الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الجزائر3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مطبـوعـــة

فـي

المراجعــة المـــالية و المحاسبيــة

-محاضرات و تطبيقات -

من اعداد

د. زاوي امال

السنـــــة الجـامعية 2021-2022

مـقدمــة:

تحتوي هذه المطبوعة على مجموعة من المحاور تخص المراجعة المالية و المحاسبية ، و هي موجهة لطلاب قسم العلوم التجارية و علوم التسيير ، و نطرا لأهمية المقياس و محتواه نجد تخصصات مختلفة سواء في طور الليسانس أو الماستر تدرس هذا المقياس و تتناول محاوره حسب البرنامج الوزاري ، منها تخصص المالية و المحاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، تخصص مالية المؤسسة هذا فيما يخص قسم العلوم التجارية ، بينما نجد تخصص الإدارة المالية و الذي يعتبر احدى التخصصات التابعة لقسم علوم التسيير يعنى بهذا المقياس.

و قد جاء الاهتمام بمقياس المراجعة المالية مسايرة لما هو معمول به على مستوى المؤسسات و التي فرض عليها الواقع الاقتصادي استخدام المراجعة المالية بأنواعها و هذا حسب متطلبات المؤسسة ، إضافة الى الإلزامية القانونية لها ، و قد تناولنا في هذه المطبوعة محاور عدة انطلاقا من نشأة المراجعة

و تطورها و أنواع المراجعة من عدة زوايا ، كما تطرقنا الى نشأة المراجعة في الجزائر و هذا بذكر ابرز المحطات في تاريخ المراجعة في الجزائر وصولا الى معايير التدقيق الجزائرية ، و التي تعتبر حدثا مهما و نهضة كبيرة في مجال المراجعة باعتبار معايير التدقيق الجزائرية متوافقة الى حد بعيد مع معايير التدقيق الدولية و التي تم إصدارها على أربعة مراحل ، لننتقل بعدها الى دراسة و تحليل معايير المراجعة المتعارف عليها و المتمثلة في المعايير العامة أو الشخصية و معايير العمل الميداني و معايير اعداد التقرير بكل قواعدها ،و في ذات السياق كان لابد من التطرق الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر المسار الذي يسلكه المراجع في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة كما تعرفنا على مسؤوليات المراجع المختلفة و الأدوات و التقنيات التي يستخدمها خلال القيام بمهمته، وصولا الى ادلة الاثبات

و التي تعتبر الأساس الذي يستند اليه المراجع في مراجعة الحسابات ، و العوامل المؤثرة فيها و التي قد تضعف من حجيتها ، و في الأخير تم التعرف على مختلف عناصر الميزانية المعنية بالفحص

و التقييم من عناصر التثبيتات و المخزونات و الحقوق و الديون و الأموال المملوكة و كذا مراجعة الأعباء و النواتج، كما حاولنا وضع بعض النماذج الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية ، و بعض الأمثلة التطبيقية التي تساعد الطالب و تمنحه تصورا واقعيا لحالات ميدانية ، و فيما يلي عرض مفصل لمحتويات المطبوعة و الذي يحتوي على العناوين الرئيسية لها.

فهرس المحتويات

	المحتويات	الصفحة
.1	**مفاهيم عامة حول المراجعة المالية والمحاسبية**	**13-5**
.1.1	المراجعة بين المفهوم والتطور	5
.2.1	أهمية وأهداف المراجعة المالية والمحاسبية	7
.3.1	أنواع المراجعة المالية والمحاسبية.	9
.2	**المراجعة المالية والمحاسبية في الجزائر**	**41-14**
.1.2	تطور المراجعة في الجزائر	14
.2.2	الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر	15
.3.2	معايير التدقيق الجزائرية NAA	16
.3	**معايير المراجعة المالية و المحاسبية**	**47-42**
.1.3	المعايير العامة أو الشخصية	42
.2.3	معايير الفحص الميداني	45
.3.3	معايير اعداد التقارير	47
.4	**نظام الرقابة الداخلية**	**53-48**
.1.4	أهداف وأهمية نطام الرقابة الداخلية	49
.2.4	وسائل نظام الرقابة الداخلية	49
.3.4	مقومات نظام الرقابة الداخلية	51
.5	**منهجية المراجعة**	**60-54**
.1.5	التخطيط لعملية المراجعة	54
.2.5	تقييم نظام الرقابة الداخلية	55
.3.5	التقرير	60
.6	**مسلك المراجع في أداء المهمة**	**67-61**
.1.6	أهداف ومسؤولية المراجع	61
.2.6	الممارسات العامة للمراجعة	63

.3.6	الأدوات والتقنيات المستعملة في المراجعة	64
.7	**أدلة الاثبات**	**70-68**
.1.7	خصائص وأنواع أدلة الاثبات	68
.2.7	وسائل الحصول على أدلة الاثبات	68
.3.7	العوامل المؤثرة في حجية الدليل	69
.8	**مراجعة عناصر الميزانية**	**103-71**
.1.8	التحقق من حسابات التثبيتات	71
.2.8	التحقق من المخزونات	76
.3.8	التحقق من الحقوق والديون	82
.4.8	التحقق من الأموال المملوكة	90
.5.8	التحقق من النواتج والأعباء	90
.6.8	حالات تطبيقية	92

1. مفاهيم عامة حول المراجعة المالية و المحاسبية .

1.1.المراجعة بين المفهوم و التطور.

تعتبر بلاد ما بين النهرين " دجلة و الفرات" أول دولة شهدت المحاسبة و المراجعة بتصوراتها الرقابية من خلال حضارة السومريين و البابليين و الآشوريين[1] ،و هذا باستعمالهم عدة وسائل تقليدية في معاملاتهم المالية و الرقابية كألواح الصلصال لتدوين المعاملات و كذا الاختام المصنوعة من الحجر الى غير ذلك ، غير أن الرومان بلغوا درجة كبيرة من التطور باستعمالهم للكتابة في تدوين المعاملات و كان في ذلك الزمن يقوم المراجع بالاطلاع على القيود للتأكد من صحتها في جلسات عامة ، ومن هنا نجد أن كلمة Auditing تعني المراجعة و هي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audit و معناها يستمع.

و شهدت بداية القرن الحادي عشر تطورات هامة كازدهار النشاط الاقتصادي و ظهور الأسواق الأوروبية، ما أثر بشكل إيجابي على مهنة المحاسبة و المراجعة حيث تطورت و تقدمت بمراحل مهمة ، ومن أمثلة ذلك مسك السجلات وتسجيل البيانات باستخدام عدد من الدفاتر و ترحيل المفردات من دفتر إلى دفتر آخر كنوع من أنواع الرقابة على الحسابات، كذلك تم استخدام المراجعين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة في الدفاتر الخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على متن السفن ، وفي نهاية العصور الوسطى حدث تطور هام وجوهري في مهنة المحاسبة و المراجعة ألا و هو ظهور نظرية القيد المزدوج عام 1494 م بإيطاليا مما سهل استعمال النظام المحاسبي و انتشر تطبيقه في أوروبا، ذلك الانتشار ساعد في تطوير المحاسبة و بالتالي المراجعة ، ويمكن اعتبارها فترة التطور المهم و الكامل لمهنة المحاسبة و المراجعة وخاصة بعد ظهور نظرية القيد المزدوج و التي لا زالت هي النظرية المحاسبية الأساسية، ومن ابرز سمات هذه الفترة[2]:

- ✓ توسع نشاط المشاريع وكبر حجمها وانتشارها نتيجة النهضة التجارية ؛
- ✓ إلزام المنظمات بتسجيل عملياتها الحسابية و إعداد القوائم الختامية و مراجعتها؛
- ✓ زيادة الاهتمام بالتنظيم المهني نتيجة الاتجاه إلى المراجعة الإلزامية؛
- ✓ ازدياد الاهتمام بضرورة وجود تأهيل علمي و عملي عال للأشخاص ؛
- ✓ تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية في الثلاثينات من نفس القرن؛

[1] حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، الجزء الأول ، المراجعة نظريا ، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الطبعة الأولى ،2003، ص21 .

[2] نفس المرجع السابق ، ص 23.

و قد تم صدور محاولة أولية من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1917 بوضع معايير و قواعد الآداب و سلوك أعضاء مهنة المحاسبة و المراجعة ، و من المحاولات الجادة قيام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1954 بإصدار كتاب بعنوان " معايير المراجعة المتعارف عليها" و تم تطوير هذه المحاولة عام 1973 ، إضافة الى حدوث تغيرات جوهرية في أنظمة المعلومات و طريقة مراجعتها نتيجة دخول الحاسوب عالم المال و الأعمال، ويمكن توضيح التغيرات في مهنة المراجعة من خلال النقاط التالية [1]:

- بعد ان كانت المراجعة تلبي الرغبات الإدارية فقط في السابق تطورت الان لتلبي احتياجات المالكين و المستثمرين و الدائنين و السلطات الضريبية.
- ركزت المراجعة سابقا على فحص و تدقيق قائمة المركز المالي للمنشأة فقط غير انه الان نجد قوائم إضافية المؤسسة ملزمة على مراجعتها و هي كشف الدخل و كشف التدفقات النقدية.
- سابقا لم يتطلب الامر ابداء الرأي بالقوائم المالية بل كان الهدف هو اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر و الذي أصبح الآن هدفا تابعا للهدف الأساسي من عملية المراجعة و هو ابداء رأي فني و محايد.
- لم يكن هناك اعتراف بالرقابة الداخلية والتي أصبحت الان من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع عند القيام بعملية المراجعة و معيارا من معايير العمل الميداني.

كل هذه التطورات وضعت للمراجعة عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

التعريف 1 : تعتبر المراجعة عملية منظمة ومنهجية ومخطط لها، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية لإنجاز الخيارات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة.[2]

التعريف 2: هي عملية الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية [3]ويتوافق هذا التعريف الى حد بعيد مع تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية.

---

[1] حازم هاشم الألوسي ، مرجع سابق ،ص 26.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية ،2007 ،ص7.

[3] محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة و اليات التطبيق ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2001 ،ص 6.

التعريف 3 : هي عملية جمع وتقييم أدلة الاثبات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سابقا و الخروج بتقرير عن ذلك.[1]

التعريف 4 : هي عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وابداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمؤسسة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية.[2]

و بالتالي يمكن القول ان كل التعاريف تصب في نفس السياق و لعل اكثرها شمولا و أقربها للواقع هو التعريف الاتي:

هي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتحقق من نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة[3].

2.1.أهمية وأهداف المراجعة.

تعد المراجعة وسيلة رقابية تهدف إلى خدمة عدة أطراف داخلية و خارجية فهي أداة فاعلة تعمل على التحقق من صحة البيانات المحاسبية المختلفة وإبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة صادقة وتعبر عن المركز المالي في نهاية الفترة و تعتبر الأطراف التالية من أهم الجهات التي تهتم بالمراجعة و تقاريرها. [4]

- أصحاب المؤسسة:

يعتبر تقرير المراجع أداة تمكن مالك المؤسسة أو الشركاء أو المساهمين من الاطمئنان على سلامة أموالهم المستثمرة في المؤسسة.

- إدارة المؤسسة:

لأغراض التخطيط والرقابة و متابعة أعمال المؤسسة.

- المستثمرون:

وذلك للحكم على معاملات ربحية المؤسسة و تقرير حدود الإسهام في رأس مالها.

---

[1] ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الديسيطي، المراجعة مدخل متكامل، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 1960، ص 21.

[2] احمد جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث :الإطار الدولي، دار الصفاء للنشر و التوزيع الأردن 2005، ص25 .

[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى عمان، دار المسيرة، 2011، ص19.

[4] محمد سمير الصبان ،مرجع سابق ، ص 11.

- المصارف و مؤسسات الإقراض:

وهذا لتقرير منح المؤسسة قروضا أو تسهيلات ائتمانية ، إضافة للاطمئنان على مقدرة المؤسسة في تسديد التزاماتها.

- الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية:

لكون تعليمات هذه الهيئات تنص على ضرورة أن تكون حسابات المؤسسة التي يتم تداول أسهمها و سنداتها قد تمت مراجعتها.

- المحللون الماليون و الاقتصاديون:

حيث يعتمدون على القوائم المالية و تقرير مراجع الحسابات عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل أوجه الاستثمار.

- الدائنون:

للتأكد من المقدرة المالية المستقبلية القريبة للمؤسسة على الوفاء بالتزاماتهم.

- النقابات و الجمعيات المهنية و العمالية:

لغرض التحقق من سير الأعمال بالمؤسسة وقدرتها على تحقيق التوظيف و العمالة المستمرة كما يعتمد ممثلو الموظفين و العمال على النتائج المالية المدققة عند القيام بالتفاوض مع الإدارة حول مرتباتهم ونصيبهم من الأرباح.

- جهات أخرى:

إضافة إلى الجهات المشار إليها فإن هناك جهات أخرى تحتاج إلى خدمات المراجع ووجود قوائم مالية مدققة مثلا كالمؤسسات التأمين في حالة تعويض الخسائر ، و الشركاء في حالة انضمام شريك ، و البائعين و المشترين لمؤسسة ما لتحديد قيمة أصولها والتزاماتها و شهرة المحل.

و من خلال الأهمية الكبيرة لمختلف الأطراف فان أغراض المراجعة تطمح لعدة أهداف نذكر أهمها في النقاط التالية :

- ✓ تمكين المراجع من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة و عن نتيجة نشاطها و تدفقاتها النقدية.
- ✓ طمأنة أصحاب المؤسسة على سلامة أموالهم المستثمرة.
- ✓ تسهل الحسابات المدققة عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمستثمرين و المقرضين.
- ✓ سهولة تقدير الضريبة المستحقة و هذا في صالح موظفي الضرائب.
- ✓ اكتشاف الأخطاء و الغش.

- ✓ اعتماد إدارات أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر و المستقبل.[1]
- ✓ تسهيل قيام المؤسسة بتقديم التقارير المالية المختلفة إلى المصالح و لمختلف الجهات ، كمؤسسات التأمين ...الخ.
- ✓ قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات و تهيئة كافة الدفاتر و السجلات و جعلها جاهزة للمراجعة في أي وقت.[2]

أما فيما يخص الأهداف الميدانية فنذكر منها :

1-الشمولية : حتى يتحقق مبدأ الشمولية على المؤسسة تسجيل و تقييد كل العمليات عند حدوثها في وثائق و كشوف مالية.

2-الوجود: كل العمليات المسجلة في المؤسسة لها وجود مالي و مادي حقيقي أي ليست وهمية.

3-الملكية : كل الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة و لها مستند قانوني يثبت ذلك .

4-التقييم : كل العمليات قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و كانت ثابتة من دورة لأخرى.

5-التسجيل المحاسبي: احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في عملية التسجيل المحاسبي و اعتماد طرق ثابتة في ذلك.

3.1.أنواع المراجعة.

سنتعرف على أنواع المراجعة مستخدمين في ذلك عدة أسس للتبويب مع مراعاة إمكانية استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد.[3]

1.3.1. من حيث القائم بعملية المراجعة

يمكن تقييم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين هما:

<u>المراجعة الخارجية:</u>

و تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة، أي مستقلا عن إدارة المؤسسة ، و هي فحص القوائم المالية و التحقق من الدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية و أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز

---

[1] حازم هاشم الالوسي ، مرجع سابق، ص26.

([2]) : Bémédict get keravel R : Evaluation du contrôle interne Foucher, paris 1990 ,p7.

[3]محمد سمير الصبان- .محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظيم و التطبيق، الدار الجامعية بيروت، لسنة1990 .

المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية[1].

المراجعة الداخلية:

فهي حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية ، و لقد أنشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم[2] لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و والعمليات التشغيلية الأخرى إذن يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة .

أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية و الداخلية.

يمكن تحقيق تنسيق العمل بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي من خلال النقاط التالية:

- ❖ يستطيع المراجع الخارجي الاعتماد إلى حد كبير على المراجع الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية و في تقويم دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و درجة الاعتماد عليها .
- ❖ يستطيع المراجع الداخلي تنظيم برنامجه في نهاية السنة المالية حتى يساعد المراجع الخارجي في بعض الأمور كالمصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم و التحقق من الأصول الثابتة ، بالإضافة إلى مساعدته في تحضير كشوف و مرفقات بعض بنود الميزانية.
- ❖ بالاتفاق بين الطرفين قد يشمل برنامج المراجعة الداخلية أجزاء من العمل تؤدي إلى حصول المراجع الخارجي على مساعدات مباشرة من المراجع الداخلي كالاشتراك خلال السنة المالية في بعض الأمور كالجرد الفعلي للنقدية و الزيارات إلى الفروع إما بواسطة المراجعين الداخليين منفردين أو بالاشتراك مع مندوبي المراجعين الخارجيين، وحتى يستطيع المراجع الخارجي التقليل من نطاق الفحص التحليلي الذي يقوم به لابد له من التأكد من فعالية المراجعة الداخلية، وذلك بتوافر الشروط الاتية فيه:

- ✓ يجب أن يكون لدى المراجع الداخلي و مندوبيه المؤهلات و الخبرة الكافية للقيام بعملهم؛
- ✓ لابد من تخطيط و تنفيذ برامج المراجعة بعناية؛

[1] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق، 2000، ص 7.

[2] Hamini A : L'audit comptable et financier, Berti, 1er Edition 2002.p07.

- ✓ تقارير المراجعين الداخليين يجب أن تكون واضحة و حاسمة ، أما الانتقادات و الملاحظات التي تحتوي عليها هذه التقارير يجب أن تحتوي عليها هذه التقارير يجب أن يعقبها اتخاذ الإجراءات اللازمة فورا من جانب إدارة المؤسسة لتصحيح الأوضاع التي تم التنويه عنها في التقرير؛
- ✓ تقارير المراجعين الداخليين يجب أن ترفع إلى أحد كبار المسؤولين بالمؤسسة و يجب أن تحظى هذه التقارير عموما بتأييد الإدارة.

وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بيان و فيما يلي أهم ما ورد فيه[1] :

المراجعة الداخلية لا تغني عن عمل المراجع الخارجي، فعمل المراجع الداخلي لا يمكن أن يحل محل عمل المراجع الخارجي ، ويجب على هذا الأخير أن يتفهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية نتيجة لارتباطها بدراسته و تقويمه لنظام الرقابة الداخلية ، فالعمل الذي يقوم به المراجع الداخلي قد يكون أحد العوامل المحددة لطبيعة و توقيت مدة الإجراءات التي سيقوم بها المراجع الداخلي.

2.3.1.من حيث الإلزام القانوني.

وتنقسم إلى:

المراجعة الإلزامية:

تسمى إلزامية لان القانون يحتم على المؤسسة القيام بها و بالتالي تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها لاعتماد القوائم المالية الختامية لها[2].

المراجعة الاختيارية:

و تتم دون التزام قانوني في المؤسسة ،و يمكن أن تتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة و قوائمها المالية الختامية وهذا لطمأنة الشركاء على صحة المعلومات[3].

3.3.1. من حيث مجال و نطاق المراجعة:

وتنقسم إلى:

المراجعة الكاملة:

في هذا النوع من المراجعة لا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع قيود على نطاق عمل المراجع ، و لكن يخضع ذلك لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و في نهاية الأمر يتعين على المراجع إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية.

---

[1] أحمد خليل ، المراجعة والرقابة المحاسبية؛ الدار الجامعية؛ الاسكندرية 1968؛ ص 5.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص29.

[3] خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية 2004 ، ص 12 .

المراجعة الجزئية:

في هذا النوع من المراجعة يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها وهذه العمليات تحددها الجهة التي تولت تعيين المراجع و في هذه الحالة يتوجب وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود و نطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه، ومن ناحية أخرى على المراجع أن يبين في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير و ما يرتبط به من قوائم و معلومات.

4.3.1. من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

وتنقسم إلى:

المراجعة الشاملة او التفصيلية:

و هي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود و الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات و هذا النوع من المراجعات يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم ، حيث أنه في حالة المؤسسات الكبيرة سيؤدي هذا النوع من المراجعة عند استخدامه الى زيادة أعباء عملية المراجعة (الوقت و التكلفة).

المراجعة الاختيارية:

_يقوم المراجع هنا بمراجعة جزء فقط ، أي اختيار عدد من العينات تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات (العينات).

5.3.1. من حيث توقيت عملية المراجع وإجراءات الاختيارات.

وتنقسم إلى:

المراجعة النهائية:

وتتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية ،و من المزايا التي تحققها انخفاض نسبة التلاعبات لان جميع الحسابات قد تم اقفالها ، و يعاب على هذا النوع من المراجعة قصر فترة المراجعة و التي قد تأثر على ابداء الرأي الفني للمراجع.

