحسابات)

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[13].

- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات

يمكن للمهنيين المسجلين المعتمدين أن يقوموا بإنشاء شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.
- أن يحمل ثلث (3/2) الشركاء على الأقل صفة واحدة (صفة خبير محاسبي بالنسبة لشركات الخبرة المحاسبية أو صفة محافظ حسابات بالنسبة لشركات محافظة الحسابات أو محاسب معتمد بالنسبة لشركات المحاسبة) وكذا إلزامية امتلاكهم لثلثي رأس المال.
- يشترط في الشريك الباقي (3/1) أن يكون حاصلا على الجنسية الجزائرية وأن يكون حاملا لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة كالاقتصاديين أو القانونيين.
- في الشركات المدنية لا يتجاوز عدد الشركاء الغير حاصلين على اعتماد (كالاقتصاديين والقانونين) الربع (4/1) من العدد الإجمالي للشركاء.
- أن تهدف الشركة إلى ممارسة مهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد.
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية ماعدا الشركات التي يرتبط نشاطها بمهنة التدقيق أو المحاسبة.

- شروط الالتحاق بالمهنة

- الشروط العامة

حدد القانون 10-01 الشروط العامة للالتحاق بالمهنة وهي كما يلي:

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة.*

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

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

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومنتسبا لأحد الهيئات الثلاث المنظمة للمهنة.**

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه *** أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد المكتب.

7- ضرورة وجود عنوان مهني خاص (إثبات عقد ملكية المحل أو عقد إيجار).

- الكفاءات الواجب توفرها في المترشح للمهنة

في انتظار صدور مراسيم تنظيمية جديدة للكفاءات والشهادات الواجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة تبقى أحكام القانون 91-08 سارية المفعول والتي تستوجب تأهيلا علميا وعمليا كما يلي:

أ_بالنسبة للتأهيل العلمي اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة التدقيق الآتي:

المجموعة الأولى:

- ليسانس في العلوم المالية.
- ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة.
- الجزآن الأول والثاني من الامتحان الأول في الخبرة المحاسبية.

المجموعة الثانية:

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية.
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة).
- ليسانس في التسيير.
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك.

* الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو لمحافظ الحسابات أو للمحاسب المعتمد أو إحدى الشهادات المعادلة.

** يقصد بها المصف الوطني لخبراء المحاسبة أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (أنظر المطلب الثالث من المبحث الثاني).

*** حيث جاء القسم في المادة 06 من القانون 10-01 في شكل العبارة التالية:"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأن أكتم سر المهنة وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

- شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة.

ب_ بالنسبة للتأهيل العملي اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب أو محافظ حسابات مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب.
- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

بالنسبة للحاصلين على شهادة تربص نهاية التدريب لخبراء المحاسبة ينضم امتحان مهني في مدة أقصاها سنتين للحصول على الاعتماد.

- تعيين، موانع تعيين وعزل المدقق الخارجي في الجزائر

- تعيين المدقق الخارجي وعهدته

بالنسبة للخبير المحاسبي تعتبر مهمته تعاقدية حسب ما جاء في المادة 20 من المرسوم 10-01 في حين يتم تعيين محافظ الحسابات تحت الأشكال التالية:

✓ **التعيين في النّظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):**

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشّركة و ذلك حسب المادة 610 من الأمر 75 – 59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08): يعيّن القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة , واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ..... " وذلك عند تحرير الحصص العينية كلّها وتحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأوّل يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

✓ **التعيين عن طريق المساهمين:**

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين في المصف الوطني (المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات) وذلك حسب ما جاءت به المادة 715مكرر(4) من القانون التجاري المعدل.

إضافة إلى المادة من القانون (10-01) التي تنص على أن:" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط من بين المحترفين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية".

وقد نص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 على أن تعيين محافظ حسابات جديد بعد انتهاء عهدة المحافظ السابق يخضع لدفتر شروط، ولابد أن يتم استشارة 3 مرات عدد محافظي الحسابات المراد تعيينهم، ويتم ذلك عن طريق لجنة تقييم العروض، غير أنه في حال تجديد عهدة المحافظ لا

يستلزم الأمر إعداد دفتر شروط جديد. حيث تمتد عهدة محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات مع إمكانية التجديد لمرة واحدة فقط.