المراجعة المستمرة:

في هذا النوع تتم عملية الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة ، وتعمل المراجعة المستمرة على معالجة العيوب و الانتقادات التي وجهت إلى المراجعة النهائية ،حيث ان الفترة الزمنية للمراجعة لها دور في زيادة حجم الاختبارات و التوسع في نطاق الفحص غير ان حضور المراجع بصفة متكررة خلال السنة المالية قد يربك عمال الإدارة ،كما قد يفسح المجال للبعض لبناء صداقات مما يؤثر على حياده و استقلاله عند ابداء الرأي .

و تتداخل التقسيمات السابقة فيما بينها فقد تكون المراجعة كاملة و مستمرة و خارجية في ان واحد ، او داخلية و كاملة لذا يمكن تصنيفها من حيث الهدف من المراجعة حتى لا تتشتت الاذهان كما يلي :

6.3.1. من حيث الهدف من عملية المراجعة

- **مراجعة القوائم المالية:**

و يقصد بها مراجعة القوائم المالية و فحصها لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة مستندا في ذلك على ادلة الاثبات الكافية و التي وصل اليها من خلال مجموعة من الاختبارات خاصة بالنظام المحاسبي و المعاملات و الأرصدة و الإجراءات التحليلية إضافة الى تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- **مراجعة الالتزام:**

تهدف الى تحديد مدى التزام الموظفين و المؤسسة بالقوانين المعمول بها كالقانون التجاري و القوانين البيئية و قانون العمل .....الخ ،و الأنظمة و اللوائح و التعليمات و القرارات الصادرة عن الجهات إشرافيه خارجية و كذا الالتزام بالسياسات المختلفة التي تصدرها الإدارة العليا للمؤسسة.

- **مراجعة العمليات:**

وتعني فحص الأنشطة غير المالية للمؤسسة بهدف تقييم الأداء وتحسينه وتطويره واصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص.

2.المراجعة المالية و المحاسبية في الجزائر

1.2.تطور المراجعة المالية و المحاسبية في الجزائر

مرت المراجعة بعدة مراحل و تطورات يمكن ذكر المحطات التاريخية[1] التالية :

-إنشاء قانون المالية سنة 1969 يلزم المؤسسات العمومية الجزائرية بتعيين مراجع حسابات خارجي وذلك حسب ما جاء في الأمر 69/107 والذي نص في المادة 38 يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظ حسابات في المؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية والتي تمتلك الدولة أو هيئة عمومية حصة من رأس مالها وذلك بغية التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم.

-الأمر 82/71 الصادر في 29-12-1971 يتعلق بتنظيم مهنة محافظ حسابات وخبير محاسبي، فطبقا لأحكام هذا الأمر يتولى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة تنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع، و إبداء رأي حول جميع المخططات الحسابية.

-صدر أول قانون لتأصيل مهنة مراجع حسابات خارجي سنة 1973 حيث اعتبر كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية والمختلطة.

- صدور قانون عام1980 الذي ألغى قوانين 1970 ودستور 1976 والذي ألغى مراقبة مراجعي الحسابات والخبراء المحاسبين و أوكلتها إلى مجلس المحاسبة .

-صدور قانون سنة 1988 حيث نصت المادة 40 منه على ضرورة تعيين مراقبين داخليين وخارجين في المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تنظيم التسيير المالي والمحاسبي لهذه المؤسسة.

-صدور 1991سنة القانون 08/91 متعلق بمهنة خبير محاسبي و مراجع حسابات ومحاسب معتمد حيث تقوم الجمعية المهنية ولأول مرة بتنظيم المهنة والعمل، وأصبحت مهنة التدقيق والمراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر شروط ممارستها.

-تم إنشاء نقابة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سنة 1992.

-ظهور المرسوم المتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة سنة 1996.

-ظهور المرسوم الخاص بالشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة سنة 1997.

[1] مروة مويسي ،عجيلة محمد ، ركائز و مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر -رؤية مستقبلية- مجلة اقتصاد المال و الاعمال المجلد الثالث ،العدد الأول ، جوان 2018 ،الوادي ، الجزائر ،ص217.

–ظهور المرسوم المعدل والذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في سنة 2001 .

–صدور القانون 01/10 سنة 2010 والمتعلق بمهنة خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأنشئ مصف للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

– صدر سنة 2012 قانون خاص بالتدقيق البنكي وهي لجنة مشتركة بين مجلس الادارة وجمعية المساهمين.

2.2.الهيئات المشرفة على المراجعة المالية و المحاسبية في الجزائر

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر[1].

- **المجلس الوطني للمحاسبة**

نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96–318 المؤرخ في 1996/09/25 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

- **المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11–25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته.

- **المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11–25 المؤرخ في 2011/11/27 تحدد تشكيله المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته.

[1] محمد براق ، عمر قمان ، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ورقلة يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 ، ص7

3.2.معايير المراجعة المالية و المحاسبية في الجزائر

تعتبر معايير التدقيق نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه[1]و التي جاءت على شكل أربعة إصدارات ،كل اصدار يشمل على أربعة معايير للتدقيق.

1.3.2. الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق جزائرية NAA

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية و هي كالاتي :

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق560 "الأحداث اللاحقة"
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"

1.1.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية و يعالج واجبات المدقق ومسؤولياته ،وفقا للاتفاق المبرم مع الإدارة حول أحكام مهام التدقيق مع ضرورة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، حيث ان عدم اجتماع الشروط المسبقة يمكن له ان يؤثر على قدرت المراجع و على تقديم رأيه حول الكشوف المالية و بالتالي يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، و في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة الا إذا كان القانون يمنع ذلك، أما في حالة الاتفاق تتم المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص و المراقبة، و يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

و_تحتوي رسالة المهمة على هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية ومسؤولية محافظ الحسابات إضافة الى مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة و رسالة التأكيد و تنتهي الرسالة بالأتعاب و رزنامة الفوترة والدفع.

[1] حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط 1 الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية،1994 ، ص16

ولا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك ،و يمكن للمراجع الاستقالة من مهمة التدقيق إذا تعذر عليه قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية لكن بشرط إذا سمح القانون بذلك.

و من مزايا رسالة المهمة انها قد تمنح الى عدة مدققين ، مما يتوجب عليهم اعداد رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية ، ففي حالة اعداد رسالة مهمة مشتركة يجب تحديد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين واحتساب الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم ،بينما إذا كان هناك مدقق واحد لعدة مؤسسات تابعة للمؤسسة الأم يستطيع اعداد رسالة مهمة مشتركة لهم و يطلب من المؤسسة الأم التأكيد خطيا أن جميع المؤسسات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة.

2.1.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 505" التأكيدات الخارجية "

يعد التأكيد الخارجي 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 و يكون طلب التأكيد الخارجي

اما مستعجلا (تأكيد ايجابي) يكون من خلاله" الغير "مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم المعلومات المطلوبة ، أو تأكيدا ضمنيا (تأكيد سلبي) من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

و يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية. حيث يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب ما يلي:

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب ، كرصيد الحسابات ، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف لآخر...الخ.
- اختيار" الغير " ، المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم كأدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول عن المعلومات التي يبحث عنها.
- تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين و التي تضمن وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.
- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير و متابعتها.

و يمكن للمراجع أن يتحصل على النتائج التالية بعد تطبيقه لإجراءات التأكيد الخارجي:

- **مصداقية الردود على طلبات التأكيد:**

إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك.

- **عدم تلقي الردود:**

في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

- **حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة:**

إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير.

- **الفوارق:**

الفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتوات في الوثائق المحاسبية للمؤسسة ، حيث إذا ما تم الكشف عن انحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش، كما قد يدل أيضا على وجود نقص أو عدة نقائص في الرقابة الداخلية للمعلومة المالية.

- **تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها:**

_يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو يستوجب الامر الحصول على أدلة مثبتة مكملة، يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي

و تصنف النتائج وفق الأصناف التالية:

- ✓ رد من" الغير" المؤهل ، يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق؛
- ✓ الرد يعتبر غير موثوق؛
- ✓ عدم الرد؛
- ✓ رد يحمل فوارق.

3.1.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 560 "الأحداث اللاحقة"

تعتبر الأحداث اللاحقة تلك الأحداث التي تقع بعد تاريخ اقفال الحسابات الختامية واعداد القوائم المالية واعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين، أو كل الاحداث التي تقع بين القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ هذا التقرير.

و يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية و يهدف المدقق في إطار هذا المعيار الى :

–الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقريره، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق ؛

–المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

و يمكن تصنيف الأحداث اللاحقة الى ما يلي:

- **أحداث تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:**

في هذه الحالة يجب على المدقق اجراء عمليات التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ المدقق او الى أقرب تاريخ ممكن منه ،ويأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة اجراءات التدقيق، و يتطلب ذلك إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة و من بين هذه الإجراءات :

– دراسة إجراءات الإدارة الموضوعية؛

– قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد؛

– الاطلاع على اخر قوائم مالية متاحة والموازنات التقديرية والتنبؤات والتقارير الإدارية الأخرى إجراءات المقارنات الضرورية؛

– الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أي أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

- **<u>الأحداث المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق الى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية</u>:**

لا توجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أو أية استفسارات فيما يتعلق بالكشوف المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور الكشوف المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على الكشوف المالية تقع على الادارة ، وإذا صادف أن أعلمته الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على الكشوف المالية وذلك بعد اصدار تقريره وقبل المصادقة عليها، فيجب عليه مناقشة المسألة مع الإدارة حول مدى امكاني ة تعديل الكشوف المالية؛ واذا عدلت الإدارة الكشوف المالية فيتوجب عليه تنفيذ اجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم اما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط أو اصدار تقرير تدقيق جديد .

- **<u>الأحداث المكتشفة بعد نشر الكشوف المالية</u>:**

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه الكشوف المالية .

4.1.2.2.المعيار الجزائري للتدقيق 580 " التصريحات الكتابية"

هي عبارة عن المعلومات أو الإقرارات أو العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة كما قد تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

و يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده؛ و أن تشير الى كل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق؛ و تكون على شكل رسالة تأكيد موجهة الى المدقق.

و على المدقق أن يطالب الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها جميع مسؤولياتها في إطار اعداد الكشوف المالية، و التقييم النزيه للكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به وتأكيد أن كل المعلومات ذات دلالة ومصداقية طبقا لأحكام رسالة المهمة؛ و تأكيد أن كل المعلومات مفيدة وموضحة على الكشوف المالية و يكن للمراجع أن يطلب تصريحات كتابية أخرى تخص بعض المسائل كالإعلام بكل النقائص بالمراقبة الداخلية التي لها تأثير معتبر على المعلومة المالية ،أو غياب رأي هيئات مراقبة أو الهيئات الوصية التي لها تأثير كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها ، مع ضرورة الإفصاح عن الدعاوي و النزاعات المحتملة أو المعلومة التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية و كذا الاعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

و قد يصادف المراجع تصريحات كتابية مشكوك في مصداقيتها و في هذه الحالة عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه على الرأي الوارد في تقريره وذلك إذا تأكد من أن التصريحات الكتابية ليست موثوقية.

وفي حالة امتناع الإدارة عن تقديمها للتصريحات الكتابية المطلوبة فعليه مناقشة الإدارة حول إعادة تقييم نزاهة الإدارة و اتخاذ القرارات المناسبة مع تحديد الأثر المحتمل حول رأي المعبر عنه في تقريره.

2.3.2. الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق جزائرية NAA

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية و هي كالاتي :

المعيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

المعيار الجزائري للتدقيق 500 " العناصر المقنعة"

المعيار الجزائري للتدقيق 510 " مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية"

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

1.2.3.2. المعيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

ان تخطيط تدقيق الكشوفات المالية هو عبارة عن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل الى غاية انتهاء التدقيق الجاري. و على المدقق وضع مخطط لمهمته يرسم من خلاله استراتيجية شاملة لممارستها كما عليه أن يصوغ مخطط عمل في هذا الصدد للتعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب انجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

و يتناول هدا المعيار مسؤولية المراجع عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية و التي يجب ان يراعي المعرفة بطبيعة المؤسسة و فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية و طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها والتنسيق والتوجيه والاشراف والمتابعة و أمور اخرى (إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة ....)

2.2.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 500 " العناصر المقنعة"

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول الى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، وتتضمن العناصر المقنعة معلومات إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) والوثائق الثبوتية (الفواتير، العقود، الصكوك ...) ،ومعلومات أخرى مجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، أو المعلومات الناتجة عن عمليات التدقيق السابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

وعلى المراجع أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر الى المؤشرات المشكوك في مصدرها، و أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا ارتابه شك ما، مع ضرورة استحضار حكمه المهني الخاص أثناء تقييمه للعناصر المقنعة المجتمعة و تقدير ما إذا كانت المعلومات الصادرة عن المؤسسة دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي.

تتميز العناصر المقنعة بأربعة خصائص، الا أن هذا لا يعني أن جميع العناصر المقنعة تتوفر فيها جميع الخصائص في ان واحد وهذا يرجع لعدة أسباب، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- **الكفاية:** تقدر الكفاية بالنظر الى كم العناصر التي تم جمعها ويتعين عليها مخاطر اختلالات معتبرة، فكلما كان كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا كانت المخاطر كبيرة.
- **الملائمة:** تتوفر الملائمة على نوعية العناصر المجمعة.
- **الدلالة:** تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق، فاذا تعلق الأمر بالتأكد من استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد يكون إجراء التدقيق ذو دلالة، أما إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات العمليات لا يكون إجراء التدقيق ذو دلالة.
- **المصداقية:** تتعلق مصداقية العناصر المقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها وبالتالي فان العناصر المقنعة ذات مصداقية أقل هي:
  - ✓ العناصر المجمعة من مصادر داخلية؛
  - ✓ العناصر المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات؛
  - ✓ العناصر المجمعة المتكونة من النسخ؛
  - ✓ العناصر المتحصل عليها من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها.

أما العناصر المقنعة ذات مصداقية أكثر تتمثل في:

- ✓ العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية؛
- ✓ العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة؛
- ✓ العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية؛
- ✓ العناصر الموجودة في وثائق محررة أثناء اجتماع ما.

3.2.2.2.المعيار الجزائري للتدقيق 510 " مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية"

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية،

ويتضمن أيضاً المبالغ الواردة في الكشوفات المالية و العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على اساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة و على المراجع

فحص الكشوفات المالية الأحدث ، وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوفات المالية وجمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على اختلالات بها تأثير معتبر على الكشوفات المالية.

كما يجب عليه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما اذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوفات المالية للفترة الجارية، وإن أثر التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة وفق للمرجع المحاسبي المطبق.

4.2.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، كذلك يعالج شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و تنحصر واجبات المدقق وفق هذا المعيار فيما يلي:

-التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا استخلص أنه قد تم اعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛

-التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التاليتين:

- ✓ عندما تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة؛
- ✓ عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية لا تحمل اختلالات معتبرة.

-عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق فعليه:

- ✓ تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية؛
- ✓ مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية في حالة عدم قدرته على تمييزها واذا رفضت الإدارة ذلك، فيجب عليه الإشارة في تقريره أنه لم يتم تدقيق هذه المعلومات.

<u>تقرير المدقق:</u>

يجب ان يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن ما يلي:

-عنوان يشير بوضوح بأن التقرير لمدقق مستقل؛

-المرسل اليه؛

-فقرة تمهيدية يذكر فيها:

- تعريف المؤسسة التي تمت تدقيق كشوفها المالية؛
- الكشوف المالية التي تمت تدقيقها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة؛
- تاريخ الاقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تم تدقيقها .

-شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية؛

-شرح لمسؤولية المدقق؛

-شرح التدقيق؛

-الرأي حول الكشوف المالية وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة؛

-تقرير حول الالتزامات القانونية و التنظيمية الأخرى؛

-هوية وتوقيع المدقق؛

-تاريخ التقرير، ويجب أن لا يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية؛

-عنوان المدقق الذي يمارس فيه نشاطه .

3.3.2.الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق جزائرية NAA

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية و هي :

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الإجراءات التحليلية "
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 570 " استمرارية الاستغلال"
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

1.3.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الإجراءات التحليلية"

تعتبر الإجراءات التحليلية تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات ،و يعالج هذا المعيار ما يلي :

- ✓ استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- ✓ إلزامية أداء المدقق إجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.
- ✓ تسمح الإجراءات التحليلية بتقييم المخاطر و تحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق مختلف إجراءات التدقيق لمواجهة تلك المخاطر.
- ✓ تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة وذلك باستخدام تقنيات إحصائية تمّ استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

و يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوق من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وأداء الإجراءات التحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

الواجبات المطلوبة وفق المعيار:

1-الإجراءات التحليلية المادية :

- قد تكون المراقبة المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق عبارة عن اجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.

- يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، والذي إذا أخذ على حدى أو أضيف اختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية.

يمكن اللجوء إلى استعمال النسب والمعدلات في الإجراءات التحليلية الموضوعية المادية عندما تتناول هذه الأخيرة كمَا هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ.

- تتأثر موثوقية المعطيات بمصادرها الداخلية و الخارجية ، وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1، معطيات الكيان مع معطيات القطاع) و طبيعتها (واقعية و موضوعية) ، وترتبط بظروف تحصيلها و كذلك الرقابة على معلوماتها.
- لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما ، والذي إذا أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي الى كشوف مالية تضم اختلالات معتبرة، على المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها، موثوقيتها، وتوفرها.

- يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة و وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.

2-الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة:

يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ الإجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

3-تحليل نتائج الإجراءات التحليلية:

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فانه يقدَر ضرورة استكمال الإجراءات التدقيق التي أداها، ب:

- ✓ طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها؛
- ✓ وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

2.3.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 570 " استمرارية الاستغلال"

بموجب أساس الاستمرارية في المحاسبة تعد القوائم المالية بافتراض ان المؤسسة باقية، وسوف تستمر في اعمالها في المستقبل المنظور، ويتم اعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية المؤسسة او إيقاف العمليات او ليس لديها بديل واقعي سوى ان تفعل ذلك.

ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع عند مراجعة القوائم المالية ذات العلاقة بالاستمرارية والانعكاسات على تقرير المراجع، كما يعالج المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 التزامات المدقق لتدقيق الكشوف المالية ومدى تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية.

و يسرى مفعول هذا المعيار على اعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط اعتبار من 1-1-2017 ،

و يهدف الى ما يلي :

- ✓ الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند اعداد القوائم المالية.
- ✓ استنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري او ظروف قد تثير شكا كبيرا بشأن قدرة المؤسسة على الاستمرارية.
- ✓ اعداد تقرير طبقا لهذا المعيار.
- ✓ أساس الاستمرارية في المحاسبة مبدا أساسي في اعداد القوائم المالية.

وبالتالي تتمثل مسؤولية المراجع الأساسية في الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند اعداد القوائم المالية، و من بين متطلبات المعيار نجد:

- **إجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة:**

عند تنفيذ إجراءات تقدير الخطر المطلوبة يجب على المراجع ان يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك احداث او ظروف قد تثير شك كبير بشأن قدرة المؤسسة على البقاء ، وعند القيام بذلك يجب على المراجع ان يحدد ما إذا كانت الإدارة قد اجرت فعلا تقديرا مبدئيا لقدرة المؤسسة على البقاء و الاستمرارية.

- **تقويم تقدير الإدارة:**

عند تقويم تقدير الإدارة لقدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة يجب على المراجع ان يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء تقديرها ، وان يأخذ في الحسبان ما إذا كان تقدير الادارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون المراجع على علم بها كنتيجة للمراجعة.

- **الفترة ما بعد تقييم الإدارة:**

ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف ما بعد فترة تقييم الإدارة الذي يمكن أن تلقي بتنبؤات سلبية على قدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة.

- ✓ و بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ينبغي أن يستنتج المدقق حسب تقديره، إمكانية وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف منفردة أو مجتمعة تأثر سلبا على قدرة المؤسسة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة ، بحيث يصبح الإفصاح الملائم عن طبيعة ودلالات الشكوك أمراً ضرورياً من أجل:
  - ✓ العرض العادل للبيانات المالية.
  - ✓ أن لا تكون البيانات المالية مضللة .

3.3.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، كما يوضح العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي كما يلي :

- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي و كذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي.

- بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ، فقد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين.
- مهما بلغت درجة استقلالية و موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن المؤسسة مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه و لا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

و في حالة خلص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة من أعمال المدقق الداخلي لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

– تحديد إلى أي مدى يمكن استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛

– تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

و يتوجب على المراجع وفقا للمعيار تحديد امكانية و امتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين حيث تشمل أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام كالآتي:

- ✓ متابعة المراقبة الداخلية؛
- ✓ فحص المعلومة المالية العملياتية ؛
- ✓ اعادة النظر في الأنشطة العملياتية ؛
- ✓ فحص مدى احترام النصوص التشريعية و التنظيمية ؛
- ✓ إدارة المخاطر؛
- ✓ الحوكمة.

و للتمكن من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، على المدقق الخارجي تقييم و وضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة و تحتوي هذه الإجراءات على:

–النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين؛

– فحص عناصر سبق وأن راجعها المدققون الداخليون؛

– فحص عناصر مشابهة أخرى.

و قصد تحديد ملائمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجاته الخاصة، على المدقق الخارجي تقييم: ما يلي :

- ✓ أن الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني و الخبرة المهنية الكافيين بصفتهم مدققين داخليين؛
- ✓ تم الإشراف على الأعمال و مراجعتها و توثيقها بشكل صحيح؛
- ✓ تم جمع العناصر المقنعة الملائمة لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛
- ✓ النتائج المستخرجة ملائمة للظروف و التقارير التي أعدها المدققون الداخليون متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛
- ✓ كل الاستثناءات أو النقاط الغير اعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

عندما تعتبر أعمال المدققين الداخليين واحد من العوامل المحددة لطبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي، قد يكون من المجدي الاتفاق المسبق مع المدققين الداخليين حول النقاط التالية:

- ✓ رزنامة أعمالهم؛
- ✓ امتداد تغطية التدقيق؛
- ✓ الطرق المقترحة لاختيار العناصر؛
- ✓ توثيق الأعمال المنجزة؛

إذا قام المدقق الخارجي باستغلال الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، و كذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

4.3.3.2.الجزائري للتدقيق 620 " استخدام أعمال خبير المعين من طرف المدقق "

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

ويتحمَل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال الخبير.

و إذا خلص المدقق الى استخدام أعمال الخبير و اتبع هذا المعيار يمكنه تقبل نتائج و خلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة ، و من الواجبات المطلوبة وفق المعيار ما يلي :

1- تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير: قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل:

- ✓ الحصول على معرفة أفضل للكيان و محيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة و تحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر؛

- ✓ تقدير تقييم بعض الأصول و المخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الانجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات؛
- ✓ جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة أخرى؛
- ✓ الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة.

2- طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق: لتحديد طبيعة، رزنامة و امتداد هذه الإجراءات، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- ✓ طبيعة الموضوع محل أعمال الخبير؛
- ✓ مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع محل أعمال الخبير.
- ✓ أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق؛
- ✓ معرفة وتجربة المدقق للأعمال المنجزة سابقا من طرف الخبير؛

3- كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق: تصدر المعلومات المتعلقة بالكفاءة و الموضوعية للخبير المعين من طرف المدقق عن مصادر متنوعة، مثل:

- ✓ التجربة الشخصية السابقة لأعمال الخبير؛
- ✓ المقابلات مع الخبير؛
- ✓ المقابلات مع مدققين آخرين أو أشخاص آخرين متعودين على أعمال الخبير؛
- ✓ معرفة مؤهلات الخبير، انتمائه إلى هيئة مهنية أو لجمعية تنشط في مجاله، رخصته للممارسة، أو أي شكل آخر من الاعترافات الخارجية؛
- ✓ الاصدارات والكتب المؤلفة من طرف الخبير؛
- ✓ سياسات وإجراءات مراقبة النوعية لمكتب المدقق إذا كان الخبير مستخدم لديه.

4-اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق: على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له بالاتي :

- ✓ تحديد طبيعة امتداد و أهداف أعمال الخبير مع مراعاة احتياجات التدقيق؛
- ✓ تقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق.

5- الاتفاق المتواصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق: يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر، مع الخبير الذي يعينه على ما يلي :

- ✓ طبيعة، امتداد و أهداف أعمال هذا الخبير؛
- ✓ أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و هذا الخبير؛

- ✓ طبيعة، رزنامة و امتداد التواصل بين المدقق و هذا الخبير، بما فيه شكل أي تقرير الذي سيقدمه هذا الأخير؛
- ✓ ضرورة التزام الخبير المع ين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية.

6- تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق: على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق، بما في ذلك:

- ✓ دلالة و عقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، و ترابطها مع عناصر مقنعة أخرى؛
- ✓ قد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير و إجراءات تعزيز المعطيات، ضرورية في بعض الحالات؛
- ✓ عندما تستدعي أعمال هذا الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المدقق في هذه الحالة تقدير ما إذا كان استعراض هذه الفرضيات و أنها مقبولة عموما في مجال الخبرة ؛
- ✓ إذا استدعت أعمال هذا الخبير استخدام معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن الوضع حيز التنفيذ ، تحديد المصادر و المراجعة بالسبر.

7- الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق:

لا يجب على المدقق الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير المعدَل، لكنَه قد يعتبر من الضرورة الرجوع إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبدائه لرأي المعدَل، وبالتالي قد يحتاج إلى موافقة الخبير الذي عينه قبل إدراج هذه الملاحظة.

و يجب على المدقق التنويه في تقريره أن ذلك لا ينقص من مسؤوليته في شيء فيما يتعلَق بالرأي الذي عبر عنه.

4.3.2.الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق جزائرية NAA

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها وإبراز كل معيار في مطلب.

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق "
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة "
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق "

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبة بما فيها تقديرات المحاسبة للقيمة الحقيقية
- ✓ والمعلومات الواردة "

1.4.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق "

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية ، ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية و القانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية و يسري مفعول هذا المعيار عند مراجعة القوائم المالية ، وتفيد وثائق التدقيق لغايات كثيرة منها:

- ➢ تشكل ملفا كافيا و ملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره ؛
- ➢ مساعدة فريق المهمة في التخطيط للتدقيق وأدائه؛
- ➢ تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم ؛
- ➢ تؤكد أنه قد تمّ التخطيط للتدقيق و أداؤه وفقا لمعايير التدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المُطبقة؛
- ➢ تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة و التي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- ➢ السماح بالقيام بتفتيشات خارجية ،وفقا لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية أو النصوص الأخرى مطبقة .

وفيما يلي بعض التعريفات (المصطلحات):

- توثيق المراجعة:

سجل إجراءات المراجعة المنفذة ، و أدلة المراجعة المناسبة التي تم الحصول عليها، و الاستنتاجات التي توصل إليها المراجع .

- ملف المراجعة:

مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسيلة تخزين أخرى، سواء في شكل مادي أو الكتروني ، تحتوي على السجلات، و التي تشتمل توثيق المراجعة لارتباط محدد.

- المراجع الخبير:

فرد سواء من داخل أو خارج مكتب المراجعة، و الذي يمتلك الخبرة العملية و الفهم المعقول لأساليب عملية المراجعة، معايير المراجعة و المتطلبات القانونية و التنظيمية القابلة للتطبيق في بيئة عمل المؤسسة ، موضوعات المراجعة و إعداد التقارير المالية المناسبة .

و تتمثل الواجبات المطلوبة (شكل و مضمون أوراق العمل) في:

أ/- إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب:

يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة ، كما يجب عليه توثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب .

ب/- وثائق إجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقنعة المتحصل عليها:

شكل و محتوى و إمتداد التوثيق : يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن من فهم :

- طبيعة و رزنامة و إمتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق و متطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة .
- المسائل المهمة المطروحة أثناء التدقيق و النتائج المستخلصة حول هذه المسائل و الأحكام المهنية المهمة.
- يعتمد كل من شكل ومحتوى و امتداد وثائق التدقيق على العوامل التالية :
  - ✓ حجم وتعقيد الكيان؛
  - ✓ طبيعة وعمق الانحرافات المحددة ؛
  - ✓ ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقنعة المتحصل عليها.

- يجب على المراجع توثيق المناقشات التي تدور حول الامور المهمة مع الإدارة و المكلفين بالحوكمة وغيرهم ، بما في ذلك طبيعة الامور المهمة التي تمت مناقشتها ، و توقيت حدوث هذه المناقشات والجهة التي تمت المناقشة معها .
- يمكن إعداد وثائق التدقيق وحفظها على الورق أو على دعامة إلكترونية أو على دعامة أخرى ، تشمل برامج التدقيق، استبيانات المراقبة، ملخصات حول مسائل هامة، مذكرات حول مشاكل خاصة.....
- على المدقق ان يدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة و رزنامة إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ ، كل الخصائص المميزة للعناصر الخاصة التي تم اختيارها مثل حالة إجراء يتطلب اختبار او فحص

كل العناصر التي تفوق قيمة معينة في فئة معينة ، يمكن للمدقق توثيق إمتداد الإجراء و تحديد الفئة (مثل كل القيود المحاسبية في اليومية التي تفوق مبلغ معين).

- إذا وجد المراجع معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي توصل إليه بشان امر مهم يجب عليه توثيق الكيفية التي تم بها معالجة عدم الإتساق .

<u>عدم إحترام الواجبات المطلوبة</u> :

في حالات خاصة ، يتخلى المدقق عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما ، في هذه الحالة عليه أن يدون في ملفاته الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة الموضوعة للوصول إلى الهدف المرجو من خلال هذا الواجب و أسباب عدم تطبيقه .

<u>أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق :</u>

إذا قام المراجع في حالات استثنائية بتنفيذ إجراءات مراجعة جديدة ، أو إضافية او توصل إلى نتائج جديدة بعد تاريخ إصدار تقريره ، يجب عليه توثيق ما يلي:

- ✓ الظروف التي تم مواجهتها ؛
- ✓ إجراءات المراجعة الجديدة ، او الإضافية التي تم تنفيذها ؛
- ✓ ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها ؛
- ✓ الاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- ✓ متى و من قام بإجراء ، ومراجعة التغييرات التي طرأت على أوراق المراجعة.

جـ/- تشكيل ملف التدقيق:

يجب على المراجع تجميع أوراق المراجعة في ملف المراجعة، واستكمال العملية الادارية لتجميع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب بحسب الحال (بعد تاريخ إصدار تقرير المراجع).

و بعد استكمال عملية تجميع ملف المراجعة النهائي، يجب على المراجع عدم حذف، أو إلغاء أي أوراق للمراجعة من أي نوع، قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها في ظروف أخرى غير تلك المشار إليها حيث يجد المراجع ضرورة لتعديل أوراق المراجعة الموجودة، أو إضافة أوراق مراجعة جديدة بعد استكمال عملية تجميع ملف المراجعة النهائي، يجب على المراجع بغض النظرعن طبيعة التعديلات، أو الاضافات توثيق ما يلي:

- ✓ الأسباب المحددة وراء إجراء هذه التعديلات، أو الإضافات؛
- ✓ متى، ومن قام بإجراء ومراجعة هذه التعديلات.

د/- حماية وحفظ و ملكية ملفات العمل:

على المدقق أن يتبنى اجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لأوراق العمل، وكذا للإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بإبقاء التسجيلات.

و تعتبر أوراق العمل من ممتلكات التدقيق، الا أنها لا تعتبر بديلة عن السجلات المحاسبية للمؤسسة.

2.4.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة "

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة ، و هذا فيما يخص جوانب محددة من المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ويتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص:

أ. وجود المخزونات و حالتها ؛

ب. اكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان

ج. تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

<u>الواجبات المطلوبة حسب المعيار :</u>

1-المخزونات:

- إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى الكشوف المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة حول وجودها و حالاتها :

أ. تواجدها عند الجرد المادي إلا إذا تعذر ذلك، وهذا من أجل:

- ✓ تقييم التعليمات و الإجراءات التي حددتها الإدارة لتسجيل و مراقبة نتائج الجرد المادي للمؤسسة ؛
- ✓ معاينة تطبيق إجراءات التعداد التي أعدتها الإدارة ؛
- ✓ فحص المخزونات.

ب- اخضاع الحسابات النهائية لمخزونات المؤسسة لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات.

- عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الإقفال، يجب على المدقق بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة ، وضع إجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغييرات في المخزونات بين تاريخ التعداد و تاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح.
- إذا تعذر على المدقق و لظروف غير متوقعة، حضور عملية الجرد المادي للمخزونات، وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر، و أن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين.
- إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص وجود المخزونات و حالتها. إذا لم يكن ذلك ممكنا، على المدقق أن يعبر برأي معدل في تقريره وفقا للمعيار المعتمد.
- إذا كانت المخزونات الخاضعة لرقابة و مراجعة "الغير" ذات دلالة بالنظر إلى الكشوف المالية ، على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يتعلق بوجود هذه المخزونات و حالتها و ذلك باتخاذ واحدة من التدابير التالية **أو** كلاهما معا :

أ- طلب تأكيد من "الغير" حول كمية و حالة المخزونات التي بحوزته لحساب الكيان، وفقا الإجراءات التأكيدات الخارجية الواردة في المعيار 505.

ب- إجراء تفتيش أو وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى ملائمة حسب الظروف، و هذا عندما يتولد شك حول المعلومات المتحصل عليها فيما يخص نزاهة و موضوعية "الغير" الحائز.

2 – القضايا و المنازعات:

- على المدقق تحديد ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا و المنازعات التي تلزم الكيان، و التي قد تولد خطر اختلالات معتبرة و تتضمن هذه الإجراءات ما يلي:
  - ✓ طلب معلومات موجه للإدارة، و عند الاقتضاء، إلى أشخاص داخل الكيان، بما فيهم المستشار القانوني الداخلي ؛
  - ✓ مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة، و كذلك المراسلات بين المؤسسة و مستشاره القانوني الخارجي؛
  - ✓ مراجعة المصاريف القضائية.
- إذا خلص المدقق بعد تقييمه إلى وجود اختلالات معتبرة إضافة إلى قضايا و منازعات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات التدقيق المنفذة إلى وجود قضايا و منازعات أخرى دالة يجب على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق، أن يعمل على التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للكيان إن وجد ،و لذلك تعد الإدارة رسالة لطلب معلومات يقوم المدقق

بإرسالها، يطالب من خلالها المستشار القانوني الخارجي للكيان بإجابته بشكل مباشر، و في حالة منع المستشار القانوني الخارجي للكيان من التواصل بشكل مباشر مع المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية أو النظام الداخلي للهيئة المهنية للمحامين، فعلى المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة .

- على المدقق التعبير عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار المعتمد، في حال اجتمعت الشروط التالية:

أ- ترفض الإدارة السماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للكيان أو الاجتماع به، أو يرفض المستشار القانوني الخارجي للكيان بدوره الإجابة على رسالة طلب المعلومات بطريقة مرضية، أو يمنع من الإجابة؛

ب- تعذر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة .

- يجب على المدقق الطلب من الإدارة، و عند الاقتضاء، من القائمين على الحكم في المؤسسة، هذه بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا و المنازعات الحالية و المحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية، قد تم إبلاغه عنها و تسجيلها و ذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3 - المعلومات القطاعية :

- يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يخص عرض و تبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، كما يلي :
  - ✓ استيعاب الطرق المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد المعلومات القطاعية؛
  - ✓ تقييم ما إذا كانت هذه الطرق من شأنها أن توفر معلومات تتماشى و المعيار المحاسبي المعمول به ؛
  - ✓ عند الحاجة، اختبار تطبيق هذه الطرق؛
  - ✓ وضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق أخرى ملائمة للظروف.

3.4.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق "

يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز اجراءات التدقيق،

و يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق الى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة ، و فيمايلي بعض المفاهيم التي تخص المعيار :

- **السبر:** هو الذي اجري على نسبة اقل من 100 من عناصر مجتمع احصائي دال للتدقيق و هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الاحصائي الذي استخرج منه.

- **خطر اخذ العينة:** هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن راي غير ملائم ،و يعد السبر احصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:

- ✓ الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة.
- ✓ استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر اخذ العينة.

و تتمثل الواجبات المطلوبة وفق المعيار فيما يلي :

1-مفهوم و حجم العينة وتحديد العناصر الواجب اختبارها:

أ-اختيار طريقه اخذ العينة:

عند اختيار العينة يجب على المدقق ان يأخذ بالحسبان اهداف اجراء تحقيق خصائص المجتمع الاحصائي الذي يستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من ان المجتمع الاحصائي المعنى الكامل.

ب- حجم العينة:

يجب على المدقق تحديد العينة بالحجم المناسب لتقييم المخاطر و اخذ عينات بمستوى مقبول ومناسب أي يجب على المدقق ان يكون موضوعيا في اختياره.

2- وضع اجراءات التدقيق:

يجب على المدقق ان يخضع كل عنصر تم اختياره الى اجراءات التدقيق تتماشى والهدف المنشود ،عندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق اجراءات التدقيق على المدقق تنفيذ الاجراءات على عنصر بديل كما انه عندما يتعذر على المدقق انجاز اجراءات بديله عليه التعامل مع هذا العنصر على انه انحراف مقارنه مع المراجع المدونة في حاله اختبارات الاجراءات او على انه في حاله المراجعات في التفصيل يجب على المدقق اختيار عناصر الصبر بالكيفية التي تتيح لكل عناصر المجتمع الاحصائي فرصه لاختيارها

3- طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات:

يجب على المدقق ان يتحرى طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحدثة ، وتقييم اثارها المحتملة على الهدف المنشود من اجراء التدقيق ومختلف ميادين التدقيق الاخرى .

4-استقراء الاختلالات:

في حال المراجعات في التفصيل يجب على المدقق ان يستقرئ الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الاحصائي، ففي بعض الحالات قد يكون الاستقراء غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله عندما يحدث ان يكون الاختلال خطا عرضي يمكن اقصاؤه من الاختلالات الواجب استقرائها على كافة المجتمع الاحصائي

5- تقييم نتائج السبر:

كلما اقتربت الاختلالات المستقرة بما فيها الخطأ العرضي من الاختلال المقبول كلما زادت امكانيه ان الاختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الاحصائي تتجاوز الاختلالات المقبولة المحددة مبدئيا ،و بالتالي يجب على المدقق التقييم ما اذا كانت نتائج السبر قدمت قاعده معقوله لتأسيس النتائج على كافه المجتمع الذي تم فصله.

و في حاله العكس اذا خلص المدقق ان السبر لم يقدم قاعده معقوله لتأسيس النتائج حول المجتمع محل الفحص يمكن ان يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها مع امكانيه وجود اختلالات أخرى قد تظهر مع القيام بالتعديلات الضرورية امتدادا لإجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول الى الضمانات المنشودة.

4.4.3.2.المعيار الجزائري للتدقيق 540 " التدقيق التقديرات المحاسبة بما فيها تقديرات المحاسبة للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة "

على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية، و نعني بالتقدير المحاسبي التقدير لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس، ومن أمثلها ما يلي:

- ✓ مخصصات لتخفيض المخزون والذمم المدينة إلى قيمتها التقديرية القابلة للتحقيق؛
- ✓ مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي؛
- ✓ الإيراد المستحق؛
- ✓ الضريبة المؤجلة؛

- ✓ مخصص خسارة متوقعة من دعوى قضائية على الشركة؛
- ✓ خسائر لمقاولات إنشائية تحت التنفيذ؛
- ✓ المخصص لمقابلة التزام الناشئ عن ضمان الغير.

❖ **طبيعة التقديرات المحاسبية:**

إن درجة السهولة أو التعقيد في التقدير المحاسبي تعتمد على طبيعة البند، ، و بالنسبة للتقديرات المعقدة فقد تتطلب درجة عالية من المعرفة و الاجتهاد المتخصص.

❖ **إجراءات التقدير:**

- يجب على المدقق أن يتحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولا في ظل الظروف المحيطة و أن الإفصاح عنه عند الحاجة لذلك، قد تم بشكل مناسب.
- إن الأدلة المتوفرة لدعم التقدير المحاسبي غالبا ما يكون الحصول عليها صعبا و اقل حماسا من الأدلة المتوفرة لدعم البنود الأخرى في البيانات المالية.
- على المدقق تبني احد الأساليب الآتية، او مجموعة منها، عند تدقيق التقدير المحاسبي:
  - ✓ مراجعة و اختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعادة التقرير.
  - ✓ استخدام تقرير مستقر لأغراض المقارنة مع التقرير المعد من قبل الإدارة.
  - ✓ فحص الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقرير المعمول به.