- ✓ **التعيين عن طريق المحكمة:**

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر4: " وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

والمادة 715 مكرر8 تنص على ما يلي: " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشّركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءًا على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة". وإذا تمت تلبية الطلب، تعيّن العدالة مندوبًا للحسابات و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنه الجمعية العامة.

- حالات التنافي والمنع من ممارسة مهنة التدقيق الخارجي

جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعين مدقق للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في وضعيات معينة، وذلك لضرورة الحفاظ على استقلالية وحياد المدقق الخارجي، و بالتالي فلا يمكن تعيين مدقق حسابات في الوضعيات التالية:

- ✓ الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين آو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات.
- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما نصت المادة 64 من القانون 10-01 على أن ممارسة مهنة مدققة الحسابات يعتبر متنافيا مع المهن التالية:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- الجمع بين ممارسة مهمة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

إضافة إلى ذلك يمنع تعيين مهنيين اثنين من نفس الشركة (في حالة شركة محافظة حسابات أو خبرة محاسبية) للقيام بمهام مدققة الحسابات لدى أي هيئة تعين مهنيين أو أكثر لمراقبة حساباتها.

في حين لا تتنافى مع ممارسة مهنة مدققة الحسابات القيام بمهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع محافظ الحسابات حسب نص المادة 65 من نفس القانون مما يلي:

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

كما يمنع المدقق الخارجي من البحث على الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

- عزل المدقق الخارجي

تتم عملية عزل المدقق الخارجي من قبل من عينه وحدد أتعابه وعملية العزل تكون لعدة أسباب كالانتقال أو الوفاة أو فقدان الأصلية الشرعية، وقد نصت قوانين شرف المهنة في بعض موادها على إجراءات مهنية يلتزم بإتباعها، وفي حالة عزل المدقق أو تغييره، إذ يخول له الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين لمناقشتها قبل اتخاذ قرار العزل.

وهذه الإجراءات هدفها هو إعطاء فرصة للمدقق من أجل توضيح موقفه للمساهمين، فقد يكون سبب عزله نتيجة لخلافات شخصية أحد المسئولين في الإدارة أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين.

وفي حالة تغيير المدقق يجب أن يشعر أن تغييره يستند على أسباب معقولة ومبررات مقبولة ولا يسعى المدقق إلى إرضاء مجلس الإدارة لكي لا يقوم بتغييره مما يفقده استقلاله.

وللمدقق الحق كذلك في المطالبة قانونيا بتعويض عن فسخ العقد حالة عزله قبل انتهاء المدة المنصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة، وعن أية أضرار أخرى مست بسمعته كمدقق.

وعموما يتم عزل المدقق في الحالات التالية:

- فقدان الأهلية المدنية.
- حكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف.

- القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنوطة به.
- إفشاء أسرار الشركة التي يراجعها.
- القيام بتصرف يسيء للمهنة ولكرامة الزملاء.

-مهام، حقوق وواجبات المدقق الخارجي

لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لابد أن يدرك المدقق الخارجي المهام المنوطة به وكذا الحقوق التي يتمتع بها والواجبات التي يلتزم بها، إضافة إلى المسؤوليات الملقاة على عاتقه والأتعاب التي يتلقاها نظير الخدمة التي يقدمها ما يجعله يؤدي مهامه على أكمل وجه وهو ما سنتطرق إليه بشيء من التفصيل فيما يلي:

- مهام المدقق الخارجي

يضطلع محافظ الحسابات في الجزائر بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

- حقوق وواجبات المدقق الخارجي

1- حقوق المدقق الخارجي: يتمتع المدقق الخارجي بمجموعة من الحقوق التي تساعده على أداء مهامه على أكمل وجه وتتمثل أهمها في ما يلي:

- حق الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.
- حق طلب توضيحات ومعلومات من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة والقيام بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

- حق الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- حق طلب كشف حسابات كل 6 أشهر على الأقل من طرف القائمين على الإدارة يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- حق التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته.
- حق الاستقالة دون التخلص من الالتزامات القانونية.
- حق مناقشة اقتراح عزله.
- حق تعيينه كمحافظ للحصص أو خبير قضائي حسب التنظيم المعمول به.