❖ **تقييم البيانات و مراعاة الافتراضات:**

- ✓ يقوم المدقق بتقييم كون البيانات التي استند عليها التقدير دقيقة و كاملة و ملائمة؛
- ✓ قد يسعا المدقق للحصول على أدلة من مصادر خارج المؤسسة؛
- ✓ يقوم المدقق بتقييم فيما إذا كانت البيانات المجمعة قد تم تحليلها و عرضها بشكل مناسب لتكون أساسا معقولا لتحديد التقدير المحاسبي؛
- ✓ عند تقييم الفرضيات التي اعتمدت كأساس للتقدير، فان المدقق سيراعي مع أشياء أخرى،
- ✓ في حالة كون العمليات معقدة و تستلزم تقنيات متخصصة فقد يكون من الضروري للمدقق أن يستفيد من عمل الخبير.

❖ **مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية:**

كلما كان ممكنا، على المدقق مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية.

❖ **دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات:**

تتم مراجعة التقديرات المحاسبية الهامة و المصادقة عليها من قبل الإدارة العامة.

❖ **استخدام تقدير مستقل:**

قد يقوم المدقق بعمل، أو الحصول على تقدير مستقل ثم يقارنه مع التقدير المحاسبي المعد من قبل الإدارة، وفي حالة استعمال تقدير مستقل يتحتم على المدقق عادة تقييم البيانات.

❖ **مراجعة الأحداث اللاحقة:**

قد توفر المعاملات أو الأحداث التي تقع بعد نهاية الفترة المالية و قبل الانتهاء من عملية التدقيق، أدلة إثبات تتعلق بالتقدير المحاسبي الذي قامت به الإدارة.

❖ **تقييم نتائج إجراءات التدقيق:**

- ✓ على المدقق القيام بتقييم نهائي لمعقولية التقدير مستندا على معرفة المدقق لطبيعة العمل، و فيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.
- ✓ على المدقق دراسة فيما إذا كان هناك أية معاملات هالة لاحقة أو أحداث تؤثر على البيانات أو الافتراضات.
- ✓ كذلك على المدقق دراسة فيما إذا كل فرق من الفروق و التي تم قبولها على أساس معقوليتها متحيزة لاتجاه معين، و عليه قد يكون لها، في مجموعتها، تأثيرا هاما على القوائم المالية.

3.معايير المراجعة المالية و المحاسبية

تعتمد المراجعة كمهنة مجموعة من المعايير تصدرها الهيئات المهنية، و هذه المعايير تتصل بطبيعة و أهداف المراجعة و تعبر عن مدى الجودة المطلوبة من المراجع عند أداءه لمختلف المهام الموكلة إليه ، ويتعين على هذه المعايير أن تحتوي على كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولي المهنة[1].
ولقد اصدر مجمع المحاسبين و المراجعين الأمريكيين AICPA[2] عام 1954 قائمة بمعايير المراجعة حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات ، تتضمن المجموعة الأولى المعايير المرتبطة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة ، أما المجموعة الثانية ارتبطت بتنفيذ عملية المراجعة و المجموعة الثالثة توضح لنا كيفية إعداد تقارير مراقب الحسابات(المراجع الخارجي) ، و تحتل معايير المراجعة أهمية كبيرة لأنها تبين الأهداف العامة لكل مراجع و تقوم بتحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة و نصلها فيما يلي :

1.3. المعايير العامة أو الشخصية

توصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها للوصول إلى معايير العمل الميداني وإعداد التقارير بصورة ملائمة ، وتعير شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتسم بها المراجع الخارجي، وتتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة ومن ثم يمكن القول أنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا محايدا له أهمية يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة و أن يتمتع بالاستقلال المطلوب ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.[3]
و تتكون المعايير العامة و الشخصية من المعايير التالية :

المعيار الأول: التأهيل العلمي و العملي للمراجع:

هناك أطراف متعددة تعتمد على رأي المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) عن القوائم الختامية للمؤسسة، مما يتطلب ضرورة توافر الثقة و الكفاءة و الحياد في القائمين بعملية المراجعة ، ولا تتحقق هذه الثقة إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي و العملي للقائمين بعملية المراجعة ، بالإضافة إلى الاستقلال عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الفحص ويحتوي هذا المعيار على عاملين أساسيين في المراجع و هي :

---

[1]عبد الصحن محمد الحسن، محمد سمير الصبان ، شريفة عبد الحسن، أسس المراجعة،(الأسس العلمية و العملية)،الدار الجامعية، الإسكندرية،2004 ص53.

[2]): (American institute of certified public accountants « Generally Accepted auditing ».

[3]( ): General or personal standards.

-التأهيل العلمي أو الفني:

و يعني ضرورة ان يكون لدى المراجع درجة من التأهيل الفني في مجال المحاسبة و المراجعة من خلال الدراسة في المعاهد و الكليات إضافة الى الجوانب المعرفية الأخرى كالجوانب السلوكية و طرق الاتصال مع الإدارة و التي تعتبر ذات أهمية بالغة التي تمكنه من ابداء رأيه فيما يخص القوائم و التقارير.

-التأهيل العملي أو الخبرة المهنية :

تتطلب مهنة المحاسبة الممارسة المهنية ، فلابد من قضاء المراجع فترة تدريب لدى أحد مزاولي المهنة و هذا الفترة المعينة ضرورية قبل مزاولة المهنية .

المعيار الثاني: الاستقلال و الحياد

إن الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي أو مؤسسة المراجعة الخارجية يعد من المعايير العامة للمراجعة ، ومن أهم القواعد التي يجب توافرها حتى تتم عملية الفحص و المراجعة بجدية تامة ودون أية ضغوط من أي طرف على القائم بهذه العملية، لذا يمكن القول أن استقلال وحياد المراجع يمثل القاعدة الأساسية التي يقوم عليها مفهوم و أسلوب المراجعة.[1]

و يعتبر الاستقلال و الحياد مبدأ ضروري لحماية مصالح مختلف الأطراف التي توجه لها خدمة المراجعة كما يزيد من الثقة في المعلومات ،حيث من حق المراجع رفض لأي قيود تحول دون التزامه بقواعد و مبادئ و معايير المراجعة المتعارف عليه ،كما يجب أن يكون مستقلا ماليا من خلال :

- ✓ عدم تدخله باي طريقة كانت في المعاملات المالية للمؤسسة محل المراجعة سواء في استثمار أمواله و مساهمته في أموال الشركة أو تدخله في إتمام الصفقات مما يؤثر على استقلالية ؛
- ✓ لا يمكنه الاشتراك في تسيير قروض المؤسسة أو التنازل عن أتعابه أو نسبة منها عن عمليات سابقة لغرض الاستثمار مع المؤسسة؛
- ✓ درجة القرابة كاشراك زوجته او احد أبنائه او احد اقاربه في المؤسسة التي يتولى المراجع تدقيق حساباتها و مراجعتها من شأنها التأثير على استقلاله و حياده .

و بالتالي لا يمكن للمراجع ان تكون له معاملات باي صفة كانت مع المؤسسة محل المراجعة و ان وجدت عليه معالجتها قبل البدء في عملية المراجعة من خلال :

- ✓ بيع حصص الملكية في حالات الاستثمار او بدفع الدين في حالة الإقتراض ؛
- ✓ تحصيل اتعابه عن السنوات السابقة أو الامتناع عن قبول مهنة التدقيق و المراجعة.

[1].محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الكامل الاطار النظري، المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العلمي ،المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية،2007، ،ص169 .

و على المراجع ان يكون مستقلا من الناحية الإدارية و لا تكون أي علاقة سواء مع زوجته او ابناءه او احد اقاربه و هذا بالابتعاد عن العلاقات مع الإدارة العليا و من الحالات التي يجب مراعاتها هي :

- لا يمكن ان يكون المراجع عضو مجلس الإدارة.
- لا يمكن للمراجع ان يشترك في تأسيس المؤسسة.
- لا يساهم المراجع في أي عمل في المؤسسة و لو على سبيل الاستشارة.
- لا يمكن ان يكون المراجع شريكا لاحد مؤسسي الشركة او لاحد أعضاء مجلس الإدارة او موظفا لديه او قريبا له.
- لا يمكن ان يكون المراجع مستشارا إداريا او ضريبيا للمؤسسة محل المراجعة.
- لا يجب على المراجع تلقي أي مرتبات او مكافأة من عملية معينة بخلاف الاتعاب المتفق عليها.
- على المراجع ان يتجنب الجمع بين الخدمات المحاسبية و خدمات المراجعة و التدقيق .

و بالتالي لا يجب ان تكون للمراجع أي علاقات اجتماعية قد تؤثر على استقلاله و يمتنع عن قبول الهدايا او خدمات عينية أيا كان نوعها و هذا لضمان مبدا الاستقلال المهني .

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة و الالتزام بقواعد السلوك المهني.

يقصد بهذا المعيار التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسة المهنة ، و يحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع ، بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد و المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة عند إعداد التقارير و إبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.[1]

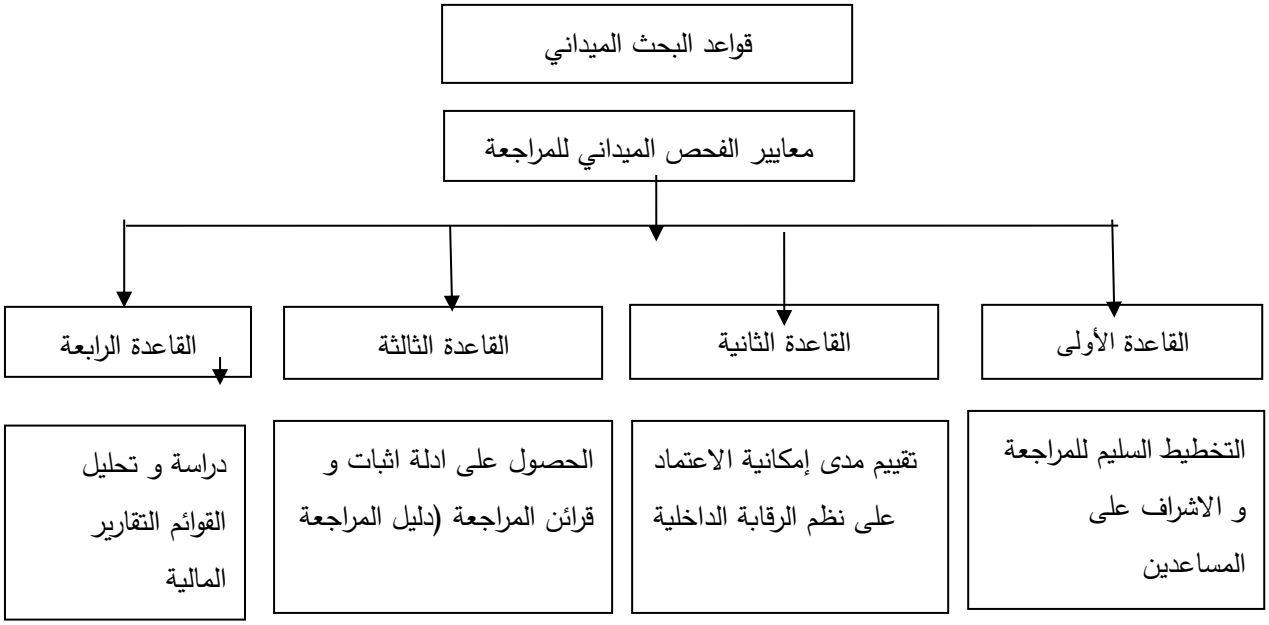
و بالتالي يتطلب هذا المعيار دراسة مسؤولية المراجع القانونية و المهنية و بيان الأطراف التي يسال امامها المراجع و التعرف على آداب و سلوك المهنة.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان . شريفة عبد الحسن، مرجع سابق، ص75.

2.3. . *معايير الفحص الميداني.*

تمثل قواعد الفحص الميداني معايير للعمل الميداني بالنسبة للمراجع ،وتتضمن هذه القواعد مختلف الإرشادات اللازمة و الإجراءات[1] المطلوبة على المؤسسة أو مكتب المراجعة مراعاتها ،و أخذها في الحسبان لتنفيذ برنامج المراجعة والشكل التالي يوضح القواعد الرئيسية للبحث الميداني للمراجعة.

الشكل 1: القواعد الرئيسية للبحث الميداني للمراجعة



المصدر : محمد السيد سرايا ،مرجع سابق ،ص 180.

القاعدة الأولى: التخطيط السليم للمراجعة و الإشراف على المساعدين.

تمثل هذه القاعدة المعيار الرابع من المعايير المهنية للمراجعة بعد عرض المعايير العامة الثلاث الأولى ، ترتبط هذه القاعدة بالمعيار الثالث و هو مفهوم العناية المهنية اللازمة ، لأنه لغرض بذل عناية مهنية ملائمة و مناسبة في أداء مهمة المراجعة لا بد من العناية و الاهتمام بضرورة التخطيط الفعال و المناسب و الكافي لإجراءات هذه المهنة .

حيث أن عملية التخطيط للمراجعة تتم عن طريق وضع استراتيجيات شاملة لهذه المهمة ،و يتضمن برنامج المراجعة الفحص التحليلي لعناصر النشاط و يمكن اعتباره دليل مراجعة حيث يحتوي على الخطوات و الإجراءات الملائمة لمهمة المراجعة بكل سهولة .

[1]. حسن عيد، شحادة السيد، المراجعة المتقدمة في سنة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية،2006 ،2007، الإسكندرية ص96 .

و بالتالي يمكن تعريف برنامج المراجعة على انه عبارة عن خطة عمل للمراجعة يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المراجع في صورة خطوات متتالية تصل الى تحقيق الأهداف و كلما كان التخطيط سليما و مناسبا كان برنامج المراجعة فعال و متكامل.
كما يعتبر الاشراف السليم على المساعدين من عناصر البحث الميداني الذي يهدف الى التأكد من مدى الالتزام بقواعد و معايير المهنة المتعارف عليها و الرفع من كفاءة المراجعين المساعدين من خلال احاطتهم بمجموعة من الملاحظات و التنبيهات حتى تتم المراجعة بكل كفاءة و فعالية .

القاعدة الثانية **تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية:**

تمثل هذه القاعدة المعيار الخامس من معايير المهنية للمراجعة و يمكن توضيحها من خلال العناصر التالية :

العنصر1: الالتزام بالنظم و التعليمات العامة و الخاصة.

يتضمن هذا العنصر دراسة الأنظمة المختلفة و اللوائح العامة التي تحكم العلاقات التي تكون الدولة طرفا فيها ، أو الخاصة بالقوانين العامة التي تصدر لتنظيم الأعمال والأنشطة المختلفة ، و كذلك دراسة و تحليل النظم و اللوائح الداخلية الخاصة التي تصدر عن الجهة التي يتم مراجعتها ،و غالبا تتم هذه الدراسة لهذه النظم و اللوائح قبل البدء في التقييم الفعلي لنظام الرقابة الداخلية لهذه الجهة.

العنصر2: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

إن أول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية مراجعته ضرورة قيامه بفحص تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة لأنه يعتبر أحد المعايير الهامة للبحث الميداني لمهمة المراجعة بالإضافة لان نتيجة هذا التقييم تساعد في تحديد أسلوب المراجعة الذي سوف يتبعه المراجع، وأيضا فريق المراجعة المناسب من حيث العدد و الخبرة و الكفاءة.

القاعدة الثالثة: الحصول على أدلة الإثبات و قرائن المراجعة.

تمثل هذه القاعدة المعيار السادس باعتبار أن أدلة الإثبات في المراجعة عبارة عن أداة رئيسية لتبصير المراجع و تمكينه من تقييم بموضوعية المعلومات مما يؤدي إلى زيادة درجة الوثوق بها.[1]

و تعتبر أوراق العمل في المراجعة السند الرئيسي الذي يعتمد عليه المراجع في إبداء رأيه المهني و هو ملف يحتوي على جميع أوراق المراجعة و جميع الأعمال ذات العلاقة و التي تساعد في تنفيذ عملية المراجعة بسهولة و تعزز رأي المراجع و بالتالي يحتاجها من أجل تنفيذ الأعمال و المهام بدقة و كفاءة مهنية عالية.

القاعدة الرابعة : دراسة و تحليل القوائم و التقارير المالية

[1] عبيد سعيد المطايري، مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة تحديات و قضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004، ص59.

تتم هذه الدراسة من خلال التحقق من ان القوائم المالية اعدت وفقا لقواعد المحاسبة بطريقة سليمة و التناسق في عرضها و من أهم الأساليب المعتمدة في تحليل القوائم المالية هي استخدام المقارنة للحسابات الختامية و الأقسام و الأنشطة كما يمكن استخدام مختلف النسب المالية.

3.3.معايير إعداد التقارير.

هناك اربع معايير تحكم اعداد تقرير المراجعة و هي:

- ✓ عرض القوائم طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها و المقبولة عموما.
- ✓ الثبات في تطبيق قواعد المحاسبة المتعارف عليها .
- ✓ الإفصاح الكافي و المناسب للمعلومات التي توضحها القوائم المالية
- ✓ ابداء الرأي في القوائم المالية و في حالة عدم امكان ابداء رأي شامل فعلى التقرير ان يتضمن سبب ذلك .

4. نظام الرقابة الداخلية

لقد كان يقصد بالرقابة الداخلية سابقا مجموعة الإجراءات و الطرق المستخدمة في المؤسسة للمحافظة على دقة السجلات أي كان تعتبر طريقة لمنع الغش و اكتشاف التلاعب في النقدية ، ولكن مع ان المحافظة على النقدية يعتبر غرضا اساسيا للرقابة الداخلية الا انه هناك اغراضا اخرى بنفس الاهمية[1].

و يعرف معهد الخبراء المحاسبين الامريكيين AICPA[2] نظام الرقابة الداخلية على انه " يشمل خططا للتنظيم و كل الطرق و الإجراءات المستعملة داخل المؤسسة للمحافظة على الاصول و مراقبة مدى دقة المعلومات المحاسبية و التأكد من تعليمات الإدارة"[3].

و لا تختلف الفدرالية الدولية للمحاسبة IFAC[4] في تعريفها لنظام الرقابة الداخلية عن معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين ،اذ تعتبره " مجموعة من السياسات و الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة من اجل التأكد الى أقصى حد ممكن من السير الصحيح و الفعال لأنشطتها "[5].

كما يعرف نظام الرقابة الداخلية بانه " مجموعة انظمة الرقابة الموضوعة من طرف المديرين بهدف تسيير نشاط المؤسسة بطريقة منظمة ، و حماية الأصول و التأكد إلى أقصى حد ممكن من دقة المعلومات "[6]

و من خلال التعاريف السابقة يمكن وضع تعريف شامل للرقابة الداخلية كالاتي :

"نظام الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات و الطرق المقررة من طرف الإدارة لحماية أصولها و ضمان دقة المعلومات المحاسبية و تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعة لبلوغ الأهداف و الخطط المسطرة ".

---

[1]-محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص.195

[2]-American Institute Of Certified Accountants.

[3]-Khouri Nabil :Audit et Contrôle interne bancaire , Mémoire de fin d'études en vu de l'obtention du diplôme de Post-Graduation Spécialisée , option comptabilité , Ecole supérieur de commerce 2005 ,p 19.

[4]-International Federation of Accountants.

[5]-Isidor , Feujo: guide des Audits , quelles synergies gagnantes pour l'entreprise , édition afnor 2005 , p 85.

[6]-BENOIT PIG2 :Audit et contrôle interne , édition ems, 2éme édition 2001,p12.

1.4.أهداف و أهمية نظام الرقابة الداخلية :

- توفير الحماية الأزمة لأصول المؤسسة ؛
- توفير الدقة في البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها ؛
- التأكد من دقة و نوعية المعلومات اي انها حقيقية و ملائمة للهدف المحدد؛[1]
- زيادة الكفاءة الإنتاجية؛
- التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية؛
- تنظيم المؤسسة لتوضيح السلطات و الصلاحيات و المسؤوليات.