2- واجبات المدقق الخارجي: يلتزم المدقق الخارجي بالواجبات التالية:

- ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق الخارجي المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المدققة.
- الالتزام بأخلاقيات وقواعد المهنة (المحافظة على السر المهني، احترام قانون المهنة، بذل العناية المهنية...).
- تحديد مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يجب على الخبير المحاسبي إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته حسب المادة 20 من القانون 10-01.
- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي لمدة ثلاث سنوات موافقة لعهدة محافظة الحسابات.
- إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهامه.
- يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه في رسالة موصى عليها حسب المادة 30 من القانون 10-01.
- حضور الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره.
- الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات حسب المادة 40 من القانون 10-01.
- يجب على مدققي الحسابات أن يتلقوا وينظموا تربصات وتدريب مهني (نظري وتطبيقي) لفائدة مدققي الحسابات المتمرنين أو المتربصين تتكفل بها المنظمات المهنية المعنية ومنحهم أجرة حسب المادة 78 من القانون 10-01.

- أتعاب ومسؤوليات المدقق الخارجي

- أتعاب المدقق الخارجي

نصت المادة 21 من القانون 10-01 على أتعاب الخبير المحاسب تحدد مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

أما فيما يخص محافظ الحسابات فقد نصت المادة 37 بأن الأتعاب يتم تحديدها من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بالمداولات في بداية مهمته، ولا يمكن له من أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب التي يتحصل عليها الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات في إطار مهامهم بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

حيث يطبق هذا الجدول على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء بعض المهام التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل اندماج انقسم المؤسسة أو إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول، أو مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات حيث تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات).

وتستثنى الهيئات التالية من تطبيق هذا السلم على أتعاب محافظ الحسابات:

- المؤسسات المتخصصة في القرض.
- شركات الاستثمار.
- شركات البورصة .
- صناديق المساهمة.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

حيث يحدد لهذا الصنف مبلغ الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة ويبلغ هذا المبلغ إلى مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضوا فيها.

- تقرير المدقق الخارجي وإبداء الرأي المهني

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير عما يلي:

تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

5- مسؤوليات المدقق الخارجي

يقع على عاتق المدقق الخارجي ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي المسؤولية المدنية، المسؤولية التأديبية والمسؤولية الجنائية كما يلي:

1. المسؤولية المدنية

يعد الخبير المحاسبي حسب المادة 60 من القانون 10-01 مسؤولا مدنيا اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، كما يعد محافظ الحسابات حسب المادة 61 مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ الإدارة بالمخالفات، وفي حال لم تتم معالجتها بصفة ملائمة لابد من أن يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. وقد ألزمت المادة 75 من نفس القانون اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية والنتائج المالية التي يمكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهامهم.

2. المسؤولية الجنائية

إن المدقق وأثناء قيامه بعمله، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك في حالة اتساع نطاق الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع، وهنا يكون المدقق مسؤولا مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم. ويتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني حسب ما جاءت به المادة 62 من القانون 10-01.

ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

- مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري:
  - القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري).
  - إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة.
  - عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830من القانون التجاري).
  - إفشاء السر المهني (حسب المادة 830 القانون التجاري) ماعدا الحالات التي نصت عليها المادة 72 من القانون 10-01.

- عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية.
- الممارسة غير القانونية لمهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات حسب المادة 74 من القانون (10-01).

- وهناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية، كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال...الخ .