ومن الأسباب التي أدت الى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية نجد ما يلي :

- ✓ كبر حجم المؤسسات و انفصال الملكية عن الإدارة ، و بالتالي حاجة الملاك الى البيانات المالية الموثوق بها و التي لا تتوفر الا بوجود نظام رقابي فعال.
- ✓ الانتقال من المراجعة الكاملة الى المراجعة الاختيارية عل أساس العينات ، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود نظام رقابي فعال يحدد على ضوئه المراجع حجم العينة المفحوصة .
- ✓ حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات الدقيقة عن المؤسسة خاصة الدولة ، و هذا لاتخاذ القرارات بشان الضرائب و معرفة مدى مساهمتها في الاقتصاد القومي[2] .
- ✓ الزيادة في كمية البيانات و المعلومات المحاسبية بشكل اوجب توافر ضوابط تضمن جودة هذه البيانات.

4. 2. وسائل الرقابة الداخلية و أنواعها.

1.2.4.الخطة التنظيمية:

تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف و على الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل ،اي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة ، و بالرغم من ان الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف ، الا ان عمل جميع المديريات يجب ان ينسق بحيث

---

[1] بوشدوب طلال محمد الخميني ، المراجعة الداخلية المصرفية – دراسة ميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية للقرض العقاري ، حالة بنك التنمية المحلية BDL (مذكرة نهاية الدراسة للحصول على شهادة الدراسات العليا المتخصصة في المحاسبة) ، المدرسة العليا للتجارة 2005 ، ص 6.

[2] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ،جامعة آل البيت ، دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان الأردن ، الطبعة الاولى،2006 ، ص206.

يؤدي تدفق منتظم للمعلومات، ونشير الى ان العناصر الأساسية التي يجب ان تكون في الخطة التنظيمية هي كالاتي :

- ✓ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة ؛
- ✓ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزاءه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛
- ✓ تحديد المسؤوليات بالنسبة الى كل نشاط؛
- ✓ تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة الى كل شخص.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- ✓ البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية؛
- ✓ وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء و الأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء كانت في وقت إحصائي او مالي؛
- ✓ حماية الأصول من خلال تقييم العمل المهني داخل المؤسسة.

2.2.4.الطرق و الإجراءات :

تعتبر الطرق و الإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام و فهم و تطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على ما يلي :

- ✓ حماية الأصول.
- ✓ العمل بكفاءة و الالتزام بالسياسيات الإدارية المرسومة.

و تشمل الطرق على طريقة الاستغلال ، الإنتاج ، التسويق ، تأدية الخدمات ، وكل ما يخص إدارة المؤسسة ، بالإضافة الى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال او طريقة استعمال الوثائق الى غير ذلك من الطرق و الإجراءات، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شانها ان توضح بعض النقاط الغامضة او تغيير اجراء معين بغية تحسين اداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3.4.2.المقاييس المختلفة :

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على انجاحه [1] من خلال قياس العناصر التالية :

- ✓ درجة مصداقية المعلومات ؛
- ✓ مقدار النوعية الحاصل من العمليات المختلفة؛
- ✓ احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة او لعودة المعلومات المطابقة ؛

و نشير الى ان نظام الرقابة الداخلية يحتوي على صنفين و هما :

- ❖ **الرقابة الإدارية:**

و هي تشمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق اكبر كفاءة إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية ، اذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري سواء كانت برامج تدريب العاملين ، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة ، تقارير الأداء ، الرقابة على الجودة و الى غير ذلك من أشكال الرقابة .

- ❖ **الرقابة المحاسبية :**

اذ تعبر عن الخطة التنظيمية و كافة الإجراءات الهادفة الى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها و الوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة و من جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة. [2]

3.4. مقومات الرقابة الداخلية .

إن أنظمة الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لطبيعة النشاط و حجم المؤسسة و قدرات ادارتها، و هناك مجموعة من العوامل تتحكم في فعالية نظام الرقابة الداخلية و هي :

- ✓ الهيكل التنظيمي ؛
- ✓ النظام المحاسبي؛
- ✓ المراجعة الداخلية.

---

[1] طواهري محمد التهامي ، صديقي مسعود ، المراجعة و تدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثانية 2005،ص 86.

[2] ثناء علي القباني ،الرقابة و المحاسبة في النظامين اليدوي و الالكتروني ،الدار الجامعية 2003.2002، ،ص14.

و فيما يلي سنتناول شرحها بالتفصيل :

1.3.4.الهيكل التنظيمي:

وهو بتعبير آخر تقسيم للعمل و تحديد للمسؤوليات بين العاملين بالمؤسسة حيث يوفر لنا التأكيد بان العمليات تنفذ بفعالية وفقا لسياسات المؤسسة ويتم ذلك بالفصل بين المسؤوليات التالية :

- ✓ الترخيص بالعمل أي السماح بأدائه؛
- ✓ الاحتفاظ بالأصول؛
- ✓ مسك السجلات.

و يشمل الهيكل التنظيمي على ما يلي[1]:

❖ **الرقابة الداخلية على العمليات:**

إن العمليات لا يقوم بها موظف واحد و إدارة واحدة من بدايتها إلى نهايتها بل يجب أن يمر تنفيذها بأربعة مراحل و هي : الترخيص بأدائها ثم اعتمادها ومن ثم تنفيذها و أخيرا تسجيلها.

❖ **تحديد مسؤوليات التداول و المحافظة على الأصول:**

من الخطوات الهامة في الرقابة المحاسبية فصل وظيفة تسجيل و تداول البيانات عن وظيفة تداول و المحافظة على الأصول مثلما هو الحال بالنسبة للمخزون ، حيث يتم الفصل فيه بين مهمة التخزين و مهمة مسك سجلات المخازن، و بالتالي تتم مطابقة دورية بين السجلات المحاسبية و بين الأصول العينية الموجودة و أيضا بين الجرد الفعلي للمخزون و بين سجلات المخازن.

❖ **الاستقلال التنظيمي للإدارة و تحديد العلاقات المتداخلة بينها:**

ويتم ذلك بتدعيم نظام الرقبة الداخلية من خلال تحديد سلطات كل ادارة و مسؤولياتها وتنظيم العلاقات بين الإدارات بحيث ان أعمال احد الإدارات يعتبر مكملا و مراقبا لأعمال الإدارات الأخرى مما يزيد كفاءة تنفيذ العمليات.

[1] محمد سمير الصبان و الفيومي ، مرجع سابق، ص222.

2.3.4. النظام المحاسبي

من الأمور التي تدعم نظام الرقابة الداخلية توافر نظام محاسبي دقيق ، حيث يشمل هذا الأخير على ما يلي :

- ✓ وجود مستندات داخلية كافية أي تغطي كافة أوجه النشاط و تظهر المسؤوليات و تكون مرقمة حتى يسهل عليها تتبعها؛
- ✓ وجود دليل للحسابات يحدد محتويات كل حساب بدقة و يشمل كافة الحسابات التي تتعامل فيها المؤسسة ؛
- ✓ وجود دليل للإجراءات و السياسات المحاسبية التي توضح لنا الطرق المتبعة لمعالجة العمليات؛
- ✓ وجود نظام تكاليف فعال، ويتضمن تقرير المراجع حاليا فقرة عن ما إذا كانت المؤسسة تمسك حسابات التكاليف بطريقة منتظمة.

3.3.4. المراجعة الداخلية

ان وجود نظام مراجعة داخلية فعال (اي مراجعة العمليات المحاسبية و المالية لخدمة ادارة المؤسسة بطريقة فعالة) يدعم من قوة نظام الرقابة الداخلية ، وذلك من خلال :

- ✓ تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات و الخطط و اللوائح التي أعدتها الإدارة؛
- ✓ تحديد مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية و غيرها من البيانات المستخرجة من سجلات المؤسسة ؛
- ✓ مراجعة و تقييم ملائمة و تطبيق الرقابة المحاسبية و المالية؛
- ✓ تحديد مستوى الإدارة في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

بالإضافة الى نوعية وتدريب العاملين ، حيث كلما ازدادت خبرات و كفاءات العاملين بالمؤسسة ازداد نظام الرقابة الداخلية قوة ويمكن للمراجع التعرف على نوعية العاملين من خلال فحص معايير المؤسسة عندما يكونون بصدد تعيين الموظفين، ولابد على المؤسسة من إتباع سياسات عند تدريب العمال و هذا لرفع الكفاءة المهنية.

5.منهجية المراجعة

1.5. التخطيط لعملية المراجعة

يجب على المراجع أن يخطط عمله بصورة تمكنه من إنجازه بكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب، كما يجب أن يتم التخطيط على أساس معرفته بأعمال المؤسسة من خلال التركيز على ما يلي :

- ✓ دراسة التقارير المالية للسنوات السابقة ؛
- ✓ دراسة محاضر مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين في حالة شركات المساهمة؛
- ✓ التعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية و مسؤولياتها و دراسة تقاريرها ؛
- ✓ دراسة هيكل الإدارة للمؤسسة؛
- ✓ دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛
- ✓ الاطلاع على القوانين و اللوائح و الأنظمة الداخلية في المؤسسة؛
- ✓ زيارة المؤسسة و التعرف على ظروف العمل .

حيث إن وضع خطة للمراجعة يساعد على تحديد المشاكل المتوقعة و انجاز العمل بالسرعة المطلوبة، وقد يرغب المراجع في مناقشة بعض عناصر خطة المراجعة وإجراءات المراجعة مع مساعديه إلا أن المراجع يبقى في كافة الأحوال مسؤولا عن إعداد الخطة العامة للمراجعة وإجراءاتها.

و في حالة تطوير الخطة العامة للمراجعة على المراجع مراعاة الأمور التالية:

- ✓ بنود اتفاقية المراجعة وأية مسؤوليات قانونية؛
- ✓ السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة وأية تغيرات قد تطرأ عليها؛
- ✓ تحديد الجوانب العامة التي يجب مراعاتها في المراجعة؛
- ✓ تحديد الأهمية بالنسبة لأغراض المراجعة؛
- ✓ درجة الاعتماد على نظام المحاسبة والضبط الداخلي؛
- ✓ أعمال المراجعين الداخلين ومدى مشاركتهم في المراجعة.

و يجب أن يضع المراجع الخارجي برنامجا يحدد فيه الإجراءات اللازمة للتنفيذ خطة المراجعة ، و يمكن أن يتضمن البرنامج الأهداف المرجوة من كل موضوع ، و إجراءات المراجعة و التعليمات اللازمة للمساعدين ، و طريقة ضبط التنفيذ السليم للعمل ، كما يجدر بالمراجع أن يوثق كافة المواضيع والقرائن التي تدعم إنجاز المراجعة، وذلك من خلال أوراق العمل التي يقوم المراجع بإعدادها والحصول عليها والاحتفاظ بها وتساعد أوراق العمل في:

• تخطيط وتنفيذ المراجعة؛

• إعطاء الأدلة أو القرائن التي تدعم رأي المراجع؛

وتتضمن أوراق العمل في العادة ما يلي:

- معلومات قانونية والهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- نسخ من الوثائق القانونية والمحاضر الهامة أو ملخص عنها؛
- سجل دراسة وتقييم النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية؛
- تحليل العمليات والأرصدة؛
- سجل عن طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة والنتائج المترتبة عنها.

2.5 .تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن ان يقوم المراجع بدراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محمل الفحص من خلال الخطوات التالية :

الخطوة الأولى : فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.

يجب على المراجع ان يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية ،عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة ، وكذاك الرجوع الى المستندات التي تصف نظام الرقابة الداخلية ، و الوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية و يستطيع المراجع استخدام العديد من الأساليب مثل : قوائم الاستقصاء ، خرائط التدفق و غيرها.

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المراجع الاعتماد عليها ، وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان من ناحية دقة البيانات المحاسبية.

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة.

يمكن للمراجع القيام بتحديد مخاطر الرقابة عن طريق نقاط الضعف و القوة و يجب تسجيلها و توثيقها و ضمها لأوراق المراجعة ، كذلك يجب ان توثق نقاط الضعف و القوة في ما يسمى بأوراق التدقيق الجسر ، وقد سميت بهذا الاسم لأنها تربط نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإجراءات اللاحقة للمراجعة.

الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام.

تهدف هذه الخطوة إلى التحقق من أن أساليب الرقابة الداخلية في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها ، و أن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات و أساليب الرقابة ، و يجب على إدارة المؤسسة ان تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات و الأساليب عن طريق تدريبهم و اداء المهام المخصصة لكل واحد منهم ، لكي يكونوا على علم تام بمسؤولياتهم و ما هو مطلوب منهم.

و على المراجع التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات ، عن طريق اخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الإحصائية ومن الممكن ان تكون خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي :

- ✓ أن يتم تحديد أهداف المراجعة؛
- ✓ أن يتم تعريف و تحديد مجتمع الدراسة؛
- ✓ أن يحدد الصفات المراد اختبارها و الانحرافات عنها؛
- ✓ أن يتم تحديد حجم العينة؛
- ✓ أن يتم فحص إجراءات الرقابة؛
- ✓ و أخيرا تقييم الأدلة.

و حتى يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه ان يقوم بدراسة النظام بطريقة منتظمة اثناء التطبيق الفعلي ، وكذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الأخطاء و الغش و المخالفات او لاكتشافها ، ولا يكفي للمراجع ان يقوم بطرح الأسئلة و الحصول على الإجابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية و لكن يمكن ان يستخدم عدد من الوسائل من شانها ان تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي:

- **قائمة الاستقصاء (الاستبيان):**

و هي نوع من الوسائل التي يقوم المراجع من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له ، و يتم تصميم نموذج الاستقصاء بان تكون الإجابة إما "نعم" او "لا" ، كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول 1 : قائمة استقصاء نموذجية.

الاسئلة	نعم	لا
القسم العام: 1-هل يوجد خريطة تنظيمية؟ 2-هل هناك تحديد واضح لمسؤوليات وواجبات المديرين و الموظفين ؟ 3-هل يوجد خطة مكتوبة لنظام الرقابة الداخلية ؟ 4-هل يوجد ادارة مستقلة للتدقيق الداخلي ؟ 5-هل تقدم ادارة التدقيق الداخلي تقارير مكتوبة بنتائج الفحص الذي تقم به ؟ **المقبوضات النقدية :** 1-هل يتم فتح حسابات بالبنوك باعتماد من مجلس الادارة ؟ 2-هل يتم ايداع النقدية بالبنك كل يوم بيومه ؟ 3-هل يتم الايداع عن طريق شخص غير امين الخزينة ؟ 4-هل تتم مقارنة كشف الشيكات الواردة من قبل شخص مستقل بالقيود التي تثبت في جانب المقبوضات بدفتر النقدية ؟ 5-هل الشيكات و اوامر الدفع في حيازة شخص غير امين الصندوق ؟ **المدفوعات النقدية:** 1-هل تتم المدفوعات جميعها بشيكات ؟ 2-هل يتم الاحتفاظ بالشيكات الملغاة ؟ 3-هل الحق في توقيع الشيكات ينحصر في اشخاص بموجب قرار من مجلس الادارة ؟ 4-هل تتطلب التعليمات وجود توقيعين على الشيكات ؟ 5-هل ترفق المستندات المدعمة للصرف مع الشيكات عند تقديمها للتوقيع ؟		

المصدر : غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق ، ص 218.

- **التقرير الوصفي الكتابي :**

ويتم ذلك عن طريق و صف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة و تفاصيل إجراءات الرقابة عن العمليات ، و تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة اكبر من نظام الاستقصاء ، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المراجع إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي او ضعيف و ماهي نقاط الضعف .

كما يشمل التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية ، ويختلف التقرير الوصفي من مراجع لآخر ، ويختلف وفقا لاحتياجات المراجع ، حيث ان الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي الى سوء فهم النظام.

- **خرائط التدفق :**

ويتم استخدامها لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة و ما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية ، و تأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة ، كذلك تمكن خرائط التدفق المراجع من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية و بيان مواطن قوته و ضعفه استنادا الى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها .

- **فحص النظام المحاسبي :**

يمكن للمراجع ان يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية و مراجعة تلك السجلات بالإضافة إلى المستندات التي يتمكن من خلالها المراجع الحكم على قوة او ضعف نظام الرقابة .

وبعد الانتهاء من عملية الفحص و اختبار الرقابة الداخلية باستخدام احد الطرق السابقة يقوم المراجع ب

التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية و ذلك من خلال إعداد ورقة تلخص جوانب الضعف و القوة في نظام الرقابة الداخلية و توضيح للاختبارات الإضافية اللازمة للمناطق الضعيفة و الاختصارات التي ستتم في إجراءات المراجعة في المناطق التي يثبت فيها قوة النظام .

ويتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر حيث تختلف مكوناتها من حسب نوعية النشاط و العمليات ، و تندرج ضمن التسيير الفعلي للمؤسسة.

- **محيط المراقبة :**

يعتبر محيط المراقبة عنصر ضروري في ثقافة المؤسسة ، اذ انه يحدد درجة وعي و ادراك الأفراد بمدى أهمية نظام المراقبة الداخلية داخل المؤسسة ، ويمكن حصر العوامل التي تؤثر على محيط المراقبة في كل من :

- ✓ سلوك و كفاءة الموظفين ؛
- ✓ طريقة التسيير ؛
- ✓ سياسة تفويض السلطات ؛
- ✓ التنظيم والتكوين.

❖ **تقييم الأخطار :**

يجب على المؤسسة ان تدرك الأخطار المحيطة بها ، وان تكون قادرة على التحكم فيها [1]،و لهذا تقوم بتقدير الأخطار كجزء من تشغيل و تصميم نظام الرقابة الداخلية و ذلك عن طريق وضع اليات تسمح بكشف و تحليل و تفسير هذه الأخطار ، كما يجب على المؤسسة ان تأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل عند تقدير الأخطار كالتغيرات التكنولوجية ، القانونية و تطور المنافسة و غيرها ، و على سبيل المثال اذا قامت المؤسسة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن تكلفة المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية السريعة ، فمن الضروري للمؤسسة ان تضع الرقابة الملائمة على خطر الزيادة في المخزون[2].

❖ **انشطة المراقبة :**

و تتمثل في السياسات و الإجراءات التي تساعد على التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار التي تعرقل تحقيق اهداف المؤسسة ، كما انها تتنوع و تتعدد حسب الظروف و التغيرات ، لكن معظمها تتمثل في:

- ✓ الفصل الملائم بين المهام ؛
- ✓ الرقابة المادية على الأصول و الدفاتر ؛
- ✓ الضبط المستقل للأداء .

و غيرها من المراقبات التي تضمن التحكم و السير الحسن.

❖ **الإعلام و الاتصال :**

ان المطلوب من المعلومات هو ان تحدد و تجمع و تعرض في الشكل و الوقت المناسبان لها ، و من جهة اخرى فان نظام المعلومات في المؤسسة ينتج هو الآخر معطيات تسمح بتسيير و مراقبة الانشطة كالمعطيات المالية و العملية و تلك الخاصة باحترام القوانين و القواعد المعتمدة ، فنظام المعلومات يعالج كل من : المعطيات المنتجة داخل المؤسسة و خارج المؤسسة (السوق – الاقتصاد العام–....الخ) فهي تعتبر كلها معطيات ضرورية في اتخاذ القرار الملائم و المناسب لكل الأوضاع.

[1]-Institut de l'Audit Interne et Waterhouse Cooper :la pratique du contrôle Interne ,édition d'organisation, 2éme édition 2004p 28.

[2]–الفينو جيمس لوبك ، مرجع سابق ص384.

فعلى المسير ان يبلغ رسالة واضحة لكل الموظفين و أفراد المؤسسة ، في مدى أهمية كل واحد منهم في المراقبة الداخلية، فالمنتظر من الأفراد هو إدراك و فهم الدور الذي يلعبه كل واحد منهم في المراقبة الداخلية و كذا علاقة نشاطه بأنشطة باقي الافراد في المؤسسة.

و بالتالي بهذه الطريقة يمكن المساهمة في تحديد و استبيان المعلومات الأكثر أهمية فضلا عن ذلك ضرورة وجود اتصال فعال مع الغير كالزبائن ، الموردين ، المساهمين،....الخ.

❖ **القيادة :**

ان أنظمة المراقبة الداخلية تحتاج هي الأخرى الى مراقبة ، بهدف تقييم فعالية النظام في الوقت المناسب ، لذلك على المؤسسة وضع نظام للقيادة و اجراء تدخلات دورية للفحص و التقييم ، غير انه في الحقيقة يأخذ تقييم المراقبة الداخلية شكلا ذاتيا ،أي ان كل فرد مسؤول عن عملية معينة داخل المؤسسة يدرك مخاطرها و أهدافها ، فيمكنه بذلك تحديد درجة الفعالية و الإبلاغ عن المعلومات المهمة للإدارة العامة ، التي ستجمع بدورها من كل المصالح و الوظائف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار السليم.