3. المسؤولية التأديبية

تنص المادة 63 من القانون 10-01 على أنه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل هذه العقوبات التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

فيما لم يتم بعد تحديد الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

6- الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعد إصدار القانون 91-08 إنشاء ثلاث هيئات مستقلة تعنى بمهنة المحاسبة والمدققة، حيث استمرت في مهامها لما يقارب العقدين من الزمن إلى أن تم استحداث هيئات جديدة بموجب القانون 10-01 والتي تسعى بواسطتها الوزارة المكلفة بالمالية إلى استرداد الكثير من الصلاحيات، وسنتطرق في هذا المطلب إلى الهيئات القديمة ممثلة في المصف الوطني لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا للمجلس الوطني للمحاسبة أما بالنسبة للهيئات المستحدثة فتتمثل في: المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- الهيئات المنشأة قبل القانون 10-01

- المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

تم إنشائها بفعل القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بخبير المحاسبة، محافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تعتبر هذه المنظمة جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون بـ:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- إعداد نظام داخلي للمنظمة الذي يحدد شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدولها.
- يقدم مساعدتها للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان والتقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.
- يمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختصة واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- تتأكد من التوعية المهنية والتقنية للأشغال المنجزة من طرف أعضائها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- تنشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وتحديد كيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم تأسيسها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصه وفوائد عمله. وتتمثل اختصاصات المجلس في:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية ولدى جميع السلطات وإزاء الغير.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي والحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة وتحضير السلطات المختصة وكذلك المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

- المجلس الوطني للمحاسبة

تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 ويعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك، وهو تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية. وتتمثل صلاحياته على الخصوص فيما يلي:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.

- ينجز أو يكلف بإنجاز الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الطرق والأدوات المحاسبية.
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
- يفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
- يتابع تطوير المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني والتي تدخل في مجال اختصاصه.
- نشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوصياته.

الهيئات المستحدثة بعد صدور القانون 10-01 *

ما يميز هذه الهيئات الجديدة هو الفصل بين المهن الثلاث في هيئات منفصلة وهي:

- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين.
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- إضافة إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

- المجلس الوطني للمحاسبة[14]

أنشيء بموجب القانون 10-01 في مكان المجلس الوطني للمحاسبة السابق المنتهية مهامه، وهو تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية يضم المجلس ثلاث منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل كما يضم أعضاء آخرين ممثلين للعديد من الوزارات والهيئات العمومية وهو يضم اللجان متساوية الأعضاء التالية:

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

- الهيئات الثلاث الأخرى

تتمثل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. حددت المواد 14، 15 و16 من القانون 10-01 طبيعتها على أنها أجهزة مهنية تتمتع

*تجدر الإشارة إلى أن هذه الهيئات المستحدثة هي قيد الإنشاء ولم تبدأ مهامها بعد(شهر ماي 2011)، حيث تم تنظيم انتخابات لاختيار ممثليها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

بالشخصية المعنوية وتضم أشخاص طبيعيين أو معنويين معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهمة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، حيث يسير هذه الهيئات مجالس وطنية ينتخبها المهنيون. وتتمثل مهامها في ما يلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.
- المساهمة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات.
- تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

خلاصة

شهدت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تطورات مهمة تمثلت أساسا في صدور قانون 08/91 و01/10 وإنشاء المنظمات المهنية التي تعنى بشؤون المحاسبة والتدقيق في الجزائر، كما أن الإصلاحات التي طالت مجلس المحاسبة من خلال إنشاء خمس لجان منبثقة عنه خصوصا فيما يتعلق بمعايير وجودة التدقيق أعطت معنى جديد لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، الا أنه رغم كل هذه الإصلاحات مازالت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر متأخرة وتعاني العديد من قصور ومشاكل، ولعل السبب الرئيسي يكمن في عدم تفعيل تلك الإصلاحات على ارض الواقع وعدم وجود إرادة من أجل الدفع بالمهنة من قبل الأطراف المشرفة عليها.

أسئلة ودراسة حالات الفصل

أسئلة للمناقشة

1- ما هي أسباب صدور قانون 08/91؟

2- ما هي أسباب صدور قانون 01/10؟

3- هل يمكن لمحافظ الحسابات أن يكون مسؤول مسؤولية جنائية وتأديبية في نفس الوقت؟ كيف؟

4- ما هو تقييمك لقانون 10/01 بعد دراستك له؟

5- كيف تقييم التدقيق المحاسبي في الجزائر؟

6- ما هو تقييمك لعمل المنظمات المهنية في الجزائر؟

أجوبة الأسئلة للمناقشة

1- أسباب صدور قانون 08/91

يعتبر صدور قانون 08/91 نتيجة صدور قانون 01/88 القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والذي كان استجابة وتطبيقا للشروط التي فرضها صندوق النقد الدولي على الجزائر

2- أسباب صدور قانون 01/10

تتمثل أهم أسباب صدور قانون 01/10 ما يلي:

- المشاكل والعراقيل التي كان يتخبط فيها المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمصفات الجهوية كذلك.
- قيام الجزائر باصلاحات في ميدان المحاسبة والذي توج بصدور قانون النظام المحاسبي المالي والقوانين التابعة له

3- إمكانية أن يكون محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية جنائية وتأديبية في نفس الوقت.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يكون مسؤول مسؤولية جنائية وتأديبية في نفس الوقت، حيث أن التصرفات التي يقوم بها والتي تدخل تحت طائلة المسؤولية الجنائية وحتى المدنية يعاقب عليها من طرف المنظمة المهنية التي ينتمي إليها، فمثلا إفشاء السر المهني يعرض صاحبه للمسؤولية الجنائية كما يعاقب من طرف لجنة الانضباط والتأديب بعقوبة من الدرجة الرابعة والمتمثلة في الشطب النهائي من مزاولة المهنة.

4- تقييمك لقانون 10/01 بعد دراستك له

جاء قانون 01/10 بالعديد من الاصلاحات التي تخدم مهنة التدقيق المحاسبي، حيث أهم ما جاء به القانون 10-01 وكذا المراسيم التنفيذية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاثة أصناف مهنية وهي:
  - المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين.
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
  - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
  - ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين.
- ✓ منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح من صلاحيات وزير المالية.
- ✓ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية.
- ✓ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

إلا أن التطبيق العملي لها مازال في كثير من جوانبه ناقصاً وغير مكتمل، حيث لحد الآن لم يتم فتح مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية تعنى بتكوين المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، كما أن إصدار المعايير مازال بصفة محتشمة وغيرها من النقائص.

5- تقييم التدقيق المحاسبي في الجزائر وعمل المنظمات المهنية في الجزائر

رغم الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لم ترقى بعد للمستوى المطلوب، وهذا نتيجة عدم التفعيل الحقيقي للمجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية الثلاث الأخرى على أرض الواقع بما يخدم جودة التدقيق الخارجي، فلابد من السعي نحو تحديث برامج التكوين للمؤسسات التعليمية الجزائرية وإدخال التطورات المتعلقة بالأنظمة المحاسبية وبجودة التدقيق، بالإضافة إلى تفعيل وتنظيم المنظمات والهيآت المشرفة على المحاسبة والتدقيق في الجزائر والعمل على تكوين المحترفين والممارسين للمهنة والقيام بالتدريب المستمر لهم مع العمل على توفير وسائل الرقابة عليهم، والعمل على تطوير الأطر التشريعية والقوانين الداخلية في المؤسسات الجزائرية بما يضمن تفاعل آليات الحوكمة من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي.

هوامش الفصل

[1] Hamdi Lamine, Généralité sur la profession Comptable au Maghreb, disponible sur www.ifac.org/.../Mr._Lamine_Hamdi_GENERALITES_SUR_LA_PROFESSION_COMPTABLE_AU_MAGREB.doc, téléchargé le 12/11/2010

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44 لسنة 1968، المراسيم رقم 68-270/269/268 المؤخرين في 03 ربيع الأول 1388، الموافق لـ 30 /1968/05 ، يتضمن القانون الأساسي لسلك المراقبين العامين للمالية ، مراقبي المالية ومفتشي المالية.

[3] نفس المرجع، ص: 792.

[4] ADJ ALI SAMIR: Le commissaire aux comptes, caracteristique et missions; in revue algérienne de comptabilité et audit; sociéte nationale de comptabilté n°03; Alger 3eme trimestre 1994.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1969، الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 22 شوال 1389 الموافق لـ1969/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، المادة 39.

[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97 لسنة 1970، المرسوم رقم 70-173 مؤرخ في 17 رمضان 1390 الموافق لـ 1970/11/16 المتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية. ص 1439-1440

[7] صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004. ص 246

[8] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 10 لسنة 1980، القانون رقم 80-05 مؤرخ في 14 ربيع الثاني الموافق لـ1980/03/01 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة. ص 338.

[9] أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011

[10] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

[11] نفس المرجع، ص: 07.
[12] نفس المرجع، ص: 06.
[13] نفس المرجع، ص: 07.

[14] لمزيد من التفاصيل أنظرالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره

الخاتمة

لقد تم بحمد الله وتوفيقه إتمام فصول مطبوعتنا المعنونة بـ: "محاضرات في التدقيق المحاسبي"، علما أنها عرضت بأسلوب يتفق مع الحجم الساعي المحدد ومكونات المقرر الدراسي، كما أنّها تمثل خلاصة تدريس مقياس التدقيق المحاسبي ومقاييس أخرى ذات العلاقة متمثلة أساساً في المحاسبة المالية واقتصاد المؤسسة بالإضافة للبحوث والدراسات التي تم إعدادها ذات العلاقة بالموضوع.

ومن أجل تقويم هذا العمل العلمي، فإنني أتوجه إلى زملائي الأساتذة من أجل إبداء ملاحظاتهم، وتقديم النصائح والإرشادات لتحسين مضمون هذه المحاضرات وزيادة قيمتها العلمية.

كما أطلب من طلبتنا الأعزاء أن يركزوا فهمهم أولا على الإطار المفاهميمي للتدقيق المحاسبي من أجل فهم وإدراك الجانب التطبيقي وهذا نظراً للعلاقة التكاملية بينهما. وإن وجدوا بعض الصعوبات في فهم ما تتضمنه المطبوعة من معلومات أن يتصلوا بي في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة المدية.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

المدية في 15 جوان 2016

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية

- معجم معاني اللغة العربية، [على الخط]، http://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%82/(10/05/2016).
- الصحن محمد عبد التفاح ودرويش محمود ناجي، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998.
- التميمي هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.
- الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، **التدقيق الخارجية – موضوعات متخصصة**، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001.
- الشتيوي إدريس عبد السلام، **التدقيق – معايير وإجراءات**، الطبعة الرابعة، بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996.
- الصبان م.س والفيومي م، **التدقيق بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، 1990.
- محمد سمير الصبان، **دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية**، الدار الجامعية، 1990.
- محمد سمير الصبان، **دراسات متقدمة في التدقيق الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- طارق عبد العال حماد، « **حوكمة الشركات –المفاهيم، المبادئ، التجارب–**»، الإسكنرية: الدار الجامعية.
- هشام سفيان صلواتشي، «**تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (مدخل لتطبيق الحوكمة وتحسين الأداء مؤسسة) دراسة حالة مؤسسة " جتوب**"»، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، البليدة: جامعة البليدة، 2008.
- محمد مصطفى سليمان، «**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**»، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006.
- ظاهر شاهر القشي، «**انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة**»، المجلة العربية للإدارة، الأردن: 2005، المجلد 25، العدد 2.
- نعيم دهمش وظاهر شاهر القشي، «**الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها**»، المجلة العربية للإدارة، الأردن: أيار 2004، المجلد 23.
- بوكساني رشيد ، «**معوقات أسواق الأوراق المالية العربية وسبل تفعيلها**»، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر، 2006.
- جواد رشمي، «**الفساد المؤسسي هل يصبح وسيلة لتحقيق الحوكمة في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا؟**»، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر: القاهرة، 2004.
- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، التدقيق وتدقيق الحسابات –الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- **الصبان م.س** و**الفيومي م** : التدقيق بين التنظير والتطبيق؛ الدار الجامعية؛ بيروت 1990.
- خلاصي رضا، **التدقيق الجبائية تقييمها ومنهجيتها**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2000.
- خالد راغب الخطيب وخليل حمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية للمراجعة الحسابات**، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998.
- طلال أبوغزالة، **دراسة تحليلية مقارنة بين معايير التدقيق السعودية والدولية**، الندوة الثالثة حول سبل تطوير المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، مارس 1987.
- محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.

- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **التدقيق وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- محمود السيد الناغي، **التدقيق: الإطار النظري والممارسة**، مكتبة الجلاء، القاهرة، 1996.
- وليام توماس وأمرسون هنكي، **التدقيق بين النظرية والتطبيق**، الجزء الأول، ترجمة: حجاج أحمد حامد وسعيد كمال الدين، تقديم: السلطان محمد علي السلطان، الرياض: دار المريخ للنشر، 2006.
- جمعة أحمد حلمي، **التدقيق والتأكيد الحديث – المشاكل والمسؤوليات–الأدوات والخدمات**، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.
- الصبان محمد سمير وعبد العظيم عبد الله، **الأسس العلمية لتدقيق الحسابات**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002.
- قريط عصام، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**،مقال، دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
- جربوع يوسف محمود، **تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2008.
- لطفي أمين السيد أحمد، **التطورات الحديثة في التدقيق**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2 محمود السيد ناغي، التدقيق: إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، ط 2، 1992.
- عيد حامد معيوف الشمري، **معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، ط 1، 1994.
- محمد سمير الصبان– عبد الوهاب نصر علي، **التدقيق الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، ج 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07 لسنة 2011
- أحمد نور، **مدقق الحسابات**، 1984، دار الجامعية.
- محمد أحمد خليل، **التدقيق والرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية.
- أحمد نور، **مدقق الحسابات**، 1984 ، دار الجامعة.
- بوتين محمد، **التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية للتطبيق**، الطبعة الثالثة، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008.
- نادر شعبان السواح، «**التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني**»، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006.
- صالح محمد القرا –مدونة العلوم المالية والإدارية–، «**معايير التدقيق الدولية**»، [على الخط]، متاح على: <http://ia341043.us.archive.org/0/items/isas12000/400.PDF>، (2009/02/12).
- محمد جربوع، «**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**»، الطبعة الأولى، عمان: مؤسسة الوراق، 2000.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة: 715 مكرر 12.
- القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،ص:15.

- معيزي خالدية، « **مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة**»، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص قانون مسؤولية المهنيين، تلمسان: جامعة تلمسان، 2012.
- نادر شعبان السواح، «**التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني**»، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006.
- خلف عبد الله الوردات، «**التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية**»، الطبعة الأولى، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2006.
- شعباني لطفي، «**التدقيق الداخلي مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**»، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجزائر: جامعة الجزائر، 2004.
- سمير كامل محمد عيسى، «**العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات –مع دراسة تطبيقية–**»، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، العدد رقم1، المجلد رقم 45، جانفي 2008.
- أمين السيد أحمد لطفي، « **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**»، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- محمد بوتين، « **التدقيق ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** »، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 18.
- عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، « **التدقيق بين النظرية والتطبيق**»، الدر الجامعية،الإسكندرية، 1998.
- جربوع محمد يوسف،« **مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفعالية ويقيم الأداء** »،نشرة المجمع العربي للمحامين القانونيين،[على الخط] ،جوان،2003،العدد 16، ص: 08، متاح على [www.ascasocty.org\BULLTEN] ، تاريخ الاطلاع 2008/01/13.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، « **دراسة متقدمة في المحاسبة والتدقيق** »، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- أرنيز ألفين وجيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر وأحمد حجاج، « **التدقيق مدخل متكامل**»، دار المريخ، الرياض، 2002.
- توفيق محمد عبد المحسن، «**اتجاهات حديثة في التقييم و التميز في الأداء** »، بدون دار و مكان النشر، 2005–2006.
- محمد السيد سرايا، «**أصول التدقيق و التدقيق الشامل** »، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000 .
- حسب الوصية رقم 6 من الإجراءات الدنيا الخاصة بمراجعة الحسابات المأخوذة من المقرر رقم 94 / SPM/ 103 المؤرخ في 02 / 02 / 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات
- رميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام الحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر 2011.
- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار جيطلي، 2013.
- فيومي وع لبيب، **أصول التدقيق**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- أمين السيد احمد لطفي، «**دراسات متقدمة في التدقيق وخدمات التأكيد**»، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007.

2- المراجع باللغة الأجنبية

- M.C.Jensen and W H Mekling, «**Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structur**», Journal of Financial Economics, [on line], October 1976,

<Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000>, (03/11/2008).

- Michael Jensen and Clifford Smith, «**Stockholder, Manager, And Creditor Interests: Applications Of Agency Theory**», Harvard Business School, [on line], 1985, <Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000 >, (03/11/2008).
- Benoît Pigé, **Audit et Contrôle Interne**, édition LITEC, 1997 .
- The Institute Of Internal Auditors, **«Practice Advisory 2400-1:Legal Considerations in Communicating Results »,** guidance, Florida: march 2001.
- The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Op, Cit.
- Jean.Charles.Bécours, audit operational, dans « **Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit»**, Economica, Paris,2000 .
- Lawrence Mitchell, «**The Sarbanes-Oxley Act and the Reinvention of Corporate Governance**», Villanova Law Review, , [on line], 2003, Vol 48, No 4 , <Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?RequestTimeout=50000000 >, (17/11/2010).
- Serge Bellut, **S'auditer pour progresser**, édition ellipses, Paris 2008.
- Ben Saad Emna et Cédric Lesage, **perception de l'indépendance de l'auditeur: Analyse par la théorie de l'attribution**, disponible sur: www.iae.univ-poitiers.fr/afc09/PDF/p169.pdf , téléchargé le 21/01/2011
- Revault Pascal, le contrôle des comptes ou audit…vers plus de contrôle, article, CREG, Versailles 2010 .
- Fournier.J, **L'orientation et planification d'une mission d'audit**, Revue française de comptabilité, N°332. Avril 2001.
- Jacques Villeneuve, **le contrôle interne –guide de procédures**, p05; disponible sur www.mdeie.gouv.qc.ca/fileadmin/…/controle_interne.pdf, téléchargé le 22/01/2011
- Belaiboud Mokhtar, **Pratique de l'audit Apports de l'entreprise**, guide synthétique, organisation de la fonction, présentation des normes IAS-IFRS, édition Berti, Alger 2005.
- Bahram Soltani, Le commissaire aux comptes et le marché financier, édition Economica, paris 1996.

- The Institute Of Internal Auditors, **«glossary»**, [on line], <Available at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/?i=8317>, (11/03/2009).
- Committee Of Sponsoring Organizatios Of The Treadway Commission, **«Resource»**, [on line], <Available at: www.coso.org/resources.htm>, (11/03/2009).
- The Institute Of Internal Auditors, **«Definition of Internal Auditing»**, [on line], <Available at: www.theiia.org >, (10/11/2009).

- Guy Benedict et René Kerarel, **L'évaluation du contrôle interne dans la mission d'Audit**, édition Foucher 1990.
- Robert Castell et François Pasqualini, **Le Commissaire aux Comptes**, Collection Droit Poche – Economica 1995 .
- GERMOND Bernard, **Audit financier**, Dunod, Paris, France, 1991.
- Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Küting, Claus-Peter Weber, **«Internal Audit Handbook Management with the SAP−®Audit Roadmap»,** German: acid-free paper, 2008.
- Campman C and Anderson U, **«Implementing the Professional Practices Framework»**, The Institute of Internal Auditors, Florida: 2002.
- Sridhar Ramamoorti, **«Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects»,** The Institute of Internal Auditors, Research Foundation, Florida: 2003.
- The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing»**, [on line], <Available at: www.theiia.org>, (10/11/2009).
- The Institute Of Internal Auditors, **«International Standards For Professional Practice Of Internal Auditing»,** Op, Cit.
- Ratliff L and Reding K, **«Auditing: Logic, Principles, and Techniques»**, The Institute of Internal Auditors, Florida: 2002.
- The Institute Of Internal Auditors, **«Introduction To The Code Of Ethics»**, [on line], <Available at: http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/introduction/>, (10/11/2009).
- The Institute Of Internal Auditors, **«Code Of Ethics»,** Florida: 2009.