لكن رغم نجاعة هذا التقييم فإنه من الصعب تحقيقه ، لذلك أنشئت مصلحة خاصة بمراجعة نظام المراقبة الداخلية و تقييمه ، كما قد تخضع الى مراجعة خارجية للتدقيق في صحة المعلومات المالية فيها ، و تبقى مجهودات كلا الطرفين ، المراجعة الداخلية و الخارجية يمكنها ان تشارك في تقييم صحيح و مجدي يفيد المسير في اتخاذ القرار.

3.5.التقرير

إن تقرير المراجعة يمثل المنتج الأساسي للمراجعة نظرا لكونه يتضمن رأي المراجع النهائي المبلّغ لمستخدمي القوائم المالية ، لذا فإن من المهم ن يكون متكاملا من الناحية الشكلية بتطابقه مع النموذج الذي يتبعه عادة في مهنة المراجعة و مستوفيا للنواحي الموضوعية بتوفيره كافة المعلومات اللازمة لتمثيل هذا التقرير و بشكل واضح.[1]

[1] حازم هاشم الالوسي، مرجع سابق، ص95 .

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص298.

6.مسلك المراجع في أداء المهمة

1.6.أهداف المراجع و مسؤولياته

تشمل عملية المراجعة على ثلاثة مبادئ و هي الفحص والتحقيق و التقرير[1]و نلخصها فيما يلي :

- **الفحص:** و هو التأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها و هناك مبادئ مرتبطة ركن الفحص نذكر منها [2]:

- ✓ مبدأ التكامل او ما يعرف بالإدراك الرقابي و هو ان تتوفر المعرفة التامة بطبيعة احداث المؤسسة
- ✓ مبدأ الشمول في الفحص أي ان تشمل عملية الفحص كل التقارير المالية لكن مع مراعاة الأهمية النسبية.
- ✓ مبدأ الموضوعية في الفحص و ذلك بالاستناد الى ادلة الاثبات و التقليل قدر الإمكان من التقدير الشخصي.

- **التحقيق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة.

- **التقرير:** ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة أو خارجها وهو ختام عملية المراجعة، حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل ، و يشمل عدة مبادئ و هي :

- ✓ ان يكون التقرير أداة لنقل العمليات الاقتصادية التي وقعت في المؤسسة لكل المستخدمين و بصورة حقيقية تبعث الثقة.
- ✓ على المراجع الإفصاح عن كل ما يتعلق بمدى تطبيق المؤسسة للمبادئ و الاجراءات المحاسبية و التغير فيها و اظهار نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية
- ✓ يجب ان يشمل التقرير تفسيرا واضحا عن كل ما هو غير عادي في المؤسسة و ان يبني تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية و موضوعية.

و يعتبر المراجع مسؤولا عن تنفيذ مهمات المراجعة طبقا لبرامج المراجعة المعدة لهذه الغاية من قبل مشرف المراجعة، وتتمثل مسؤولياته فيما يلي:

---

[1] أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ء الرقابة الداخلية ء الكتاب السابع، الطبعة الأولى، دار الصفاء ، ص 26

[2] احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،دار الصفاء ،عمان ،الطبعة الأولى ،2000 ،ص 23.

• القيام بأعمال المسح الميداني الأولي للنشاط الخاضع للمراجعة لفهم وتحديد أسلوب العمل وضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة.

• وضع خطة عمل شاملة النطاق والأسلوب وبرامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة.

• مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال المراجعة كما هو خطط لها.

• التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.

• توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.

• تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة.

• الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الدائرة.

• الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع منتسبي المؤسسة.

و يمنح المراجع الصلاحيات التالية:

• الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.

• الاتصال غير المقيد بلجنة المراجعة.

• تحديد نطاق عمل المراجعة بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة[1].

• الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، كما لهم طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر بالتنسيق مع المدير العام.

حيث ان عدم تقرير المراجع عن احتواء القوائم المالية على معلومات جوهرية خاطئة دليل على عدم قيام المراجع بواجباته المهنية و هذا من شأنه ان يعرضه الى ثلاث أنواع من المسؤولية و هي :

- **المسؤولية المدنية:**

و تنشأ عند وقوع المراجع في خطا أو إخلاله بالواجبات المحددة بالعقد ، يؤدي الى ضرر يصيب المدعي ويستطيع مراجع الحسابات رفع المسؤولية المدنية في كل الحالات إذا استطاع أن يثبت انه مارس حذره المهني وقام بجميع الالتزامات المترتبة بموجب القانون.[2]

[1] خلف عبد الله الوردات، نفس المرجع السابق، ص76.

[2] توفيق مصطفي أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، عمان، دار ومكتبة الكندي، 2014، ،ص83 .

- **المسؤولية الجزائية :**

تعتبر المسؤولية جزائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مراجع الحسابات تضر المجتمع كمخالفة القوانين الضريبية او مخالفة تعليمات التحويل الخارجي للعملات مثل[1]:

- إصدار الأسهم أو شهاداتها أو القيام بتسليمها إلى أصحابها أو عرضها للتداول قبل المصادقة على النظام الأساسي للمؤسسة والموافقة على تأسيسها أو السماح لها بزيادة رأسمالها، المصرح به قبل الإعلان عن ذلك في الجريدة الرسمية.
- إصدار سندات القرض أو عرضها للتداول قبل أوانها بصورة مخالفة لأحكام هذا القانون.
- تنظيم ميزانية أي مؤسسة وحسابات أرباحها وخسائرها بصورة غير مطابقة للواقع، أو تضمين تقرير مجلس إدارتها أو تقرير مراجعي حساباتها بيانات غير صحيحة، والإدلاء إلى هيئتها العامة بمعلومات غير صحيحة، أو كتم معلومات أو إيضاحات يوجب القانون ذكرها وذلك بقصد إخفاء حالة المؤسسة الحقيقية عن المساهمين أو ذوي العلاقة.
- توزيع أرباح صورية أو غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية.

- ✓ **المسؤولية التأديبية :**

ان الاخلال بالواجبات و الأمانة المهنية او بآداب و سلوك المهنة يندرج ضمن المسؤولية التأديبية مثل :

- العمل موظف لدى الحكومة أو لدى أي من المؤسسات الرسمية العامة أو البلديات أو لدى أية جهة خاصة أخرى من غير ممارسي المهنة.
- احتراف التجارة أو الصناعة أو العمل في أي مهنة أخرى.
- مزاولة مراجعة حسابات أي مؤسسة يكون شريكا فيها.
- القيام بالدعاية لنفسه بأي وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بكرامة المهنة.
- مضارية أو منافسة أي مراجع آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة[2].

2.6.الممارسات العامة للمراجعة

يمثل المسلك العام للمراجعة مجموعة تصرفات و ممارسات محددة يجب أداؤها لتحقيق النشاط و تنفيذه ، ولا يمكن للمراجع وضع قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كافة عمليات

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ص96

[2] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والتطبيقية، مرجع سابق، ص 120.

المراجعة ، لأنه من غير الممكن وضع مجموعة من الإجراءات النموذجية التي تصلح للتطبيق في جميع الحالات، بل يتم وضعها طبقا لاجتهاد المراجع و خبرته و ظروف الحالة المعروضة عليه. [1]
و ما يؤكد ذلك أن المراجع يذكر في تقريره بأنه قد استخدم إجراءات المراجعة التي رآها مناسبة لإتمام عملية المراجعة ، وبهذه العبارة يوضح المراجع استقلاله في أن الإجراءات التي قام بها ، و للمدى الذي رآه ملائما ، كانت من وحي تقديره الشخصي ، ولم تتأثر بأي اعتبارات خاصة بالعميل أو بغيره ، و في نفس الوقت تدل هذه العبارة على أن المراجع يحمل على عاتقه كل المسؤولية المهنية عند اختياره للإجراءات التي اتبعها.

3.6.الادوات و التقنيات المستعملة في المراجعة

يعتمد المراجع على مجموعة من التقنيات و الأدوات عند القيام بمهمته ، حيث بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء و المخالفات المرتكبة، و على أساسها يمكن ان يحلل و يقدم تشخيص المشكل المراد معالجته ، وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة .

1.3.6. التقنيات المستعملة من طرف المراجع.

تهدف هذه التقنيات لجمع أدلة صحيحة و كافية ، من اجل تدعيم عمل المراجع من حيث إبداء الرأي و تقديم توصياته إلى الإدارة العليا للمؤسسة ، وتتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع و الميادين محل المراجعة ،و للتذكير فان هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لابد من تنسيق جميع التقنيات و الطرق و الأدوات من اجل تحقيق أهداف المراجعة وسنذكر فيما يلي البعض منها :

- **المقابلة:**

وتعتبر هذه التقنية من التقنيات غير الرسمية التي تتسم بوصف الإجراءات ، وذلك بسرد شفهي دون الرجوع الى وثائق و مستندات ، فهي ترتكز على برنامج و خطط و أهداف تحدد مسبقا من طرف المراجع ، و يجب ان تتسم المقابلة بجو من التفاهم و التعاون .

- **الفحص التحليلي:**

ونقصد به مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات و تحريات ، و مقارنة لجميع المعلومات المرتبطة بالميدان محل المراجعة، وترتكز هذه التقنية على التقنية السابقة اضافة الى خرائط التدفق للوثائق و المعلومات ، وتتيح هذه التقنية للمراجع الداخلي ما يلي :

- اكتشاف الانحرافات و الفروقات بين ما هو مسطر و ما تم التحصل عليه كنتائج.

[1] محمد هاشم الالوسي ، مرجع سابق ، ص 92.

- تساعد المراجع الداخلي على تسليط الضوء على الأمور الغير عادية و مقارنتها مع البيانات المسجلة.

ومنه يمكن القول ان الفحص التحليلي يهدف للتعمق في فحص الامور التي تتطلب مزيدا من الأدلة و الإثبات.

❖ **الملاحظة المادية:**

هي تقنية ذات مستوى عالي من المصداقية للتأكد من وجود الأصول وتطبيق هذه التقنية مبدئيا على المخزونات و كذلك الاستثمارات المادية و الموجودات في الخزينة ، حيث ان التنظيم و القيام بالجرد المادي تحت مسؤولية المؤسسة و يكون مرة على الاقل في السنة ليتأكد المراجع من ان الجرد منجز بشكل صحيح و الكميات المجردة في التاريخ المعطى هي صادقة.

2.3.6. الأدوات المستعملة من طرف المراجع.

تعتبر الأدوات التي يستعملها المراجع بمثابة الطرق المنطقية التي تساعد في فحص مختلف العمليات المراد مراجعتها ، وتستعمل هذه الأدوات عادة عند تطبيق التقنيات السابقة الذكر و لكن بدرجة متفاوتة و ذلك حسب الضرورة و هي كالآتي :

- **القوائم الاستقصائية لتقييم نظام الرقابة الداخلية :**

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة ضمن المرحلة الاولية لعملية المراجعة ، و يستوجب هذا التقييم البحث عن المعلومات الضرورية باستعمال القوائم الاستقصائية والتي تحتوي على مجموعة من السائلة تكون الإجابة عنها ب "نعم" أو "لا"، و استخدام هذه الأسئلة يؤدي الى تصنيف نقاط الرقابة الى قسمين:

- **نقاط القوة :** و تتمثل في الإجابة ب "نعم" و ذلك يعني ان المؤسسة تحتوي على إجراءات مناسبة ، تضمن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية .
- **نقاط الضعف :** و تتمثل في الإجابة ب "لا" و تعني ان هناك خللا او نقصا في إجراءات المؤسسة او الرقابة الداخلية.

- **أدوات الوصف:** وتتمثل فيما يلي:

- الدراسة الوصفية؛
- الهيكل التنظيمي؛
- شبكة تحليل الوظائف و النظم؛
- مسار المراجعة؛

- خرائط التدفق او مخطط السير.

3.3.6. ورقة الكشف و تحليل المشكل.

و هي وثيقة عمل ، تعرض كوثيقة رسمية و تتكون من مجموعة أوراق كشف و تحليل المشكل ، إضافة الى انه يمكن الاعتماد عليها عند إعداد تقرير المراجعة ،و تتكون كل ورقة من العناصر التالية :

أ-المعاينة :

يتم فيها تسجيل الأخطاء و المشاكل التي اكتشفها المراجع، وكل ورقة تحتوي على مشكل واحد حيث أن القاعدة تنص على أن كل معاينة تساوي ورقة كشف و تحليل المشكل.

ب-الأسباب:

-يجب على المراجع ان يستعمل الطريقة البسيطة للخمسة ميادين لإيجاد أسباب المشكل ، وهذه الميادين هي :

- ✓ اليد العاملة ؛
- ✓ المكان ؛
- ✓ المادة ؛
- ✓ الآليات ؛
- ✓ الطرق .

ج- النتائج: و هي نتائج مالية اقتصادية تقنية.

د-التوصيات : وهي نصائح يقدمها المراجع ، لتفادي الوقوع في نفس المشكل ، ويجب ان تصاغ بطريقة تساعد على تحسين الإجراءات و التحكم في التسيير و المخاطر.

4.3.6. المعاينة الإحصائية او السير الإحصائي .

يمكن حصر بعض مبادئ المعاينة الإحصائية فيما يلي:

- ✓ تستعمل المعاينة الإحصائية في حالة تكيفها مع أهداف المراجعة.
- ✓ تحديد المجتمع الإحصائي.
- ✓ اختيار العينة الإحصائية يكون عشوائي بالضرورة.
- ✓ تجنب الاختيار و التدخل الشخصي .
- ✓ على المراجع ان يتفادى الاستنتاج و الحكم بالمخاطرة و المجازفة فهي نتائج غير أكيدة .

- ✓ لا يجب ان يتوقف تحقيق المراجع على النتائج الإحصائية فلابد من البحث عن الأسباب بعدما تم تحديد حجمها.

ومما سبق ذكره نجد ان المعاينة الإحصائية تعتبر وسيلة تدفع بالمراجع للتدقيق اكثر في صحة المعلومات المدروسة .

7. أدلة الاثبات في المراجعة

1.7.خصائص أدلة الاثبات

تمثل أدلة الاثبات الأساس في عملية المراجعة ، حيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ قرارات معينة ،باعتبارها توفر له الأساس المنطقي و الرشيد حول عدالة و صدق المعلومات المالية .

و تمثل ادلة الاثبات القرائن التي يعتمد عليها المراجع في أداء عمله ، و منه يمكن القول ان مفهوم ادلة الاثبات ينحصر حول الأساليب او الأساليب التي يتبعها المراجع للحصول على أدلة الاثبات عن طريق فحص المستندات و الملاحظات و الاستفسارات التي يستخدمها في ابداء الرأي الموضوعي في القوائم المالية التي يقوم بفحصها و مراجعتها و من **خصائص و صفات أدلة الاثبات ما يلي:**

- ✓ يجب ان يكون الدليل كاف و مناسب كما و نوعا للتوصل الى نتائج و أهداف المراجعة.
- ✓ ان تكون الأدلة مكتوبة في أوراق عمل تتوفر فيها الشروط المهنية للمراجعة
- ✓ ان تكون ادلة الاثبات منطقية ترتبط بالنتيجة و الرأي الذي يصل له المراجع.
- ✓ ان يكون الدليل عمليا اقتصاديا أي تتناسب تكاليف الحصول على الدليل مع النتيجة التي يتوقعها المراجع من هذا الدليل.

2.7.وسائل الحصول على أدلة الاثبات

من أهم الطرق أو المصادر في الحصول على ادلة الاثبات نجد ما يلي:

- **المستندات و السجلات و الدفاتر** : و هذا من خلال فحصها و مراجعتها.
- **السياسات و الإجراءات** : أي فحص إجراءات الجرد و التأكد من سلامتها.
- **اللقاءات الشخصية** : ويتمثل الغرض منها في الاستفسار عن بيانات أو معلومات معينة مثل مصادقات العملاء للتحقيق و قد يكون اللقاء رسمي او غير رسمي مع العاملين بالمؤسسة.
- **الملاحظات الشخصية** : يمكن للمراجع الحصول على ادلة الاثبات المطلوبة عن طريق الملاحظات لبعض العاملين في الشركة .
- **نظام الرقابة الداخلية** : حيث ان المراجع في بداية مراجعته يقوم بفحص نظام الرقابة و المراجعة الداخلية و من خلال هذا يمكن تحديد مدى صلاحية و سلامة أدلة الاثبات .
- **التحليل المالي** : يقوم بهذا لغرض التحقق من سلامة العمليات الحسابية في السندات و البيانات في الدفاتر و السجلات .

وحتى تكون أدلة الاثبات قوية لابد من الاخذ بعين الاعتبار الملاحظات التالية :

- **مصدر الأدلة:** عندما تكون من جهات خارجية تكون أكثر قوة .
- **نظام الرقابة و المراجعة الداخلية:** عندما يكون نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية فعال و قوي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية اكثر دقة.

- **المراجع نفسه:** أي عندما يتمكن المراجع من الحصول على أدلة الاثبات بطريقة مباشرة و بنفسه عن طريق الفحص و الجرد الفعلي.
- **اصل الدليل:** عندما تكون الوثائق و الأدلة اصلية افضل بكثير من النسخ المصورة عن الأدلة .
- **عدم التعارض:** دليل الاثبات الذي لا يتعارض مع الأدلة الأخرى هو الأقوى .
- **الدليل المكتوب:** دليل الاثبات في شكل سند أو عقد أو تقرير يكون أقوى.

3.7.العوامل المؤثرة في حجية الدليل

يقصد بحجية الأدلة مدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها والتي يمكن قياسها بمجموعة من الاعتبارات نذكر منها :

- مصدر الدليل: يعتبر الدليل الذي يحصل عله المراجع من المصادر الخارجية أقوى حجية من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة[1] ؛
- طبيعة الدليل: الدليل أو القرينة التي تعتمد على التفسير يكون أقوى حجية من الأدلة التي ترتكز على الاجتهاد والتقدير الشخصي للمراجع؛
- كيفية الحصول على الدليل: الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أكثر حجية من تلك التي يحصل عليها بواسطة الغير؛
- مدى ارتباط الدليل أو القرينة بالعنصر محل المراجعة: كلما كان الدليل أكثر ارتباطا بالعنصر محل المراجعة، زادت درجة الحجية والاعتماد عليه.

و تتعدد الأساليب التي يتم اتباعها للحصول على الدليل فلكل أسلوب أحكامه وقواعده وإذا لم تراعى يفقد الدليل حجيته نذكر منها :

- **التوقيت المناسب للحصول على الدليل:**

كلما حصل المراجع على دليل الإثبات قبل فوات الأوان، كلما كانت قوة حجية أكبر؛

- **مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية:**

فكلما توافرت درجة الثقة بالنسبة للمراجع في المصادر الخارجية كلما زادت حجية الدليل.

[1] نصر صالح محمد ، نظرية المراجعة، الطبعة 1، الدار الجامعية، ليبيا، 2011 ص268 .

- **سلوك المراجع في جمع الأدلة:**

تفقد الأدلة حجيتها اذا لم يكن المراجع نزيها في تصرفاته ومحايدا في سلوكه .

8. مراجعة عناصر الميزانية

حتى يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه يجب أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، كما يجب مراعاة ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي .من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج،[1] ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي :

- ✓ **الدقة:** يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا؛
- ✓ **الوجود:** يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛
- ✓ **الملكية:** يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
- ✓ **التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛
- ✓ **التسجيل المحاسبي:** يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم .

1.8. التحقق من عناصر التثبيتات

يمكن اعتبار أصل كتثبيت عيني أو معنوي اذا كان يعود على المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية مع إمكانية تقييمها بصورة صادقة و فيما يلي نذكر أهداف مراجعة التثبيتات .

- ➢ **الوجود:**

يقوم المراجع بالتحقق من التثبيتات التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى مع إهلاكها و التأكد من ذلك عن طريق جدول حركات التثبيتات و الاهتلاكات، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة أي التأكد من ان بطاقة و دفاتر التثبيتات مصححة وفق عملية الجرد و تحديد التثبيتات غير المستعملة هذا فيما يخص التثبيتات العينية بينما اذا تعلق الامر بالتثبيتات غير المادية فيتم التأكد من القيم المعنوية اذا كانت تتناسب مع المصاريف المدفوعة خلال نشأة المؤسسة و المتعلقة

[1] صديقي مسعود، طواهر محمد التهامي، ،المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار،الوادي، الجزائر، 2010 ، ص 137

بتطوير و تحسين نشاطها و المصاريف المتعلقة بحيازة القيم المعنوية كشهرة المحل و الحصول على امتياز حقوق الملكية الصناعية و التجارية....

- **الملكية:**

يتحقق المراجع من ملكية المؤسسة للتثبيتات المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة؛

- **التقييم و التسجيل:**

يعمل المراجع على التحقق من صحة تقييم التثبيتات للمؤسسة، وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأصل سواء الأصل الذي تم اقتناءه او الذي قامت المؤسسة بانشاءه لنفسها او حالة إعادة التقييم من خلال تسجيل المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل إهتلاكه تبعا للمبادئ المحاسبية المعروفة ، ومراعاة الثبات في طريقة الإهتلاكات من سنة إلى أخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية)؛ و على المراجع التأكد من التسجيل المحاسبي تم وفق النظام المحاسبي المالي كالتسجيل حسب معدل الصرف المطبق في يوم الشراء بالنسبة للتثبيتات المستوردة و التسجيل بالكلفة الحقيقية للإنتاج بالنسبة للتثبيتات التي تم انشاءها من طرف المؤسسة إضافة الى التأكد من التسجيل الصحيح لعمليات التنازل و مدى تحديد نواقص او فوائض قيمة و يعمل المراجع على التحقق من أن المعالجة المحاسبية انها قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة و مرفقة معه.

- **فحص المعلومات:**

يقوم المراجع في هذا العنصر من بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له أي شرعية و صادقة و تحترم القوانين و المبادئ المعمول بها ، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل بند من بنود التثبيتات والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر و تسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

1.1.8.إجراءات الفحص الخاصة بعناصر التثبيتات

- الحصول على جدول حركات التثبيتات والاهتلاكات؛
- الحصول على جدول حركات السنة لحسابات القيم المعنوية ؛
- مقاربة أرصدة اليومية الافتتاحية مع أرصدة الميزانية الختامية للسنة الماضية ؛
- دراسة السياسة الاستثمارية في المؤسسة ومدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية المعروفة وهل هي مطبقة بصفة دائمة مع التأكد من قاعدة الملائمة و قواعد التقييم في إعادة تقييم الاستثمارات و تقييم التثبيتات التي قامت المؤسسة بإنشائها لنفسها و الاستثمارات غير المستعملة؛
- مراقبة الوجود المادي للتثبيتات و التأكد من بطاقة ودفاتر التثبيتات في ما اذا كانت مصححة وفق عملية الجرد ؛
- مقاربة التثبيتات المحازة مع الوثائق التبريرية؛
- إجراء عملية المصادقة حول التثبيتات الموجودة لدى الغير؛
- التأكد من أن المبالغ المسجلة كالتثبيتات و التثبيتات قيد الانجاز و القيم المعنوية تمت وفق النظام المحاسبي و هي مطابقة للمبادئ المحاسبية ؛
- التأكد من أن كل التثبيتات التي تم التنازل عليها هي مسجلة بصفة صحيح ؛.
- التأكد من أن الاهتلاكات مسجلة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع مراقبة مدة الاهتلاك و ثبات طريقة الاهتلاك ؛
- التأكد من أن التأمينات تغطي بصفة مناسبة كل الاخطار التي يمكن أن تمس بالتثبيتات ؛
- التأكد من أن القوانين والمبادئ الضريبية الخاصة بالتثبيتات هي مطبقة ؛
- التأكد من أن المعلومات المتعلقة بالتثبيتات المادية و القيم المعنوية صادقة و شرعية ؛

ويتم تقصي هذه الحقائق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و تكون في شكل قوائم تحتوي على أسئلة تجيب على ما تم عرضه

2.1.8.أسئلة نظام الرقابة الداخلية الخاصة بضمان معالجة التثبيتات :

الرقابة الداخلية المحاسبية	الدقة	الوجود	التقييم	التسجيل المحاسبي	هل نظام الرقابة الداخلية موجود؟	هل هذا النظام فعال؟	هل خطر وجود الاخطار قليل	مرجع برنامج اختبارات المطابقة
1.مراقبة سند الطلبية قبل استلام الاستثمار		X						
2.مقاربة بطاقة الاستثمار مع الوجود الفعلي	X	X						
3.مراقبة فروقات الجرد	X	X						
4.مقاربة بطاقة الاستثمار– الوجود الفعلي– المقارنة مع فوارق الجرد	X	X		X				
5.مقاربة الفاتورة–سند التسليم–سند الطلبية		X	X					
6.مقاربة الاستثمارات التي تم اعادتها (المردودات)–سند المردودات		X	X					
7.مراقبة حسابية للفواتير و الفواتير الملغاة			X					
8.مراقبة فواتير الاستثمارات المستوردة (سعر الصرف المستعمل)			X					
9.مراقبة أعباء الاستثمارات			X					
10.مراقبة الاشغال التي قامت بها المؤسسة لصالحا و طرق تقييمها			X					
11.مراقبة التسجيل المحاسبي				X				

12.مراقبة تسجيل الاستثمارات و التأكد من ان الامر لا يتعلق ب: نسخ الفواتير –فواتير تم تسجيلها أو ملغاة بعد أن تم دفع مبلغها		X						
13.مراقبة إجراءات الوصول الى برنامج الاستثمارات	X	X	X	X				
14.مراقبة عملية المطابقة خلال عملية حجز الاستثمارات	X	X	X	X				
15.مراقبة التسجيل المحاسبي عند تاريخ اقفال الحسابات –سندات التسليم–سندات الرجوع–سندات التحويل –سندات الوضع في الخدمة –سندات الوضع خارج الخدمة	X	X						
16.مقاربة الأرصدة المدينة للموردين	X			X				
17.مقارنة تقدير مدة الحياة المعتمدة للاستثمارات			X					
18.مراقبة طريقة الاهتلاك واساس اختيارها			X					

و من الأخطار التي يمكن أن تمس أو تؤثر في فعالية نظام الرقابة الداخلية نجد ما يلي :

- ✓ غياب بطاقة الاستثمار لمراقبة الوجود المادي؛
- ✓ وجود معلومات خاطئة أو غير كاملة أو متعلقة بفترة سابقة في بطاقة الاستثمار؛
- ✓ دفع الفاتورة قبل مراقبة مدى استغلال الاستثمار؛
- ✓ استعمال الاستثمارات لمصالح خاصة و شخصية؛
- ✓ اتلاف الاستثمارات بقصد او سرقتها؛
- ✓ التأمين لا يغطي الاستثمار بشكل كافي ؛
- ✓ غياب الصيانة أو نقصها.

2.8. التحقق من المخزونات

تعرف المحزونات على انها كل المنتوجات التي تحصلت عليها المؤسسة سواء عن طريق الشراء او عن طريق الإنتاج و ان تكون موجهة للبيع و حتى يعتبر المشترى مخزون لابد من توفر ما يلي :

- اثبات الملكية القانونية و الاقتصادية له من طرف المؤسسة ؛
- ان يكون قابل للتخزين.

و تقيم المخزونات بكلفة الشراء (كلفة الشراء = سعر الشراء–جميع التخفيضات الظاهرة في الفاتورة +مصاريف الشراء) ، اما في حالة الإنتاج فتقيم بكلفة الإنتاج و التي تعتبر مجموع المصاريف المباشرة و الغير مباشرة التي تساهم في عملية الإنتاج .

و يتشكل المخزونات جزء كبير من مجموع أصول المؤسسة باعتبارها المصدر الأول للإيرادات غير انها قد تكون عرضة للتلاعبات لاسيما في عملية التقييم كالتلاعب بكلفة الشراء و مصاريف الإنتاج باعتبارها عمليات غير مفوترة .

1.2.8.أهداف عملية المراجعة بالنسبة للمخزونات

- ➢ **الوجود:**

يعني به تأكد المراجع من الوجود الفعلي للمخزون في المخازن وذلك من خلال القيام بعملية الجرد، و التي تعتبر مهمة صعبة نظرا لحركة المخزونات في المؤسسة التي تأخذ عدة اشكال.

- **الملكية:**

يجب على المراجع أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها؛

- **التقييم و التسجيل المحاسبي:**

ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى؛ و أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة معه.

2.2.8.إجراءات فحص المخزونات

- تحديد برنامج ومجال فحص الحسابات وتحديد حجم الاختبارات وفقا لنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مراقبة كميات البضائع, المواد واللوازم, والمشتريات الموجودة في المخزن؛
- التأكد من ان عملية الجرد المادي تمت وفق الاجراءات المعمول بها من خلال الحضور في عملية الجرد المادي والقيام بالاختبارات اللازمة؛
- التأكد من المخزونات لدى الغير ومخزونات المؤسسة التابعة للغير ؛
- الحصول على قوائم تضم كل الكميات التي تم جردها ماديا؛
- الحصول على وثيقة المقاربة بين الكميات التي تم جردها مع الجرد المحاسبي الدائم وتحليل الفروقات المعتبرة؛
- مراقبة استقلالية الدورات من خلال نتائج الجرد المادي ؛
- مراقبة تقييم المخزونات و المؤونات المخصصة لها ومقارنة مبالغها و مراجعة الأرصدة و التأكد من مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المعروفة وأنها هي نفسها المستعملة في السنة الماضية؛
- مراقبة سعر الشراء مع الفواتير و مراجعة سعر الصرف للفواتير المتعلقة بعمليات الاستيراد؛
- مراقبة مؤونات تدني قيم المخزونات؛
- حساب معدل الهامش الاجمالي للمبيعات و معدل حركات المخزونات وتحليل الفروقات الناتجة عن السنوات السابقة؛
- فحص كل حركات المخزونات التي تمت ما بين تاريخ عملية الجرد وتاريخ اقفال السنة المالية ؛
- مراقبة أن المخزونات قد تم تسجيلها وفق النظام المحاسبي المالي؛
- مراجعة أن عقود التأمينات تغطي بصفة تامة الاخطار المحتملة؛

- التأكد من أن التشريعات الضريبية. الخاصة بالمخزونات قد تم احترامها؛
- مراقبة أن كل المعلومات الخاصة بالمخزونات مدرجة في القوائم المالية وأنها صادقة وشرعية.

3.2.8.الفصل بين الوظائف

و حتى تتحقق هذه الإجراءات لابد من الفصل بين الوظائف أي كل وظيفة لها مسؤول ووثائق خاصة بها و تتمثل المهام في الترخيص و التنفيذ و التسجيل و الرقابة كما يلي :

مهام الترخيص:

- ✓ المصادقة على طلبات الشراء؛
- ✓ المصادقة على سندات الطلبية؛
- ✓ الترخيص لخروج المواد للتصنيع؛
- ✓ المصادقة على التعديلات بعد الجرد.

مهام التنفيذ:

- ✓ اعداد سندات الطلبية؛
- ✓ استلام البضائع؛
- ✓ اعداد سندات الاستلام
- ✓ ادخال و اخراج البضائع للمخزن؛
- ✓ مسك بطاقات المخزون؛
- ✓ اعداد طلبيات الزبائن؛
- ✓ اعداد سندات الخروج؛
- ✓ ارسال البضائع؛
- ✓ اعداد عملية الجرد المادي.

مهام التسجيل:

- ✓ التسجيل في برنامج المخزونات.

مهام الرقابة:

- ✓ متابعة عملية الجرد المادي؛
- ✓ مقاربة الجرد المادي مع بطاقات المخزون و الجرد الدائم.

حماية المخزونات :

يمكن معرفة مدى قدرة المؤسسة على حماية مخزوناتها من خلال ما يلي :

- ✓ شروط التخزين تسمح بتجنب أخطار التلف كضرورة وجود التهوية؛
- ✓ الدخول الى المخازن مسموح لذوي العلاقة فقط أي الأشخاص المسؤولين على المخازن؛
- ✓ التأمين الشامل للمخزونات تحسبا لأي حادث؛
- ✓ رقابة الأشخاص و السيارات و غيرها سواء عند الخروج من المصنع أو عند تعبأة الشاحنات؛
- ✓ متابعة المهملات و التأكد منها ؛

4.2.8.أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات

الرقابة الداخلية المحاسبية	الدقة	الوجود	التقييم	التسجيل المحاسبي	هل نظام الرقابة الداخلية موجود؟	هل هذا النظام فعال؟	هل خطر وجود الاخطار قليل	مرجع برنامج اختبارات المطابقة
1.مراقبة محتوى الغلافات الخاصة بالمخزونات		X						
2.مراقبة تتابع ارقام المستندات الخاصة بالمخزونات		X						
3.مراقبة إجراءات الدخول الى برنامج تسيير المخزونات–الجرد الدائم	X	X						
4.مراقبة عملية المطابقة عند تسجيل سندات المخزونات في برنامج المخزونات	X	X	X					
5.مقاربة أسعار الشراء للبضائع و المواد الأولية مع فواتير الموردين			X					
6.مقاربة ان كل الخصومات او الحسومات المستلمة قد تم اخذها بعين الاعتبار في التقييم			X					
7.مراقبة طبيعة الأعباء المدمجة			X					
8.مراقبة و تحليل الفروقات المتعلقة بالمواد و تكاليفها			X					

9.مراقبة حساب سعر التكلفة			X					
10.مراقبة الفروقات بين نتيجة المحاسبية العامة و التحليلية			X	X				
11.مراقبة التسجيل المحاسبي				X				
12.مراقبة مجاميع الجرد المحاسبي الدائم	X	X	X					
13.مقاربة قيمة المخزونات في دفتر الأستاذ مع قيمتها في الجرد الدائم								

الأخطار التي يمكن أن تؤثر في فعالية نظام الرقابة الداخلية لحماية المخزونات

- ✓ إمكانية الدخول الى المخازن من طرف الأشخاص غير المرخص لهم؛
- ✓ شروط و طرق التخزين غير ملائمة؛
- ✓ التغطية التأمينية غير كافية؛
- ✓ الإنتاج يفوق حاجة المؤسسة ،أو لا يلبي احتياجات المؤسسة؛
- ✓ مراقبة غير كافية للمخزونات المخزنة لدى الغير ؛
- ✓ تسجيل فروقات الجرد المادي بدون تحليل و ترخيص مسبق؛
- ✓ الدخول الغير مسموح به لبرنامج تسجيل المخزونات؛
- ✓ وجود معطيات سابقة (تجاوزها الزمن) في برنامج تسيير المخزونات.

ملاحظة : هذه الاخطار تكون على شكل أسئلة مدونة في قائمة ،ولابد على المراجع ان يتحصل على معلومات تفيد بنظم الرقابة الداخلية الموضوع لتجنب الاخطار و الخسائر ، والاستفسار عن وجود أخطار الخسائر و التلف.

3.8. التحقق من الحقوق والديون

تتم عملية المراجعة للحقوق و الديون من خلال النقاط التالية:

- **الكمال:**

يجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات صحيحة وصادقة؛ حيث يجب أن تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعملها معلومات حول الديون و الحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدى انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء كانت سلبية أو إيجابية و أخذ الرصيد الأولي لكل حساب ، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات محاسبية معبرة.

➢ **الوجود:**

يعمل المراجع على التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير؛ كالتأكد من صحة رصيد المورد مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المراجع.

➢ **الملكية:**

إن الحقوق والديون المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه، أي أن الحقوق حق لها والديون التزام عليها؛

➢ **التقييم و التسجيل المحاسبي:**

يستعمل المراجع المراجعة المستندية والحسابية للوقوف على تقييم سليم لحقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم؛ و يجب التأكد من أن التسجيل المحاسبي للعمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومقبولة قبولا عاما، وأن يستند هذا التسجيل إلى أدلة إثبات كافية لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل؛ كما يتم مراقبة يومية المشتريات من خلال الفواتير و الطلبيات فيما يخص فحص الموردين و الحسابات الملحقة(حـ. 40) أما (حـ. 411) الزبائن فعلى المراجع مراقبة التسجيلات في يومية المبيعات و ان تكون مرفقة بالرسم على القيمة المضافة حسب ما نص عليه القانون الجبائي الجزائري و مقارنة فواتير المبيعات مع الإيرادات مع ضرورة التأكد من تقديرات المؤونة الخاصة بالزبائن المشكوك فيهم ،كما يقوم المراجع بالتأكد من تواريخ الاستحقاق و الفوائد الخاصة بأوراق الدفع (حـ.403) و مراقبة تحصيلات أوراق القبض (حـ. 413)

و نظرا للعلاقة بين قسم الخزينة و كثير من الأقسام الأخرى باعتبار أغلب العمليات تمر من خلال حساب النقدية و بالتالي معظم الإجراءات التي يقوم بها المراجع تخص قسم الخزينة زيادة على ذلك فان الخزينة تعتبر اكثر الأصول سيولة مما يجعلها عرضة بللسرقة و التلاعب و على المراجع ان يبذل العناية المهنية للتحقق منها من خلال التأكد مما يلي :

1.3.8.التأكد من الفصل بين الوظائف

لابد من الفصل بين المهام الخاصة بالمدفوعات و المهام الخاصة بالتحصيلات كما يلي :

الفصل بين المهام فيما يتعلق بالمدفوعات:

- ✓ مسك الصندوق؛
- ✓ مسك الشيكات؛

- ✓ اعداد الشيكات؛
- ✓ المصادقة على الوثائق التبريرية ؛
- ✓ الموافقة بالدفع؛
- ✓ امضاء الشيكات ؛
- ✓ ارسال الشيكات؛
- ✓ طلب تحويل أموال؛
- ✓ المصادقة على طلب تحويل الأموال؛
- ✓ التسجيل المحاسبي؛
- ✓ التسجيل في يوميات الخزينة؛
- ✓ التسجيل في حسابات الموردين؛
- ✓ اعداد المقاربة البنكية.

الفصل بين المهام فيما يتعلق بالتحصيلات

- ✓ فتح البريد الوارد و حساب القيم المحصلة؛
- ✓ استعمال القيم المحصلة–مسك الصندوق–؛
- ✓ الحيازة على الشيكات ؛
- ✓ طلب تحويل الأموال؛
- ✓ المصادقة على أوامر تحويل الأموال؛
- ✓ المصادقة على أوامر التحصيل أو الخصم؛
- ✓ التسجيل المحاسبي؛
- ✓ مراقبة التسجيل المحاسبي؛
- ✓ التسجيل في يومية الخزينة؛
- ✓ التسجيل في حسابات الزبائن؛
- ✓ تحضير المقاربة البنكية؛
- ✓ المصادقة على تسجيل خسائر الحقوق المعدومة.

2.3.8.إجراءات فحص حسابات الخزينة

- الأخذ بعين الاعتبار نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد برنامج الفحص و العينات؛
- الحصول على تدقيق لحسابات البنوك و الصندوق ،كل حساب على حدى، مع مقاربة المبالغ الظاهرة في الميزانية مع دفتر الأستاذ و يوميات حسابات البنوك و الصندوق؛
- التأكد من عدم وجود مقاصة بين الأرصدة الدائنة و الأرصدة المدينة؛
- مراقبة المقاربات البنكية المعدة من طرف المؤسسة ؛
- مراقبة عمليات التحصيل و الدفع للعمليات الأخيرة التي تسبق عملية اقفال الحسابات؛
- القيام بتأكيد الأرصدة مباشرة من البنوك و القيام بمراقبتها ؛
- مراقبة الفوائد و المؤونات المخصصة للمصاريف المالية؛
- مراقبة التحصيلات من خلال الكشف البنكي؛
- الحصول على تفاصيل كل حساب بنكي للتأكد من الفوائد و العمولات ؛
- مراقبة كل الكشوفات البنكية المحصلة منذ تاريخ اقفال الحسابات و التأكد من تسجيلاتها؛
- مراقبة الاعتمادات ؛
- مراقبة التحويلات ان كانت عقلانية و فعلية ؛
- الصندوق –جرد و شرح الفروقات مع الدفاتر–؛
- مراقبة تسجيل الفوائد الظاهرة في الكشف في المؤسسة؛
- التأكد من التقييم الصحيح لحسابات العملة الصعبة؛
- تحديد المبالغ غير العادية من خلال مراقبة و تفتيش يومية الخزينة؛
- التأكد من أن كل العمليات الخاصة بالخزينة مسجلة في القوائم المالية و هي صادقة و شرعية.

3.3.8.أسئلة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية على المدفوعات

الرقابة الداخلية المحاسبية	الدقة	الوجود	التقييم	التسجيل المحاسبي	هل نظام الرقابة الداخلية موجود؟	هل هذا النظام فعال؟	هل خطر وجود الاخطار قليل	مرجع برنامج اختبارات المطابقة
1.المراقبة خلال امضاء وسيلة الدفع	X	X						
2. المراقبة خلال امضاء وسيلة الدفع ان الفاتورة المرفقة ليست نسخة و لم يتم الغاءها		X						
3.وجود مراقبة لمعدل الصرف المستعمل عند الدفع		X						
4.مراقبة التسجيل المحاسبي			X					
5.مراقبة إجراءات الدخول الى برنامج الاعلام الالي للخزينة	X	X	X	X				
6.مراقبة عمليات المطابقة عند تسحيل المدفوعات	X	X	X	X				
7.المقاربة بين المبلغ المدفوع و المبلغ المفوتر	X			X				
8.مقاربة تاريخ الدفع المسجل في يومية الصندوق مع الظاهر في الكشف البنكي	X	X						
9.مراقبة مجاميع اليوميات				X				

10.المقاربة البنكية	X	X	X	X					
11.الجرد الفجائي للصندوق و مقاربته مع سجل الصندوق و رصيد الصندوق في دفتر الأستاذ	X	X		X					
12.مقاربة الأرقام الأخيرة من الشيكات من خلال القسيمات المتبقية	X	X							
13.مقاربة الأرصدة المدينة للموردين	X	X		X					
14.مقاربة الأرصدة الفردية للموردين مع الأرصدة الظاهرة لحساب الموردين	X	X		X					
15.مقارنة الرصيد للحساب الإجمالي للموردين مع رصيد الموردين الظاهر في الميزان العام	X	X	X						

4.3.8. أسئلة نظام الرقابة الداخلية على التحصيلات

الرقابة الداخلية المحاسبية	الدقة	الوجود	التقييم	التسجيل المحاسبي	هل نظام الرقابة الداخلية موجود؟	هل هذا النظام فعال؟	هل خطر وجود الاخطار قليل	مرجع برنامج اختبارات المطابقة
1.مقاربة مبالغ الشيكات مع المبالغ المسجلة في جدول تسليم الشيكات	X							
2.مقاربة المبلغ في الأوراق التجارية مع المسجل جدول تسليم الأوراق	X							
3.مراقبة قائمة الشيكات المستلمة و المعدة من طرف مصلحة البريد	X							
4.مراقبة معدل الصرف المستعمل			X					
5.مقاربة المبلغ المحصل مع المبلغ المفوتر	X			X				
6.مقاربة تاريخ الدفع الظاهر على سجل البنك أو الصندوق مع تاريخ العملية الظاهرة في الكشف البنكي	X	X						
7.مراقبة مجاميع يومية التحصيلات				X				

8.اعداد المقاربة البنكية	X	X		X				
9.الجرد الفجائي للصندوق و مقاربة الرصيد المسجل في الصندوق مع الرصيد في دفتر الأستاذ	X	X		X				
10.مقاربة رصيد الزبائن مع دفتر الأستاذ و مع رصيد الميزان الخاص بالزبائن	X	X		X				
11.اعداد واستغلال قائمة الزبائن حسب عمر الحق لتحديد أخطاء التسجيل للتحصيلات				X				

4.8. التحقق من الأموال المملوكة

تتم عملية المراجعة للأموال المملوكة من طرف المؤسسة من خلال النقاط التالية :

- ✓ التأكد من العقد الابتدائي، والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (ممتازة، عادية) وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال؛
- ✓ الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين؛
- ✓ فحص المكتتبين في الأسهم والاطلاع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم، و التحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة؛
- ✓ فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين؛
- ✓ في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة؛
- ✓ التأكد من صحة عرض رأس المال في الميزانية
- ✓ إظهار رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر وكذلك رأس المال المدفوع .

5.8. التحقق من النواتج و الأعباء

تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج و يتم فحص هذا العنصر من خلال الجوانب التالية :

- ➢ **الكمال:**

ينبغي أن تعبر هذه المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة سواء كانت أعباء أم نواتج ،وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحساب ،كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فنخلص بعد عملية المعالجة إلى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج، لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية.

- **الوجود:**

يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية؛

- **التقييم:**

تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية ، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى؛

- **التسجيل المحاسبي:**

يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

6.8.أمثلة تطبيقية

المثال (1)

قامت مؤسسة (.....) باقتناء سيارة سياحية، وفق فاتورة رقم xx/ ن بتاريخ 20 /12/ن، بقيمة xxxxxدج، مع احتساب الرسم على القيمة المضافة (TVA)، مدة إهلاكها xسنوات، تمت عملية الدفع بشيك بنكي، في نفس التاريخ ، و سجل المحاسب القيود التالية :

ر .ح	ر. ح	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
218x		معدات نقل	xxxx	
445x		الرسم على القيمة المضافة TVA	xxx	
	404x	موردو التثبيتات		xxxxx
		إقتناء سيارة وفق xx/ن		
404x		موردو التثبيتات	xxxxx	
	512	البنك		xxxxx
		xxxxxتسديد بشيك رقم:		

من خلال التسجيلات المحاسبية السابقة نلاحظ ان الخطأ الذي وقع فيه المحاسب هو عدم إدماج الرسم على القيمة المضافة في سعر الشراء ،حيث وفق متطلبات المشرع الجبائي الجزائري يعتبر الرسم على القيمة المضافة TVA غير قابل للاسترجاع بالنسبة للسيارات السياحية، و يجب أن يدمج في سعر الشراء.

و عليه لابد من تعديل التسجيلات الخاطئة و هذا بإلغائها عن طريق قيد عكسي و تسجيل الصحيح كالاتي :

ر ح	ر ح	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
404x		موردو التثبيتات	xxxxx	
	218x	معدات نقل		
	445x	الرسم على القيمة المضافة TVA		xxxx
		الغاء إقتناء سيارة وفق xx/ن		xxx
		القيد الصحيح		
218		معدات نقل	xxxxx	
	404x	موردو التثبيتات		xxxxx

و من المحتمل أن يقع المحاسب في السنة ن+1 في خطأ متعلق بحساب قسط الاهتلاك إذا لم يقم بتصحيح القيد في السنة ن.

<u>مثال (2)</u>

قامت مؤسسة (.....) بتفكيك آلة إنتاجية قيمتها الأصلية xxxxxدج ، مهتلكة بنسبة xx% ، وأدخلت أجزاؤها إلى المخزن بقيمة حقيقية قدرها xxx دج ، وسجل المحاسب القيد الآتي :

ر ح	ر ح	البيان	مدين	دائن
31		مواد أولية	xxx	
2815		إهتلاكات معدات وأدوات	xxxx	
	215	معدات وأدوات		xxxxx

يعتبر التسجيل المحاسبي السابق غير صحيح لان التثبيتات المفككة تسجل في حساب 36 بالقيمة السوقية والفارق بين القيمة المحاسبية الصافية و القيمة السوقية يسجل إما في حساب 657 أو 757 حسب الحالة (الربح أو الخسارة).

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ر ح	ر ح	البيان	مدين	دائن
36		مخزونات متأتية من تثبيتات	xxx	
2815		إهتلاكات معدات وأدوات	xxxxx*xx%	
	215	معدات وأدوات		xxxxx
	757	نواتج التسيير الجاري		xx

مثال (3)

تحصلت مؤسسة (.....) مختصة في البناء على ارض بقيمة xxxxxxxدج معفى من حقوق التسجيل و الرسم على القيمة المضافة على الحساب و هذا لإنجاز هذا سكنات ،و قد اشترت كمية من الحديد بسعر xxxxدج ، الرسم على القيمة المضافة (TVA) ..% التسديد بعد 06 أشهر تم الاستلام بعد شهر 75٪ من الطلبية و ما أكده محضر الجرد الحقيقي بتاريخ 12/31/ن الاستهلاك 50٪.و القيمة المتبقية 25٪ مع العلم أن مخزون الحديد في بداية السنة كان يساوي الصفر.

تعتمد المؤسسة (.....)على طريقة الجرد المتناوب (Intermittent) في تسيير مخزوناتها في نهاية كل سداسي.

وفقا للمعطيات أعلاه قام المحاسب بتسجيل العمليات التالية في اليومية.

رقم الحساب	رقم الحساب	البيـــــــــــان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		ن/ xx/xx		
211		أراضي	xxxxxxx	
	404	موردو التثبيتات		xxxxxxx
		شراء أراضي وفق عقد رقم:xx		
		ن/ xx/ xx		
381		مشتريات مواد أولية: حديد100	Xxxx	
4456		TVA على المشتريات	xx	
	401X	موردو المخزونات		xxx
		شراء مواد أولية: فاتورة رقم		

31x		مواد أولية: حديد البناء100 مشتريات مواد أولية إستلام المواد أولية: حديد البناء	Xxxx	Xxxx
601x	31x	إستهلاك المواد الأولية (الحديد)100 مواد أولية إستهلاكات المواد الأولية: الحديد	Xxxx	Xxxx
		xx/xx +1/ن		
624x 4456	401x	مصاريف نقل المواد الأولية TVA على الخدمات موردو الخدمات تسجيل مصاريف نقل فاتورة فاتورة رقم../..	0.75*Xxxx xx	xxx

بعد الاطلاع على التسجيلات المحاسبية و الوثائق المشار إليها أعلاه:

يمكن تحديد الأخطاء التي و قع فيها محاسب الشركة كالاتي:

- القيد المحاسبي الخاص بتسجيل الأراضي خاطئ: حسب طبيعة نشاط المؤسسة (الأشغال العمومية) تعتبر الأراضي عنصر من عناصر المخزونات (مواد أولية) تدخل في تكلفة السكنات، و عليه يجب أن تسجل في حـ/31x: مواد أولية: أراضي مخصصة للبناء. بدل من حـ/211: تثبيتات الأراضي.
- قيد إدخال المخزونات خاطئ الكمية المستلمة هي 75٪ بناءاً على تقرير الأشغال ، بدل من 100٪، المسجلة من طرف المحاسب وفق فاتورة الشراء.
- مصاريف النقل المتعلقة بالمواد الأولية يجب أن تدرج في تكلفة الشراء بدل من تسجيلها في حسابات المصاريف.
- الخطأ 4: قيد الإستهلاكات: خطأ في الكمية المستهلكة50٪ بدل من 100٪
- حساب 381: مشتريات مواد أولية، في نهاية السنة يكون غير مرصد (رصيد مدين)، و عليه يجب أن يرصد مع حـ/37: مخزون لدى الغير، وفق قواعد النظام المحاسبي المالي هذا الحساب (حـ/38) لا يظهر في الميزانية. (حساب وسيط يجب أن يرصد في نهاية السنة).

مثال (4)

تم إخطار المؤسسة (.....) بأن الزبون (.....) قام بحل شركته بسبب نزاعات بين الشركاء وعليه قامت المؤسسة في 12/31/ بتكوين مؤونة تتعلق بزبون رصيده يقدر xxxxxxxدج ، وقد قام محاسب المؤسسة بالتسجيل المحاسبي من حساب685 مؤونات وإ هتلاكات الى حساب 491 نقص تدني قيمة الحقوق بقيمة xxxxxxxxدج

و الشيء الملاحظ ان المحاسب أهمل جزء آخر للعملية المحاسبية والمتمثلة في تسجيل الرصيد xxxxxxxدج من حساب 416 (زبائن مشكوك فيهم) إلى حساب 411الزبائن

مثال (5)

قامت المؤسسة (.....) بتسجيل مصاريف إيجار بلغت xxxxx دج متعلقة بسنة ن-1 كمصاريف في الصنف 6، وفق القيد الآتي :

ر ح	ر ح	البيان	مدين	دائن
613		مصاريف إيجار	xxxxx	
	512	البنك		xxxxx
		فاتورة إيجار		

بعد الاطلاع على ما سبق يمكن يتضح ان المؤسسة لم تحترم مبدأ استقلالية الدورات و الذي يقضي بتسجيل نفقات السنة الماضية في حساب 115 الترحيل من جديد ناتج عن الأخطاء والنسيان وتغيير الطرق المحاسبية وما ينتج عنه من ضرائب مؤجلة أصول.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ر ح	ر ح	البيان	مدين	دائن
115		ترحيل من جديد	xxxxx	
	512	البنك		xxxxx
		فاتورة إيجار		

133		ضرائب مؤجلة أصول	xx	
	115	ترحيل من جديد		xx
		0.19 * xxxxx		
692		فرض ضريبة مؤجلة عن الأصول	xx	
	133	ضرائب مؤجلة أصول		xx
		إلغاء الضرائب المؤجلة أصول		

في الأخير نقول انه حتى يتمكن المراجع من تأدية مهامه و تقديم التقرير يجب عليه ان يلم بكافة مراحل عمل المحاسب و كيفية اعداده للقوائم المالية و التي سنظهر شكلها القانوني فيما يلي:

الميزانيــة فــي 12/31/ن :

الأصــول	المبلغ الإجمالي (الخام)	الإهتلاكات و المؤونات	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي لسنة ن-1
الأصول الغير الجاريـة :				
– فارق الحيازة.	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
– تثبيتات معنوية.	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
– تثبيتات عينية.	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
– تثبيتات مالية.	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
مجموع الأصول الغير الجاريـة	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
الأصـول الجاريــة :				
– مخزونات	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
– حقوق.	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
– القيّم الجاهزة.	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
– توظيفات و أصول مالية أخرى جارية.	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
– الخزينة.	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
مجمـوع الأصـول الجاريــة	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx
المجمـوع العـام للأصـول	xxxxx	xxxxx	xxxxx	xxxxx

الخصـــوم	ن	ن-1
الأمـوال الخاصـة :		
– رأسمال الصادر.	xxxxx	xxxxx
– الإحتياطات.	xxxxx	xxxxx
– العلاوات.	xxxxx	xxxxx
– فارق التقييم.	xxxxx	xxxxx
– النتيجة الصافية.	xxxxx	xxxxx
مجموع الأمـوال الخاصـة	xxxxx	xxxxx
الخصوم الغير الجاريـة :		
– قروض و ديون مالية.	xxxxx	xxxxx
– مؤونات التقاعد.	xxxxx	xxxxx
– مؤونات أخرى.	xxxxx	xxxxx
مجموع الخصـوم الغير الجاريـة	xxxxx	xxxxx
الخصوم الجاريـة :	xxxxx	xxxxx
– الموردون و الحسابات الملحقة.	xxxxx	xxxxx
– الديون الجبائية.	xxxxx	xxxxx
– الديون الإجتماعية.	xxxxx	xxxxx
مجموع الخصـوم الجاريـة	xxxxx	xxxxx
المجموع العام للخصـوم	xxxxx	xxxxx

2)- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للسنة ن:

البيـــــان	ن
رقم الأعمال.	Xxxxx
I- إنتاج السنة.	Xxxxx
- مشتريات مستهلكة.	Xxxxx
- تغيرات المخزون.	Xxxxx
- خدمات خارجية و استهلاكات أخرى.	Xxxxx
II- استهلاكات السنة.	Xxxxx
III- القيمة المضافة للإستغلال (I – II).	Xxxxx
- أعباء المستخدمين	Xxxxx
- ضرائب و رسوم و مدفوعات مماثلة.	Xxxxx
IV- الفائض الخام للإستغلال.	Xxxxx
- منتوجات أخرى عملياتية.	Xxxxx
- أعباء أخرى عملياتية.	Xxxxx
- مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	Xxxxx
- استرجاع خسائر القيمة و المؤونات.	Xxxxx
V- النتيجة العملياتية.	Xxxxx
- منتوجات مالية	Xxxxx
- أعباء مالية.	Xxxxx
VI- النتيجة المالية.	Xxxxx
VII- النتيجة العادية قبل الضريبة (VI + V).	Xxxxx
- الضريبة على النتيجة العادية.	xxxxx

VIII- النتيجة الصافية للنشاطات العادية.	xxxxx
- منتوجات غير عادية.	xxxxx
- أعباء غير عادية.	xxxxx
IX- نتيجة غير عادية.	xxxxx
X- نتيجة السنة.	xxxxx

3)- <u>جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة لسنة 2011</u> :

البيـــــان	ملاحظة	السنة ن
- **<u>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية</u>.**		xxxxx
- التحصيلات المقبوضة من الزبائن		xxxxx
- المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		xxxxx
الضرائب		xxxxx
- الضرائب عن النتائج المدفوعة.		xxxxx
- تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر الغير العادية.		xxxxx
- تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير العادية.		xxxxx
- صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (A)		xxxxx
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار.		xxxxx
- المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		xxxxx
- التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية.		xxxxx
- المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية.		xxxxx
- التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية.		xxxxx
- الفوائد التي تمّ تحصيلها عن التوظيفات المالية.		xxxxx

– الحصص و الأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة.		xxxxx
– صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (B).		xxxxx
– **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.**		xxxxx
– التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم.		xxxxx
– الحصص و غيرها من التوزيعات التي تمّ القيام بها.		xxxxx
– التحصيلات المتأتية من القروض.		xxxxx
– تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		xxxxx
– صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (C)		xxxxx
– تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات.		xxxxx
– **تغير أموال الخزينة في الفترة (A + B + C)**		xxxxx
– أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية.		xxxxx
– أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية.		xxxxx
– **تغيّر أموال الخزينة خلال الفترة**		xxxxx

4)- جدول تغيّر الأموال الخاصة للسنـة ن :

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات	النتيجة
- الرصيد في 31 ديسمبر 2010.	-	-	-	-	-	-	-
- تغيير الطريقة المحاسبية.	-	-	-	-	-	-	-
- تصحيح الأخطاء الهامة.	-	-	-	-	-	-	-
- إعادة تقييم التثبيتات المالية بالقيمة العادلة.	-	-	-	-	-	-	-
- توزيع نتيجة سنة ن-1.	-	-	-	-	-	-	-
- الحصص المدفوعة (الأرباح الموزعة).	-	-	-	-	-	-	-
- زيادة رأسمال.	-	-	-	-	-	-	-
- صافي نتيجة السنة المالية.	-	-	-	-	-	-	-
- الرصيد في 31 ديسمبر ن	-	-	-	-	-	-	-

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية 2007.
- احمد جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث ، دار الصفاء للنشر و التوزيع الأردن 2005.
- أحمد خليل ، المراجعة والرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية 1968.
- توفيق مصطفي أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، عمان، دار ومكتبة الكندي، 2014.
- ثناء علي القباني ،الرقابة و المحاسبة في النظامين اليدوي و الالكتروني ،الدار الجامعية 2003.2002
- حسن عيد، شحادة السيد، المراجعة المتقدمة في سنة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية،2006 ،2007، الإسكندرية.
- حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى ، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، 1994.
- حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق، الجزء الأول ، المراجعة نظريا ، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الطبعة الأولى ،2003.
- خالد امين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية ، 2004.
- طواهري محمد التهامي ، صديقي مسعود ، المراجعة و تدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثنية 2005.
- صديقي مسعود، طواهر محمد التهامي ،المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار،الوادي، الجزائر، 2010.
- عبيد سعيد المطايري ، مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة تحديات و قضايا معاصرة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2004.
- عبد الصحن محمد الحسن، محمد سمير الصبان ، شريفة عبد الحسن: أسس المراجعة،(الأسس العلمية و العملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004 .
- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر ،جامعة آل البيت ، دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان الأردن ، الطبعة الاولى،2006.

- محمد سمير الصبان– محمد الفيومي محمد،المراجعة بين التنظيم و التطبيق، الدار الجامعية بيروت، لسنة 1990.
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ،الطبعة الثالثة ،2008.
- نصر صالح محمد ، نظرية المراجعة، الطبعة 1، الدار الجامعية ،ليبيا، 2011
- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق، 2000.

الكتب باللغة الفرنسية

- Bénédict .R : Evaluation du contrôle interne. Foucher, paris 1990.
- Hamini Ali : L'audit comptable et financier, Berti, 1er Edition 2002.
- Isidor , Feujo: guide des Audits , quelles synergies gagnantes pour l'entreprise , édition afnor 2005.
- BENOIT PIG2 :Audit et contrôle interne , édition ems, 2éme édition 2001.

المقالات:

- مروة مويسي ،عجيلة محمد ، ركائز و مراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر –رؤية مستقبلية– مجلة اقتصاد المال و الاعمال المجلد الثالث ،العدد الأول ، جوان 2018 ،الوادي ، الجزائر

الملتقيات :

- براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ورقلة يومي 29 و 30 نوفمبر 2011

المذكرات:

- بوشدوب طلال محمد الخميني ، المراجعة الداخلية المصرفية – دراسة ميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية للقرض العقاري ، حالة بنك التنمية المحلية BDL (مذكرة نهاية الدراسة للحصول على شهادة الدراسات العليا المتخصصة في المحاسبة) ، المدرسة العليا للتجارة 2005

- Khouri Nabil :Audit et Contrôle interne bancaire , Mémoire de fin d’études en vu de l’obtention du diplôme de Post-Graduation Spécialisée , option comptabilité , Ecole supérieur de commerce 2005 ,

المقررات الوزارية :

- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية.
- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية.