الجمهورية الجزائـــرية الديمقـــراطية الشعبـــية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة دروس بعنوان:

محاضرات في التدقيق المالي والمحاسبي

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر مهني، تخصص: محاسبة وجباية

إعداد: د/ عمـــــر شريـــقي
أستاذ محاضر –أ –

السنة الجامعية: 2021/2020

الفهـــــرس

الفهـــــرس

الصفحة

فهرس المحتويات ..... II- II
فهرس الجداول II
فهرس الأشكال II
قائمة الملاحق II
المقدمة ..... أ–ب

الفصل الأول: الإطار الفكري والعلمي للتدقيق **1–64**

المحور الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق **03**
1–1. أصل كلمة التدقيق وتطوره التاريخي 03
1–2. مفهوم التدقيق 04
1–3. فروض التدقيق 06
1–4. أهداف التدقيق 07
1–5. أهمية التدقيق 08
1–6. أنواع التدقيق 10
المحور الثاني: معايير التدقيق **18**
2–1. معايير التدقيق المتعارف عليها 18
2–2. المعايير الدولية للتدقيق 21
2–3. المعايير الجزائرية للتدقيق 23
المحور الثالث: الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق والرقابة الداخلية **24**
3–1. الأهمية النسبية 24
3–2. مخاطر التدقيق 29
3–3. فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة 33
المحور الرابع: إستخدام العينات في التدقيق المالي والمحاسبي **40**
4–1. بعض المفاهيم والمصطلحات الإحصائية المتعلقة بالعينات 40
4–2. مفهوم المعاينة في التدقيق 41
4–3. مداخل المعاينة في التدقيق المالي والمحاسبي 42
4–4. منهجية المعاينة في التدقيق 43
4–5. أساليب الاختيار الإحصائي للعينة 44

4-6. أغراض التدقيق وطرق المعاينة الإحصائية	47
أسئلة وتمارين للمراجعة	63
الفصل الثاني: منهجية التدقيق المالي والمحاسبي	**87-65**
المحور الأول: المرحلة التمهيدية	**67**
1-1. تشخيص المهمة	67
1-2. الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	67
1-3. تلخيص المرحلة التمهيدية	68
المحور الثاني: مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	**71**
2-1. طرق وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية	71
2-2. خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	71
المحور الثالث: مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية الختامية	**76**
3-1. فحص الحسابات الفردية	76
3-2. فحص القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة	79
المحور الرابع: مرحلة أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي	**81**
4-1. أعمال نهاية المهمة	81
4-2. تحرير التقرير النهائي للتدقيق	85
أسئلة للمراجعة	87
الفصل الثالث: الإجراءات العملية للتدقيق المالي والمحاسبي	**136-88**
المحور الأول: أوراق وملفات العمل	**90**
1-1. تعريف أوراق العمل	90
1-2. محتويات ومضمون أوراق العمل	90
1-3. ملفات العمل (حفظ أوراق العمل)	91
المحور الثاني: أدلة الإثبات والوسائل الفنية للتدقيق	**93**
2-1. مفهوم أدلة الإثبات.....	93
2-2. أنواع أدلة الإثبات.....	94
2-3. الوسائل الفنية للحصول على أدلة الإثبات	96
المحور الثالث: الإجراءات التحليلية (المراجعة التحليلية أو الفحص التحليلي)	**100**
3-1. مفهوم الإجراءات التحليلية	100
3-2. أسباب وأغراض استخدام المراجعة التحليلية	100

3-3. فترات (مراحل) اللجوء إلى المراجعة التحليلية 100
3-4. أنواع الإجراءات التحليلية 100
المحور الرابع: الأخطاء وأعمال الغش في التدقيق 110
4-1. الأخطاء وأنواعها 110
4-2. الغش (الاحتيال) 114
4-3. مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش وموقفه منها 116
المحور الخامس: تدقيق عناصر القوائم المالية 117
5-1. التحقق من حسابات الأصول الثابتة 117
5-2. التحقق من حسابات المخزونات 122
5-3. التحقق من حسابات الحقوق والديون 124
5-4. التحقق من حسابات الأموال المملوكة 128
5-5. التحقق من حسابات النواتج والأعباء 130
أسئلة وتمارين للمراجعة 133
خاتمة 137
قائمة المراجع المعتمدة 139
الملاحق 144

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق	04
02	التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	15
03	جدول ملخص للمقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي	16
04	معامل الثقة المستخدم في المعاينة الاستكشافية	51
05	معامل الثقة المقابل لمستوى الثقة المستخدم في معاينة المتغيرات	55
06	معاملات الثقة المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم	57
07	معاملات التوسع المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ في حالة توقع وجود انحرافات	57
08	إختيار مفردات العينة المنتظمة في معاينة الوحدات النقدية	58
09	إختبار وحدات المعاينة المنطقية	60
10	معاملات الثقة المقابلة لعدد التحريفات ومخاطر القبول الخاطئ	61
11	ترتيب الانحرافات من الأعلى إلى الأسفل	62

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها.	18
02	أنواع رأي المدقق أو تقريره	28
03	مكونات مخاطر التدقيق	29
04	مصفوفة مكونات مخاطر التدقيق	31
05	مثال عن شبكة تحليل المهام تخص المشتريات.	35
06	الرموز المستخدمة في خريطة تدفق المعلومات	36
07	جزء من استبيان رقابة داخلية حول دورة المشتريات/الموردين	37
08	خطوات عينات التدقيق الإحصائية وغير الإحصائية	44
09	المرحلة التمهيدية لمهمة تدقيق مالي ومحاسبي	70
10	مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.	75
11	فحص الحسابات والقوائم المالية.	80
12	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.	84
13	مراحل التدقيق المالي والمحاسبي.	86
14	أنواع الأخطاء المحاسبية	110
15	أنواع الغش	115

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	صفحة من جداول الأرقام العشوائية	145
02	جدول التوزيع ذو الحدين لتحديد حجم العينة عند مستوى ثقة 95% (معاينة الصفات)	146
03	جدول التوزيع ذو الحدين لتحديد حجم العينة عند مستوى ثقة 90% (معاينة الصفات)	147
04	جدول تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر 5%	148
05	جدول تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر 10%	149
06	جدول تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر 5%	150
07	جدول تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر 10%	151
08	جدول معاينة الاكتشاف: نسبة احتمال لوجود خطأ واحد بالعينة	152
09	جدول معاينة الاكتشاف : نسبة احتمال لوجود خطأ واحد بالعينة (المجتمع بين 2000 و5000)	153
10	جدول معاينة الاكتشاف : نسبة احتمال لوجود خطأ واحد بالعينة (المجتمع بين 5000 و10000)	154
11	جدول معاينة الاكتشاف : نسبة احتمال لوجود خطأ واحد بالعينة (المجتمع أكبر من 10000)	155
12	جدول معاملات الثقة لتقييم نتائج المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم	156

المقـــدمة

المقدمة

إن ظهور شركات أموال كبيرة صاحبه انفصال ملكية هذه الشركات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة والملاك وبين الإدارة نفسها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه الشركات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لموارد الشركة، وبالتالي ظهور التدقيق كأداة رقابية فعالة في يد الملاك أو المساهمين لرقابة من أوكلت لهم إدارة تلك الشركات.

ويركز التدقيق المالي والمحاسبي على فحص وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من واقع المستندات، وذلك بغرض إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق القوائم المالية والحسابات الظاهرة بها ومدى تعبيرها عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها بالنسبة للسنة المعنية بالتدقيق، إذ يعتمد المدقق على جمع الأدلة والقرائن المبررة التي يدعم بها رأيه، وذلك في إطار القوانين والتشريعات والممارسات المعمول بها في البلد الذي يوجد به مقر المؤسسة، والمعايير الصادرة عن الهيآت المهنية الدولية والمحلية.

وقد جاءت المادة العلمية لهذه المطبوعة في ثلاثة فصول، حيث يتناول الفصل الأول الإطار الفكري والعلمي للتدقيق، أما الفصل الثاني، فقد تم تخصيصه لمنهجية التدقيق المالي والمحاسبي، في حين تناول الفصل الثالث الإجراءات العملية للتدقيق المالي والمحاسبي، وقد تم تدعيم معظم العناصر التي تناولتها المطبوعة ببعض الأمثلة والتمارين المحلولة للتوضيح وحتى يتسنى للطالب من التحكم في الجانب التطبيقي للمقياس، بالإضافة إلى أسئلة للتدقيق في نهاية كل فصل.

وفي الأخير، نأمل أن تساهم هذه المطبوعة في الاستيعاب الجيد للمقياس بالنسبة للطلبة الموجهة إليهم بصفة خاصة، وتزويد الطلبة في طور التخرج في مختلف التخصصات والدارسين والمتخصصين بمرجع علمي يساعدهم في إعداد المذكرات والرسائل والبحوث.

ونستسمح القارئ الكريم والمستخدم لهذه المطبوعة العذر مسبقا عن أي نقص ورد فيها، فالنقص من صفات البشر والكمال لله وحده.

والله الموفّق والهادي إلى سواء السبيل.

الدكتور: عمـــــر شريــقي

الفصل الأول:

الإطار الفكري والعملي للتدقيق

سنتناول من خلال هذا الفصل المحاور التالية:

- المحور الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق
- المحور الثاني: معايير التدقيق
- المحور الثالث: الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق والرقابة الداخلية
- المحور الرابع: إستخدام العينات في التدقيق المالي والمحاسبي

المحور الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق

1 1. أصل التدقيق وتطوره التاريخي

لقد ظهر التدقيق منذ القديم وتطور مفهومه مع تطور النشاط الاقتصادي وتعقده، حيث كان الإنسان يزاول ويدير نشاطه الاقتصادي والتجاري بنفسه، وبكبر حجم أعماله لجأ إلى تفويض إدارتها إلى أشخاص آخرين بما فيها مهام تسجيل العمليات المالية، وبذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة من أوكلت لهم إدارة نشاطاته.

لم يظهر التدقيق إلا بعد ظهور المحاسبة، حيث كان يتم عن طريق الاستماع، فأصل مصطلح التدقيق "Audit" بمعناه اللفظي مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" الذي يعني الإستماع، أي أن المدقق يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية، وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى الـــمراجعة والتفتيش.

وقد تكون الحاجة إلى التدقيق ملازمة لظهور نظرية الوكالة، حيث أنه منذ القدم أينما كان هناك توكيل من طرف معين لشخص آخر أو جهة أخرى، فإنه يكون هناك حاجة لوجود طرف ثالث يقوم بطمأنة صاحب الملكية عن مدى قيام الموكل بالأعمال الموكلة له حسب الشروط المتفق عليها. وهو ما ينطبق على المدقق باعتباره الطرف الثالث الذي يطمئن الموكل (الملاك والمساهمين وأصحاب الملكية بصفة عامة) عن أعمال وتصرفات الموكل إليه، أي من أوكلت إليهم إدارة أعمال الموكل (المسيّرين والموظفين بصفة عامة).

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

إن التطورات التي عرفتها مهنة التدقيق كانت نتيجة تطور أهدافها والبحث المستمر بغية تطويرها لتتماشى والتغيرات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي، والجدول الموالي يبين أهم المراحل التي عرفها هذا التطور، حيث تم على سبع فترات تختلف فيما بينها في عنصر على الأقل، سواء من ناحية الآمر بالتدقيق أو القائم به أو أهدافه، وتمتد هذه المراحل من سنة 2000 قبل الميلاد إلى غاية الآن.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للتدقيق.

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال وحمايتها.
من1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني محاسبي أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940م إلى 1970م	الحكومة المساهمين والبنوك.	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق.	الشهادة على صدق وانتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970م إلى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة، التدقيق والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
من 1990م إلى الآن.	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة، التدقيق والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، الـــمراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 8،7.

1 ⧐. مفهوم التدقيق

1-2-1. التعريف اللغوي للتدقيق

التدقيق لغويا معناه **الاستماع**، والمرادف الأكثر مدلولا هو **الإصغاء**، والإصغاء يعبّر عن الاستماع بتركيز عالي.

- بالفرنسية والانجليزية: Audit
- باللاتينية: Audire
- المرادف باللغة الفرنسية: Ecoute

إذن لغويا: التدقيق معناه الإصغاء، والمدقق هو المستمع Auditeur

1-2-2. التعريف الاصطلاحي للتدقيق

هناك العديد من التعاريف للتدقيق والتي تصب كلها في نفس المعنى، ويقصد به فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من أجل اطمئنان المدقق على أنها تعبّر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد مـــن صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في دفاترها.

يعرّف خالد أمين عبد الله التدقيق بأنه: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع موضوع التدقيق فحصا إنتقاديا منظما للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".

لقد ركّز هذا التعريف على إحدى أهم مراحل التدقيق وهي فحص وتقييم نظام الـــرقابة الداخلية، كما أشار إلى التدقيق المستندي وتدقيق الحسابات، في حين لم يأت على ذكر المميزات الشخصية والمهنية للمدقق ولا مراحل التدقيق الأخرى، بالإضافة إلى عدم الإشارة إلى أهمية حجج وأدلة التدقيق.

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

هذا التعريف أوسع من التعريف الأول، حيث ركّز على أدلة الإثبات في التدقيق وأهمية نتائجه بالنسبة للأطراف المعنية التي تركز على نتائجه لاتخاذ القرارات.

كما يعرّف التدقيق على أنه:" فحص مهني للمعلومات التي تنشرها المؤسسة بغرض إبداء رأي مسؤول ومستقل حول هذه المعلومات، هذه الأخيرة التي يجب أن تزيد فائدتها من خلال هذا الرأي بالنسبة للأطراف المعنية".

ومن خلال التعاريف المختلفة للتدقيق، يمكن ملاحظة أنها تشمل النقاط الرئيسية التالية:

- **التدقيق عملية منظمة:** ينفّذ التدقيق في عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي من خلال وضع برنامج تدقيق يحدد الخطوات التي يتّبعها المدقق لتنفيذ مهمته.
- **الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي:** ويعتبر ذلك جوهر عملية التدقيق، وفي سبيل القيام بذلك يتعين على المدقق الاحتفاظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز.
- **معايير متعارف عليها:** هي مجموعة القواعد الموضوعة التي يستخدمها المدقق كأداة للتقييم وإصدار الحكم الشخصي مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- **إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية:** ضرورة إعداد المدقق بعد الإنتهاء من مهمته لتقرير مكتوب يتضمن نتائج فحصه وتبليغ ما فيه للأطراف المعنية بالتدقيق.

* American Accounting Association.

ويلاحَظ بأن مختلف التعاريف ركّزت على ثلاث نقاط رئيسية يتمحور حولها التدقيق وهي:

أ. **الفحص:** أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها. أي فحص القياس المحاسبي وهو قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

ب. **التحقيق:** وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

ج. **التقرير:** أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتوج النهائي لمهمة التدقيق.

1 3. فروض التدقيق

يقوم التدقيق على مجموعة من الفروض يمكن اتخاذها كإطار نظري للرجوع إليه في العمليات المرتبطة به، ومن أهم هذه الفروض ما يلي:

أ. **قابلية البيانات للفحص:** ينبع هذا الفرض من المعايير التالية:

- الملاءمة: أي ملاءمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبّر عنها.
- قابلية الفحص وقابلية القياس الكمي.
- عدم التحيز في التسجيل: أي تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

ب. **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق و مصلحة الإدارة:** يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين هذين الطرفين، حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمدقق الذي يبدي على أساسها رأيه الفني المحايد ، وفي نفس الوقت يقوم المدقق بتزويد الإدارة بمعلومات صالحة لاتخاذ قرارات سليمة.

ج. **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:** يثير هذا الفرض مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بالمعايير المتفق عليها للتدقيق.

د. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء** : إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسمح بالتقليل من الأخطاء والتلاعبات، كما يجعل عملية التدقيق اقتصادية عن طريق الاكتفاء بالتدقيق الإختباري* بدلا من التدقيق التفصيلي.

ه. **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال** : يعتبر الالتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

* يكتفي المدقق في هذا النوع من التدقيق بالتركيز على عينة من البيانات وتعميم نتائج الفحص على كل المجتمع.

و. **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل:** هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو فرض الاستمرارية، ولهذا فإنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك والعكس صحيح.

ز. **مراقب الحسابات يزاول عمله كم دقق فقط:** حسب هذا الفرض، يتولى المدقق مهامه حسب الاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، بشرط عدم إخلاء هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق والتي على رأسها استقلالية المدقق.

1 4. أهداف التدقيق

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحققها من نشاط معـــين، وأهداف التدقيق كثـــيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور التدقيق عبر الزمن. فقد كان يهدف الـــتدقيق في بدايته إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الزمن أصبح الهدف هو التأكد من سلامـــة العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبيّن بصدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافه القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية. ومع تطور التدقيق أصبح الهدف الرئيسي له هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وقد أضيفت أهدافا عديدة للتدقيق في الوقت الحديث نذكر منها ما يلي:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تخفيض مخاطر التدقيق؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

وينص المعيار الدولي للتدقيق *(ISA) رقم (200) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين **(IFAC) على ما يلي: "الهدف من إجراء عملية تدقيق البيانات المالية هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتحقق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به".

ويعتبر رأي المدقق محصلة لعدة إجراءات طويلة إستنباطية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين ذلك الرأي لابد من تحقيق أهداف التدقيق الأساسية والتي تتلخص في الفحص والتحقق من العناصر التالية:

– دقة وصحة عرض القوائم المالية؛

* International Standards on Auditing.
** International Federation of Accountants.

- شرعية وصحة العمليات المالية؛
- إستقلال الفترة المالية؛
- تقويم عناصر النشاط في القوائم والتقارير المالية؛
- الوجود المادي للعناصر المملوكة.

ويمكن تلخيص أهداف التدقيق المالي والمحاسبي في النقاط التالية:

- التأكد من الوجود الفعلي لعناصر الأصول والخصوم المبينة في القوائم المالية للمؤسسة؛
- التأكد من ملكية المؤسسة الفعلية لعناصر الأصول والخصوم؛
- التأكد من دقة وصحة البيانات والمعلومات المحاسبية، شمولها، وكمالها وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
- تقييم مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والعمل وفقا للطرق المعمول بها (مثل طرق تقييم المخزونات، الاهتلاكات) وقانونيتها؛
- التحقق من مدى ثبات الطرق والمبادئ المحاسبية من سنة لأخرى ومنح المعلومات المحاسبية أكثر مصداقية لمدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد حول مدى صدق و شرعية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي المولّد لها، ومدى تطبيق المبادئ المحاسبية ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية.

نشير أن تحقيق هذه الأهداف يعتبر خطوة أساسية لتحقيق أهداف المؤسسة ككل.

1 .5 أهمية التدقيق

يتم التدقيق من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثِّل فيها الإدارة الطرف الأول، مدقق الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية التدقيق من خلال القيمة المضافة التي يقدّمها لمختلف الأطراف، ويمكن تلخيص أهمية التدقيق من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المدقق كما يلي:

- **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المدقق باعتبارهم الملاك الذين يعيِّنون المدقق ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة. ويعتمد المساهمون على تقرير المدقق باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمدّهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات، وبالتالي يمكن الإعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.
- **المستثمرون المحتملون:** تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي على المعلومات التي يحتاجها المستثمرون المحتملون في أسهم الشركة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالإستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي

للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، ولذلك فإن تقرير المدقق عن هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيها، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الإستثمار في أسهم الشركة من عدمه.

- **هيئة سوق المال:** بحكم القوانين المحلية للبلدان، فإن الشركات المقيّدة في البورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مدقق الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دورا شبه تشريعيا فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الشركات وتعيين مدقق الحسابات.
- **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتمد البنوك والمؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية على المعلومات التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرين في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، وهي تعتمد على تقرير المدقق في تحديد مدى إمكانية الإعتماد والوثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية.
- **إتحادات ونقابات العمال:** تلعب اتحادات ونقابات العمال دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، تلك الخاصة بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة الشركة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل. وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المدقق يدعم مدى اعتماد نقابات العمال عليها وثقتهم فيها.
- **إدارة الشركة:** تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا و إبداء الرأي الفني المحايد فيها.

ومما سبق، يمكن القول أن تقرير المدقق الخارجي يعتبر الأداة الأكثر وثوقا فيها بالنسبة لمختلف الأطراف نظرا لاستقلاليته وحياده وكفاءته أكثر من أي شخص آخر، وبالتالي يمكّن تقرير المدقق هذه الأطراف من الوثوق في القوائم المالية التي تصدرها الشركات سواء العامة أو الخاصة، والتي يبدي فيها المدقق رأيا يعبّر من خلاله على أنها صحيحة ومنتظمة وتمثل بصدق الوضعية المالية للمؤسسات الخاضعة لرقابته ونتائج نشاطها.

1 6. أنواع التدقيق

1-6-1. من زاوية الإلزام القانوني: يمكن التمييز بين نوعين:

أ. التدقيق الإلزامي: Audit obligatoire

وهو تدقيق إجباري تلتزم به بعض أنواع المؤسسات بقوة القانون، مثلما هو الحال بالنسبة لشركات المساهمة في الجزائر التي تلتزم بتعيين محافظ الحسابات في قانونها التأسيسي وفقا لنص المادة رقم 609 من القانون التجاري الجزائري، الذي يتولى تدقيق حساباتها.

ب. التدقيق الاختياري: Audit facultatif

وهو يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمين قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة، مثلما هو الحال بالنسبة لشركات التضامن في الجزائر التي لا يلزمها القانون بذلك.

1-6-2. من حيث الهدف الرئيسي للتدقيق:

بغضّ النظر عن التصنيفات السابقة للتدقيق، فإن التصنيف الحديث يقسّم التدقيق حسب الهدف الرئيسي منه إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي:

- النوع الأول: التدقيق المالي؛
- النوع الثاني: تدقيق الالتزام؛
- النوع الثالث: التدقيق العملياتي.

أ. التدقيق المالي: Audit financier

وهو فحص يقوم به مهني كفء ومستقل بغرض إبداء رأي مبرر (opinion motivée)، ويقتصر فحص المدقق هنا على إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق القوائم المالية والحسابات الظاهرة بها ومدى تعبيرها عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها بالنسبة للسنة المعنية بالتدقيق، إذ يعتمد على جمع الأدلة والقرائن المبررة التي يدعم بها رأيه، وذلك في إطار القوانين والتشريعات والممارسات المعمول بها في البلد الذي يوجد به مقر المؤسسة. ويقسم التدقيق المالي إلى تدقيق مالي خارجي وتدقيق مالي داخلي.

- **التدقيق المالي الخارجي:** ويعني هنا الفحص الذي يقوم به مهني مستقل من خارج المؤسسة لإبداء رأي حول حساباتها. ويقسّم مثلا هذا النوع من التدقيق إلى نوعين هما:

– **التدقيق المالي الخارجي التعاقدي Audit financier externe contractuel** ، ويتم بطلب من المؤسسة من أجل أهداف محددة في العقد الذي تبرمه المؤسسة مع المدقق.

– **محافظة الحسابات le commissariat aux comptes** (وتسمى كذلك تدقيق مالي قانوني) يفرضها القانون على بعض المؤسسات، ويتكون من عنصرين:

✓ مهمة تدقيق مالي خارجي تقود إلى الشهادة على الحسابات Une mission d'audit financier conduisant à la certification.

- ✓ مجموعة من الواجبات الخاصة des obligations spécifiques التي يكلف بها محافظ الحسابات بواسطة أحكام تشريعية وتنظيمية.

- **التدقيق المالي الداخلي:** وهو أن التدقيق المالي كما عرّفناه سابقا يمكن أن يقوم به موظف محترف من داخل المؤسسة حول المعلومة المالية المعنية بإبداء الرأي. حيث يتوقف استعمال هذا النوع من التدقيق على موقع المدقق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، الموقع الذي يعتبر أحد العناصر التي تضمن استقلاليته. وتسعى بعض المؤسسات أين يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية كبيرة في عمله إلى استعمال بشكل واسع شهادة داخلية (Certificat interne) تصدر عن مصلحة التدقيق الداخلي حول المعلومات المالية للمؤسسة.

أمثلة على عمليات التدقيق المالي:

- تدقيق مالي لمحاسبة الأعباء الاجتماعية بغرض التحقق من أن القوانين الاجتماعية محترمة.
- تدقيق مالي للوثائق الجبائية بغرض التحقق من صحة حساب الضريبة على أرباح الشركات.
- تدقيق مالي لحسابات العملاء بغرض التحقق من أن تقييم العملاء المشكوك فيهم تم بطريقة حذرة.

من خلال هذه الأمثلة يمكن أن نلاحظ بأن كل تحليل، فحص، تحقيق، دراسة، لكل أو جزء من النظام المحاسبي أو القوائم المالية لمؤسسة معينة يمكن أن نعتبره تدقيق مالي، كما يمكن أن نعتبر أن مهمة التدقيق المالي هي مقدمة لمهمة تدقيق عملياتي أو تدقيق التسيير.

ب. تدقيق الالتزام Audit de conformité

يتعلق هذا النوع من التدقيق بالحصول على الأدلة والقرائن وتقييمها من أجل تحديد مدى التزام الإدارة في أنشطتها المالية والتشغيلية بالقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة، والتي قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة، وعادة ما توجَّه التقارير في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط، وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات المتوصل إليها من خلال المهمة ومدى الالتزام بالقوانين أو القواعد أو الشروط.

ويتم أداء هذا النوع من التدقيق عن طريق خبراء مختصين ، سواء من داخل أو من خارج المؤسسة محل التدقيق، ويتم تعيينهم عن طريق السلطة التي قامت بتحديد القوانين والقواعد والإجراءات واللوائح التي يتعيّن التقيد بها، ويتم التقرير عن نتائج عملية التدقيق إلى الجهات ذات السلطة.

ومن أمثلة هذا النوع من التدقيق، نجد مثلا التدقيق الجبائي الذي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من مدى التزام المؤسسات بالقوانين الضريبية والتعليمات الصادرة من إدارة الضرائب، كذلك عمليات التدقيق التي يقوم بها المدقق الداخلي للتأكد من مدى التزام الموظفين بتنفيذ السياسات الإدارية التي وضعتها المؤسسة، وكذلك تدقيق الجودة التي تقوم بها الهيآت المانحة لشهادات الجودة للتأكد من مدى التزام الشركة لمعايير الجودة.

ج. التدقيق العملياتي Audit opérationnel

ويسمى كذلك بالتدقيق التشغيلي، ويهتم هذا النوع من التدقيق بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، ويدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزوّد متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي

بتحاليل واقتراحات قصد تحسين تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، وبالتالي فإن التدقيق العملياتي يتعدى النواحي المالية لتشمل جميع العمليات، حيث يركز على تدقيق الفاعلية * (الكفاءة) efficience والفعالية** efficacité ، ويشمل النقاط التالية:

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو لأحد أقسامه؛
- إختبار الخطط والسياسات المنتهجة؛
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

ويعرّف المعهد الفيدرالي المالي الكندي تدقيق العمليات كما يلي: "إن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها".

وقد تكون أهداف التدقيق العملياتي واسعة مثل تحسين الكفاءة الشاملة للمؤسسة، أو قد تكون ضيقة مثل تصميم عملية التدقيق من أجل حل مشكلة محددة.

ومن خلال تطرُّقنا لهذه الأنواع الثلاثة للتدقيق، يمكننا القول أن النوع الأول يتأسس على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، وتقرير المدقق في هذا النوع يتضمن رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة ووضعية المؤسسة ونتائج نشاطها. أما النوع الثاني فيتأسس على السياسات الإدارية والقوانين والتشريعات والقواعد والشروط المحددة، وتقرير المدقق في هذا النوع يتضمن رأيه حول مدى الالتزام، بينما النوع الثالث فيتأسس على الأهداف التي وضعتها الإدارة، ويتضمن التقرير رأي المدقق عن مدى الفاعلية (الكفاءة) والفعالية في تحقيق الأهداف المسطّرة.

1-6-3. من حيث ميدان التدقيق: (domaine d'investigation)

أ. التدقيق الاجتماعي: Audit social

هو فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات، بغرض التحقق من مدى تنفيذ المؤسسات للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى تعبير قوائمها المالية وتقاريرها الاجتماعية عن ذلك.

ب. التدقيق البيئي: Audit environnemental

عرّفه معهد المدققين الداخليين (IIA) على أنه جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية، ومن خلاله تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية، بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية للمؤسسة.

---

* تعبّر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وهذا يعني تعظيم المخرجات بنفس القدر من المدخلات المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات. *(Faire les choses bien)*

** تعني تحقيق الأهداف المسطرة للبرامج أو الأنشطة أو تحقيق التأثير المطلوب. *(Faire les bonnes choses)*

ج. التدقيق الإستراتيجي: Audit stratégique

ويهتم بتدقيق الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

ويعرّف على أنه فحص وتقويم عمليات المنظمة المتأثرة بعملية الإدارة الإستراتيجية ويمكن أن يكون هذا التدقيق شاملا لكافة أوجه عملية الإدارة الإستراتيجية، أو أن يكون مركزا على جزء واحد في العملية مثل التحليل البيئي. ويهتم المدقق بكل مراحل إعداد الإستراتيجية (التشخيص، الصياغة، التنفيذ، الرقابة)، كما يقوم المدقق بالتقييم الدائم والمستمر لتكييف السياسات مع التغيرات الداخلية والخارجية.

د. تدقيق الجودة: Audit qualité

هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم إنجازها بفعالية، بالإضافة إلى تدقيق مدى الالتزام بمعايير الجودة المطبقة في المؤسسة.

ه. التدقيق الجبائي: Audit fiscal

ويمكن تقسيمه إلى نوعين:

– النوع الأول وهو التدقيق الذي تقوم به مصلحة الضرائب على السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسات مستندة في ذلك على التشريعات الجبائية المعمول بها.

– أما النوع الثاني فهو الذي تقوم به المؤسسة ذاتها بواسطة مختص سواء داخلي أو خارجي من أجل الفحص الانتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة وذلك من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة.

و. تدقيق الإعلام الآلي (المعلوماتية): Audit informatique

جاء هذا النوع من التدقيق نتيجة التطور الحاصل في معالجة البيانات باستخدام الإعلام الآلي وما له من خصوصيات يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار أثناء تأدية مهامه.

1-6-4. من زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق

أ. التدقيق الخارجي: Audit externe

يتم هذا التدقيق بواسطة شخص محترف من خارج الشركة مستقلا عن إدارتها ولا يربطه بها أي عقد عمل سابق وهو المدقق الخارجي، حيث تلجأ إليه الشركة للقيام بفحص حساباتـــها وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة قوائمها المالية. ونشير إلى أن المدقق الخارجي يعتمد على قدرته وحاجته للوصول إلى رأي فني محايد، كما أنه مسؤول أمام المساهمين أو الملاك، وأن نطاق عمله يتم حسب الاتفاق والعرف السائد ومعايـــير التدقيق المتعارف عليها.

ويفرّق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي:

- **التدقيق القانوني: Audit légal أو محافظة الحسابات le commissariat aux comptes**

أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات على بعض الأنواع من المؤسسات.

- **التدقيق التعاقدي: Audit contractuel أو الاختياري Facultatif**

يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، والذي يمكن تجديده سنويا.

- **الخبرة القضائية: Expertise judiciaire**

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

ب. التدقيق الداخلي: Audit interne

ظهر هذا النوع من التدقيق بعد التدقيق الخارجي نظرا لاحتياجات الإدارة لمراقبة المستويات التنفيذية، ويقوم به أشخاص من داخل الشركة.

عرّف معهد المدققين الداخليين *(IIA) التدقيق الداخلي في جوان 1999 على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي يَمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح لها بتحسينها، وهو بذلك يساهم في خلق قيمة مضافة. ويساعد الـــتدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقوية والرفع من فعاليتها".

كما عرّفه " ETIENNE" على أنه: " وظيفة مستقلة داخل المؤسسة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة".

وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة مختلف أطراف الإدارة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتهم، بحيث يقدم لهم تحليلات، توجيهات، شروحات وأراء ومعلومات تخص النشاطات الخاضعة للتدقيق.

وتكون مساهمة التدقيق الداخلي على كل أنشطة المؤسسة، فهو يتدخل في جميع المجالات المالية (محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، الخزينة، الاقتراض ...)، والمجالات العملياتية (تسيير المخزونات، وظائف التمويـــن، سلامة الأصـــول، إحتـــرام إجراءات التسيير..)، كما أن التدقيق الداخلي يقوم بتقييم كل من أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية المـــؤسسة، فالمدققين الداخليين هدفهم الأول هو إظهار المشاكل ونقاط الضعف وتحليلها وبعد ذلك إقتراح الحلول والإصلاحات والتحسينات في شكل توصيات.

ويمكن توضيح الفرق بين هذين النوعين من خلال الجدول رقم (2) الذي يبرز أهم نقاط الاختلاف التي تتمثل في الهدف من التدقيق، الشخص القائم بها، درجة الاستقلال في إبداء الرأي وأداء العمل، المسؤولية، نطاق العمل وتوقيت الأداء.

* Institute of Internal Auditors.

الجدول رقم (02): التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف أو الأهداف	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي كفء يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وسلامة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي: اكتشاف الأخطاء والإنحرفات عن السياسيات الموضوعة والعمل على الحد منها.	1. الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث: المساهمين عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي. 2. الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية.
نوعية من يقوم بالتدقيق	شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين (الملاك).
درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم رغبات وحاجيات الإدارات الأخرى.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومستويات الإدارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص والدراسة	مسؤول أمام الملاك ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية إليهم.
نطاق العمل	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي حسب المسؤوليات التي تعمد إليه.	يحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير التدقيق المتعارف عليها ونصوص القوانين المنظمة لها.
توقيت الأداء	يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة	غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات منقطعة أحيانا.

المصدر: محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص34.

ومن أجل التمييز بين هذه الأنواع بدقة أكثر، تمت المقارنة مع التدقيق الداخلي، ويمكن اعتبار الجدول رقم (3) ملخص لكل ما سبق قوله.

الجدول رقم (03): جدول ملخص للمقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	التدقيق الداخلي	الخبرة القضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصحة الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصحة الحسابات	تحسين الدورة الإدارية والمعلومات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محدودة حسب الإتفافية	مهمة تحددها المديرية العامة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5- الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تابع سلميا ووظيفيا للإدارة العامة	تامة
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه
7- إرسال التقارير إلى:	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المديرية العامة، مجلس الإدارة	المديرية العامة	القاضي المكلف بالقضية
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في جدول مهنيي التدقيق	التسجيل مبدئيا في جدول مهنيي التدقيق	أجير في المؤسسة.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	لا	غير موجود
10-الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج أو نوع لمهمة	بحسب النتائج مبدئيا	بحسب النتائج مبدئيا

11–المسؤولية	مدنية، جنائية وتأديبية.	مدنية، جنائية وتأديبية.	حسب عقد العمل.	مدنية، جنائية وتأديبية
12– التسريح	مهمة تأسيسية بطلب من المؤسسة	محددة في عقد العمل	تطبيق عقد العمل.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13– الأتعاب	قانون رسمي يتضمن جدول الأتعاب un barème.	محدد في العقد	أجرة	اقتراح من الخبير أو يحدد من طرف القاضي
14– طريقة العمل المتبعة	– تقييم الإجراءات – تقييم نظام الرقابة الداخلية. – مراقبة الحسابات –مراقبة قانونية	– تقييم الإجراءات – تقييم لرقابة الداخلية. – مراقبة الحسابات	– تقييم الإجراءات – تقييم الرقابة الداخلية – مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ،ص28.

المحور الثاني: معايير التدقيق

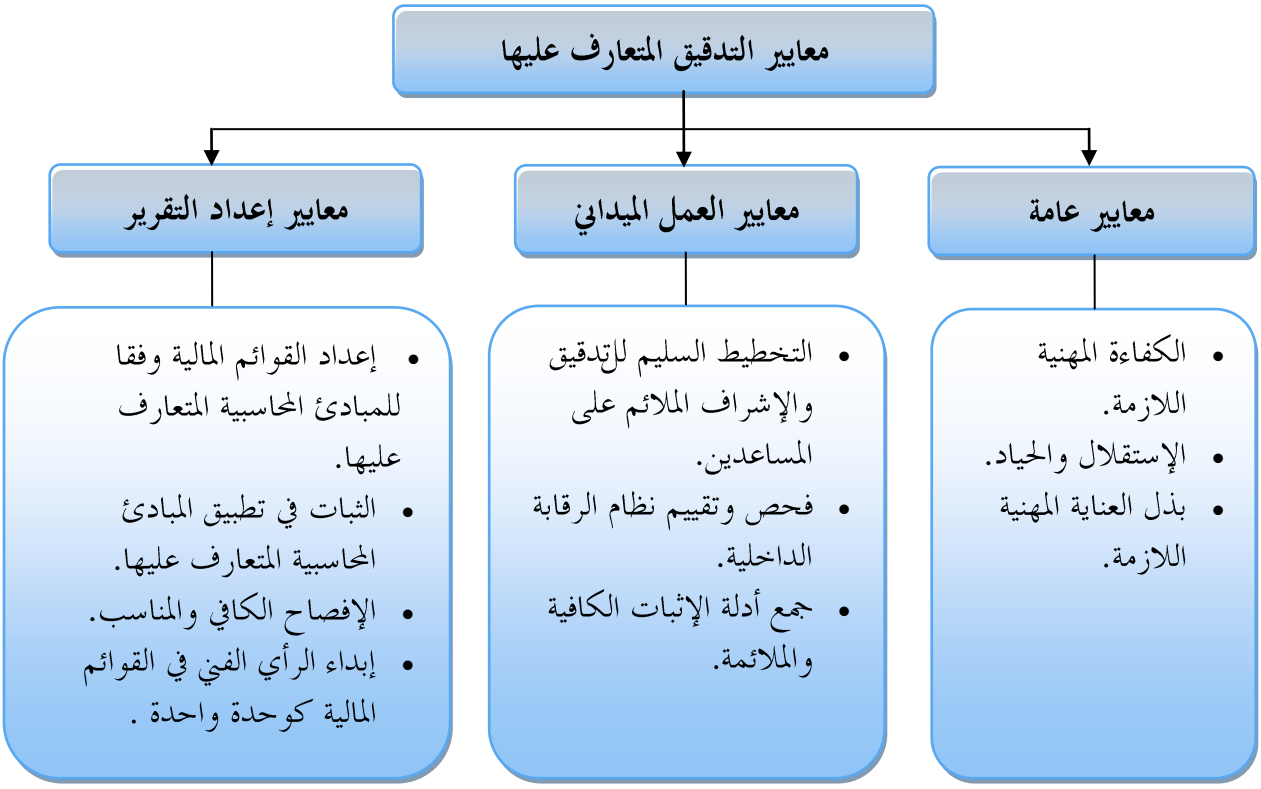
مهنة التدقيق كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيآت مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيآت، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة التدقيق. كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية للمدقق وطبيعة عملية التدقيق للجهات المستفيدة منها، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل.

2 ـ1. معايير التدقيق المتعارف عليها (*GAAS* - Generally Accepted Auditing Standards)

عرّفها إبراهيم شاهين على أنها : "مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الإتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضّح طريقة العمل وتمثل مقياسا للأداء".

إن إصدار معايير التدقيق التدقيق المتعارف عليها كان له الأثر الكبير في تطوير المهنة ورفع مستوى المدققين وتقليل التفاوت بينهم، بالإضافة إلى تنظيم العلاقة فيما بينهم وعلاقاتهم بعملائهم والهيآت المهنية التي ينتمون إليها. وقد قسّمها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى ثلاث مجموعات رئيسية مثلما يوضحها الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، الـــمراجعة: مدخل متكامل، (ترجمة: د.محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 42.

2 1 1. المعايير العامة (الشخصية)

تهتم المعايير العامة بشخص المدقق وصفاته، ويمكن التمييز بين ثلاثة معايير أساسية وهي:

أولا: الكفاءة المهنية

نظرا للمهام المخولة له أثناء عمله، أصبح من الضروري على المدقق أن يكون في مستواها من حيث المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة لتولي هذه المهام بكفاءة.

ثانيا: الاستقلال والحياد

تتحدد صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية بمدى استقلالية المدقق، والتي تتعلق بالعنصرين:

- ✓ عدم وجود مصالح مادية للمدقق لدى المؤسسة موضوع التدقيق؛
- ✓ وجود استقلال ذاتي للمدقق وعدم تعرضه لأية ضغوطات أو تدخلات من طرف العميل والتي قد تحد من تحقيق أهداف التدقيق، ومن أجل تحقيق ذلك يجب توفر مايلي:

– الاستقلال في إعداد برامج التدقيق وتحديد خطوات وحجم العمل دون تدخل الإدارة.

– الاستقلال في مجال الفحص وحرية تحديد واختيار حجم المفردات المراد فحصها.

– الاستقلال في إعداد التقرير وعدم تدخل الغير لتعديل أو تغيير الحقائق المثبتة في التقرير.

ثالثا: بذل العناية المهنية الملائمة (الكافية)

يعني مدى بذل المدقق للعناية والجهود المناسبة من بداية عمله إلى نهايته، ويمكن تحديد الشروط العامة لتحقيق الشروط العامة لتحقيق العناية المهنية المطلوبة والتي تتلخص فيما يلي:

– محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة للتنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.

– التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية لتحديد مواطن القوة والضعف.

– العمل على إزالة الشكوك وتطوير خبرته المهنية باستمرار.

– أخذ الظروف غير العادية بعين الاعتبار والحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

2 1 2. معايير العمل الميداني

تتعلق المجموعة الثانية من المعايير بعمل المدقق، أي بتنفيذ إجراءات التدقيق ولهذا تسمى بالمعايير الإجرائية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أولا: التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الملائم على المساعدين

باعتبار التخطيط السليم لأية عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها أخذا بعين الاعتبار الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق، فمن الضروري التحقق من التخطيط الجيد للتدقيق والإشراف المناسب على عمل المساعدين، وفي هذا الإطار يعمل المدقق على توزيع الوقت والإمكانيات المتاحة على عملية التدقيق، ويعتبر برنامج التدقيق الموجه الأساسي لمهمة التدقيق من خلال احتوائه على المهام الواجب تنفيذها وتوقيتها، كما يعتبر أداة للرقابة من خلال مقارنة الإنجازات بالخطة المحددة مسبقا.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعد هذا العنصر محددا أساسيا لنوعية التدقيق المتبناة وحجم العينة المراد اختبارها وحجم الأدلة التي يجمعها المدقق لأن قوته وسلامته والالتزام بإجراءاته يمنح للمعلومة مصداقية أكبر لدى الأطراف ذات المصلحة، وأن توفره على هذه الخصائص يبعث على المدقق بالاطمئنان.

ثالثا: كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

يستعين المدقق في تقريره للإدلاء برأيه الفني المحايد في مدى صحة المعلومات المحاسبية بمجموعة من الحجج والبراهين الضرورية والمدعمة لهذا الرأي، ويجب أن تكون هذه الأدلة كافية وملائمة ومقنعة بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية.

2 ـ 3. معايير إعداد التقرير

تهتم المجموعة الثالثة بتقرير المدقق من حيث الشكل والمضمون، وهي المجموعة الأخيرة من المعايير التي تلزم المدقق بالإفصاح الإعلامي من خلال تقريره والإشارة فيه بكل صراحة وموضوعية إلى رأيه الفني حول مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ونلخصها فيما يلي:

أولا: الإشارة إلى استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يتطلب هذا المعيار توضيح عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثانيا: الإشارة إلى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى

يتطلب هذا المعيار من المدقق توضيح مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، ويعني تبيان ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الحالية هي نفسها في الفترة السابقة.

ثالثا: التحقق من كفاية وملاءمة إفصاح القوائم المالية

يتطلب هذا المعيار من المدقق التحقق من مدى ملاءمة الإفصاح كما تعبِّر عنه القوائم المالية، ويتعلق بالعرض السليم لتلك القوائم ومدى كفاية البيانات المتاحة، كما يعني هذا المعيار إعطاء صورة واضحة وصادقة عما توصّل إليه المدقق من معلومات وبيانات مرتبطة بمدى صدق القوائم المالية.

رابعا: إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة

إن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد من قبل المدقق عن مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة النشاط للمشروع، ومن هنا فإنه من الضروري على المدقق أن يضمّن تقريره هذا الرأي لإبلاغه إلى الأطراف المعنية مستخدمي القوائم المالية.

ويمكن التمييز بين أربعة أنواع مختلفة من التقارير وهي:

- **التقرير النظيف أو الإيجابي:** هو تقرير يوضح رأي المدقق الإيجابي حول تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة تمثيلا عادلا، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتبني نظاما سليما للرقابة الداخلية، وهو نوع نادر الوجود.

- **التقرير التحفظي:** يعتبر امتدادا للتقرير النظيف، حيث يشير المدقق إلى بعض التحفظات والاستثناءات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ومدى تأثيرها عليها.
- **التقرير السلبي:** يصدر المدقق هذا النوع من التقارير في حالة ملاحظته لعدم مراعاة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وجود نقائص معتبرة وخروج خطير عن تطبيق تلك المبادئ.
- **تقرير عدم إبداء الرأي:** يتم عادة إصدار مثل هذه التقارير عند استحالة الحصول على الأدلة والبراهين التي تدعم رأي المدقق أو عدم كفاية نطاق الفحص.

2 2. معايير التدقيق الدولية (ISA : International Standards on Auditing)

إن إصدار معايير التدقيق الدولي من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يعتبر خطوة مهمة نحو تدويل مهنة التدقيق الخارجي في ظل العولمة الذي يتطلب من المنظمات المهنية الدولية والمحلية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق السعي الدائم نحو تحقيق نوع من التوافق بينها وبين المعايير المحلية والعمل على تحديثها وتطويرها بما يتماشى مع التغيرات الحاصلة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي.

تم إصدار المعايير الدولية للتدقيق في شكل مجموعات، حيث كل مجموعة لها ترقيم خاص بها وكل معيار له رقم خاص به، وفيما يلي قائمة معايير التدقيق الدولية:

- **المعايير من 200 إلى 299: المبادئ العامة والمسؤوليات**

- المعيار رقم 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.
- المعيار رقم 210: الاتفاق على شروط ارتباطات مهمة التدقيق.
- المعيار رقم 220: رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية.
- المعيار رقم 230: توثيق عمليات التدقيق.
- المعيار رقم 240: مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية.
- المعيار رقم 250: مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية.
- المعيار رقم 260: الاتصال مع المكلفين بالحوكمة.
- المعيار رقم 265: إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

- **المعايير من 300 إلى 499: تقييم المخاطر والاستجابات لهذه المخاطر**

- المعيار رقم 300: التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
- المعيار رقم 315: تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
- المعيار رقم 320: الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق.
- المعيار رقم 330: إستجابات المدقق للمخاطر المقيّمة.
- المعيار رقم 402: إعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية.
- المعيار رقم 450: تقييم التحريفات المكتشفة خلال عملية التدقيق.

- **المعايير من 500 إلى 599: أدلة الإثبات**

- المعيار رقم 500: أدلة التدقيق.
- المعيار رقم 501: أدلة التدقيق – إعتبارات إضافية لبنود محددة.
- المعيار رقم 505: المصادقات الخارجية.
- المعيار رقم 510: التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الإفتتاحية.
- المعيار رقم 520: الإجراءات التحليلية.
- المعيار رقم 530: عينات التدقيق.
- المعيار رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.
- المعيار رقم 550: الأطراف ذات العلاقة.
- المعيار رقم 560: الأحداث اللاحقة.
- المعيار رقم 570: إستمرارية الاستغلال.
- المعيار رقم 580: الإقرارات المكتوبة.

- **المعايير من 600 إلى 699: إستخدام أعمال مهنيين آخرين**

- المعيار رقم 600: إعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما فيها عمل مدققي مكونات المجموعة).
- المعيار رقم 610: إستخدام عمل المدققين الداخليين.
- المعيار رقم 620: إستخدام عمل خبير استفاد منه المدقق.

- **المعايير من 700 إلى 799: نتائج التدقيق والتقرير**

- المعيار رقم 700: تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية.
- المعيار رقم 701: الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
- المعيار رقم 705: التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل.
- المعيار رقم 706: فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق المستقل.
- المعيار رقم 710: المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة.
- المعيار رقم 720: مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.

- **المعايير من 800 إلى 899: مجالات متخصصة**

- المعيار رقم 800: إعتبارات خاصة – تدقيق قوائم مالية معدة وفقا لأطر ذات غرض خاص.
- المعيار رقم 805: إعتبارات خاصة – عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.
- المعيار رقم 810: تدقيق المعلومات المالية المستقبلية.

2 3. المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA : Les Normes Algérienne d'Audit)

شرعت الجزائر في إطار التنظيم الجديد للمهنة بصدور القانون 10-01 في جوان 2010، في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) منذ سنة 2016، وقد أصدرت لحد الآن (جوان 2021) 16 معيارا من خلال أربعة مقررات صادرة عن وزارة المالية، وهذه المعايير هي تقريبا ترجمة لمعايير التدقيق الدولية، وهي ملخصة كما يلي:

- **مقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016** يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية:
  - المعيار الجزائري للتدقيق 210: إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 505: التأكيدات الخارجية؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة)؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية.
- **مقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016** يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية:
  - 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.
- **مقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017** يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية:
  - المعيار الجزائري للتدقيق 520: الإجراءات التحليلية؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 570: إستمرارية الاستغلال؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 610: إستعمال أعمال المدققين الداخليين؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 620: إستعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق.
- **مقرر رقم 77 مؤرخ في 24 سبتمبر 2018** يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية:
  - المعيار الجزائري للتدقيق 230: وثائق التدقيق؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 501: العناصر المقنعة – إعتبارات خاصة؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 530: السبر في التدقيق؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

المحور الثالث: الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق والرقابة الداخلية

3 1. الأهمية النسبية

في أغلب الحالات تتم عملية التدقيق باستخدام العينة، حيث لا يفحص المدقق كل العمليات المالية، ولذا يكون مستعدا لقبول قدر معين من الخطأ. والسؤال المطروح هنا هو: ما هو مقدار الخطأ الذي يمكن للمدقق قبوله ومع ذلك يمكن له إبداء رأيه بأن القوائم المالية عادلة وغير مضللة؟

3 1 1. تعريف الأهمية النسبية

الأهمية النسبية هي مصطلح يشير إلى نسبية أو أهمية بند معين ضمن مكونات القوائم المالية، بحيث يعتبر هذا البند ذو أهمية نسبية إذا ما كان استبعاده أو تحريفه يشكل تأثيرا جوهريا على دلالات القوائم المالية، وما تعكسه من مؤشرات، وهو الأمر الذي يؤثر على الصورة الذهنية للموقف المالي للمنظمة الذي تعكسه هذه القوائم المالية، وبالتالي التأثير على مستخدمي وقارئي هذه القوائم المالية.

ويعتبر التحريف في القوائم المالية ذو أهمية نسبية إذا كان من شأن هذا التحريف أن يؤثر سلبا أو إيجابا على قرارات مستخدمي هذه القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ نتيجة التحريف في بند من البنود الواردة بالقوائم المالية.

يعرّف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الأهمية النسبية بأنها: " قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن –في ضوء الظروف المحيطة– أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي –الذي يعتمد على هذه المعلومات– نتيجة لهذا السهو أو التحريف".

ويمكننا القول أن جوهرية الخطأ (المادية matérialité) هي مقدار الخطأ أو التحريف أو الحذف في المعلومات (أو مجموعة من التحريفات) الذي يرى المدقق أنه من شأنه أن يؤثر على مصداقية وعدالة تمثيل القوائم المالية للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة. وأن القوائم المالية التي تحتوي على خطأ جوهري هي قوائم مضللة.

3 1 2. التقديرات المبدئية للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط

يجب على المدقق في مرحلة التخطيط أن يحدد تقديرات للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل وتقديرات مبدئية على مستوى أرصدة الحسابات الفردية.

أولا: التقدير المبدئي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية:

هناك العديد من الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المدقق عند تحديده لبداية الأهمية النسبية، ويمكن تقسيمها إلى اعتبارات كمية واعتبارات نوعية.

- **الإعتبارات النوعية:**

قد يكون الإنحراف ذو أهمية نسبية بناء على نوع الإنحراف وبغض النظر عن قيمته النقدية.

أمثلة:

- الإنحرافات المقصودة أكبر أهمية من الانحرافات غير المقصودة إذا تساوت القيم.

- المخالفات التي ترتكبها الإدارة بهدف الغش أو التضليل ذات أهمية نسبية بغض النظر عن قيمتها.
- وجود مخالفات لشروط التعاقد يعتبر ذو أهمية نسبية، وذلك لأنها قد تؤدي إلى نتائج سيئة على الطرف الآخر الذي تم التعاقد معه، مثل التحريف في بعض النسب المالية التي تم اشتراطها في عملية التعاقد.
- موقف الإدارة تجاه سلامة وكمال القوائم المالية.
- وجود عدم انتظام في اتجاه الأرباح من سنة لأخرى.

- **الإعتبارات الكمية:**

يقوم المدقق في مرحلة التخطيط بتحديد مستوى الأهمية النسبية من ناحية كمية تحديدا أوليا قابلا للتغيير مع تقدم عملية إنجاز مهمة التدقيق، ويتم هذا التحديد في مرحلة التخطيط من أجل المساعدة في التخطيط لجمع أدلة الإثبات المتعلقة بأهداف التدقيق، حيث توجد علاقة عكسية بين مستوى الأهمية النسبية وحجم الأدلة والاختبارات الأساسية، أي كلما زاد مستوى الأهمية النسبية يقل حجم الإختبارات التي يقوم بها المدقق.

الأهمية النسبية من الناحية الكمية تعبّر عن علاقة الخطأ بقيمة أساسية معينة في القوائم المالية، حيث يمكن تحديد بداية الأهمية النسبية في شكل مدى.

مثال:

- من 3 % إلى 8 % من صافي الربح قبل الضريبة
- من 1 % إلى 2 % من إجمالي الإيرادات
- من 0.5 % إلى 1 % من إجمالي الأصول
- من 3 % إلى 8 % من إجمالي الأصول المتداولة
- من 0.5 % إلى 1 % من حقوق الملكية

وقد يتخذ المدقق قرارا بأن أي تحريفات في مجموعها تزيد عن 8 % من صافي الربح قبل الضريبة ستكون هامة في ضوء الاعتبارات النوعية، ويترتب عليها أن تكون القوائم المالية محرفة تحريفا جوهريا. أما إذا كانت مجموع التحريفات أقل من 3 % من صافي الربح قبل الضريبة فإنها ستكون غير هامة في ضوء الاعتبارات النوعية. أما التحريفات التي تكون في مجموعها بين 3 % و 8 % من صافي الربح قبل الضريبة فإنها تتطلب ممارسة الحكم المهني من جانب المدقق.

كما يمكن التعبير عن الأهمية النسبية بمبالغ نقدية، فمثلا إذا كانت قيمة الربح قبل الضريبة تساوي 100000 دج وقيمة الأصول تساوي 1000000 دج، فإن حدود الأهمية النسبية تكون على النحو التالي:

- ✓ من 3000 دج إلى 8000 دج من الربح قبل الضريبة
- ✓ من 5000 دج إلى 10000 دج من إجمالي الأصول.

كما يمكن للمدقق استخدام الحدود العليا كتقدير مبدئي للأهمية النسبية لأغراض التخطيط، مثلا 8 % من صافي الربح قبل الضريبة أو 1 % من إجمالي الأصول أو ... ، وبالتالي يمكن للمدقق القول بأن القوائم المالية ستكون

محرفة تحريفا جوهريا إذا كانت الأخطاء في صافي الربح تزيد عن 8 % (8000 دج) أو إذا كانت الأخطاء في إجمالي الأصول تزيد عن 1 % (10000 دج).

ثانيا: التقدير المبدئي للأهمية النسبية عند مستوى الحسابات الفردية

التقدير المبدئي للأهمية النسبية لأغراض التخطيط يمكن تخصيصه على الحسابات الفردية التي تشمل عليها القوائم المالية، ويطلق على ذلك الجزء من الأهمية النسبية بالنسبة لكل حساب بـــ **"التحريف المسموح به"** وهو الحد الأقصى للتحريف الذي يمكن أن يحدث في رصيد معين قبل أن يتم اعتباره محرفا بشكل جوهري.

مثال: لنفترض أن ميزانية إحدى الشركات تحتوي على الأرصدة التالية:

النقدية:	50000 دج	..... 5 %
المدينون:	200000 دج	..... 20 %
المخزون:	250000 دج	..... 25 %
الأصول الثابتة:	500000 دج	..... 50 %
إجمالي الأصول:	**1000000 دج**	..... **100 %**

وباستخدام نفس المعلومات السابقة الخاصة بالأهمية النسبية المقدرة بـــ 1 % (10000 دج)، فإنه يمكن تخصيصها على الحسابات الفردية على أساس نسبة رصيد الحساب إلى إجمالي الأرصدة كما يلي:

النقدية:	500 دج	..... 5 %
المدينون:	2000 دج	..... 20 %
المخزون:	2500 دج	..... 25 %
الأصول الثابتة:	5000 دج	..... 50 %
إجمالي الأصول:	**10000 دج**	..... **100 %**

كما يمكن للمدقق تعديل قيمة الأهمية النسبية الخاصة بالحسابات الفردية على أساس الحكم الشخصي آخذا بعين الاعتبار أهمية وطبيعة كل حساب بالإضافة إلى اعتبارات أخرى خاصة بالمدقق، فمثلا تدقيق رصيد حساب المدينين، ونظرا لعدم اكتشاف أخطاء في عمليات التدقيق لحساب المدينون في السنوات السابقة، قد يدفع المدقق إلى تخصيص مقدار أكبر من إجمالي الأهمية النسبية لهذا الحساب، وهذا يعني تخفيض المجهود اللازم لتدقيق هذا الحساب. والعكس مثلا بالنسبة لرصيد المخزون الذي يمثل نسبة 25 % من إجمالي الأصول، فقد يكون عرضة للأخطاء أكثر من حسابات أخرى، ولكن الأهمية الخاصة لهذا الحساب قد تستدعي تخصيص أقل من 25 % من الأهمية النسبية (10000 دج)، مما يستلزم من المدقق بذل جهدا إضافيا أكبر من ذلك الذي تتطلبه تدقيق حساب المخزون عادة. ونظرا لهذه الاعتبارات، قد يعدّل تخصيص الأهمية النسبية على النحو التالي:

النقدية: 500 دج

المدينون: 2500 دج..... 25 % كانت من قبل **20 %**

المخزون: 2000 دج..... 20 % كانت من قبل **25 %**

الأصول الثابتة: 5000 دج

إجمالي الأصول: 10000 دج

3 4 3. تقييم الأهمية النسبية عند تنفيذ عملية التدقيق

بعد الانتهاء من مرحلة التخطيط التي قام فيها المدقق بتقدير مبدئي للأهمية النسبية، يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات التدقيق لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة. وتقييم الأهمية النسبية يكون له دور كبير عند تنفيذ عملية التدقيق ،حيث يقوم المدقق بإعادة تقييم الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات التدقيق وتقييم الأدلة التي تجمعت لديه، ويتم ذلك في ضوء الأرقام المتوقعة التي تتضمنها القوائم المالية، وعليه أن يقف على الطبيعة النوعية للتحريفات غير المعدّلة التي لم يتم تسويتها في القوائم المالية.

بأخذ معطيات المثال السابق (مستوى الأهمية النسبية: من 3000 دج إلى 8000 دج من الربح قبل الضريبة)، قد يصل المدقق إلى مجموع أخطاء لم يتم تصحيحها قدرها 7000 دج فإنه في هذه الحالة قد يستخدم حدود الأهمية النسبية المقدرة في مرحلة التخطيط لتساعده في الحكم على إمكانية قبول القوائم المالية على أنها عادلة وغير مضللة. وقد يصل المدقق إلى مجموع أخطاء لم يتم تصحيحها قدرها 9000 دج. في هذه الحالة يمكن للمدقق أن يصل إلى إحدى النتائج التالية:

- قد يقوم المدقق بتعديل التقدير المبدئي للأهمية النسبية (8000 دج) المستخدم في مرحلة التخطيط ليصبح 10000 دج ليستخدم في تقييم الأدلة. وقد يكون السبب في ذلك تغير في الظروف المحيطة بالشركة، أو حصول المدقق على معلومات إضافية أدت إلى التأثير على تقديره المبدئي، أو أن 8 % من صافي الربح قبل الضريبة في القوائم المالية النهائية أصبحت تساوي 10000 دج. نتيجة لذلك لا يعتبر المدقق القوائم المالية محرفة تحريفا جوهريا لأن الأخطاء التي لم يتم تصحيحها (9000 دج) أقل من مستوى الأهمية النسبية المعدلة (10000 دج).
- قد يعتبر المدقق أن القوائم المالية محرفة تحريفا جوهريا لأن قيمة الأخطاء التي لم يتم تصحيحها (9000 دج) تجاوزت مستوى الأهمية النسبية المبدئي (8000 دج)، ويجب على المدقق في هذه الحالة أن يقنع الشركة بضرورة تصحيح هذه الأخطاء أو يأخذ في الاعتبار إمكانية تعديل تقريره.

3 4 4. تأثير مستوى الأهمية النسبية على تقرير المدقق

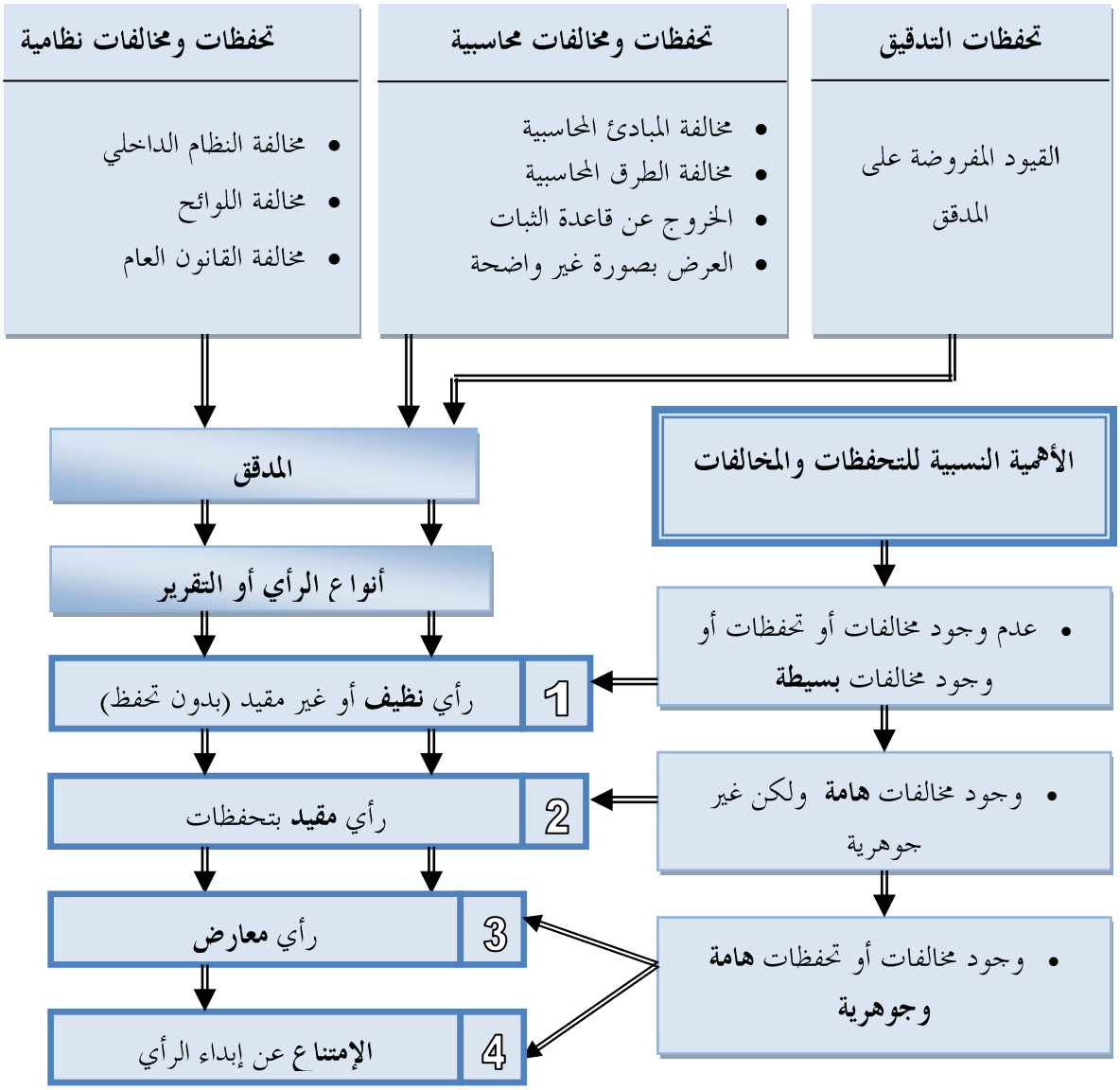
يتأثر رأي المدقق حول القوائم المالية بمستوى الأهمية النسبية للأخطاء أو الانحرافات التي اكتشفها، على النحو التالي:

- **إذا كانت الانحرافات المكتشفة ليست ذات أهمية نسبية** : فإنها لا تؤثر على رأي المدقق، وبالتالي يعطي **رأيا نظيفا** (**إيجابيا**).

- **إذا كانت الانحرافات المكتشفة مهمة نسبيا ولكنها غير جوهرية:** أي أنها لا تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، وبالتالي لا تجعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة، فإن المدقق هنا يعطي **تقريرا متحفظا (رأي إيجابي مع تحفظات)**، وهذا يعني أن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة باستثناء أمر معين يتطلب التحفظ.
- **إذا كانت الانحرافات مهمة نسبيا وجوهرية:** أي أنها تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، وبالتالي تؤدي إلى جعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة، فإن المدقق هنا يعطي **رأيا مخالفا (سلبيا) أو يمتنع عن إبداء الرأي.**

والشكل الموالي يلخص لنا الحالات المذكورة أعلاه:

الشكل رقم (02): أنواع رأي المدقق أو تقريره



المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 376.

3 2. مخاطر التدقيق *Audit Risk (AR)*

3 2 1. مفهوم مخاطر التدقيق

عرّف المعيار رقم 47 من معايير معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي مخاطر التدقيق بأنها: "المخاطر الناتجة عن فشل المدقق –دون أن يدري– في إبداء رأيه بشكل مناسب والمتعلق بقوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهرية".

يُفهم من التعريف السابق أن مخاطر التدقيق هي المخاطر التي تؤدي بالمدقق إلى إبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

وبمعنى آخر، مخاطر التدقيق هي احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم (غير مناسب) عن القوائم المالية بعد مراجعتها، وذلك بسبب فشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية، أي احتمال أن يبدي رأيا نظيفا عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا.

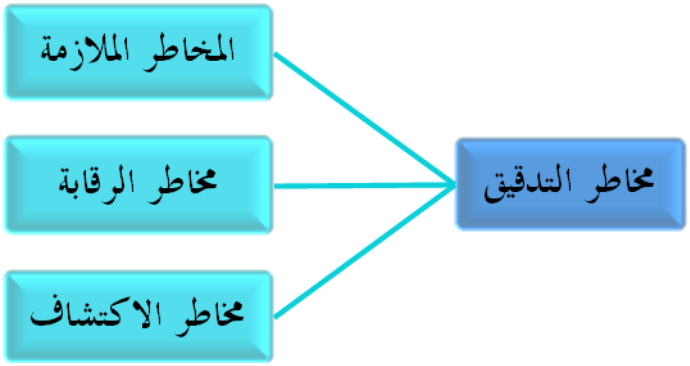
وتعبر مخاطر التدقيق المقبولة عن التقدير الشخصي للمدقق للمخاطر الذي يكون مستعدا لقبولها في أن تكون القوائم المالية تحتوي على تحريف جوهري وإصدار رأي غير متحفظ، حيث عندما يقرر المدقق مخاطر التدقيق عند أقل مستوى مقبول، فهذا يعني أنه سيقوم بعمل إجراءات تدقيق أكثر تفصيلا، والعكس صحيح.

ومستوى مخاطر التدقيق المقبولة هي المتمم لمستوى الثقة (التأكد)، فمثلا عندما تكون مخاطر التدقيق عند مستوى 5 % فإن مستوى الثقة يكون عند مستوى 95 % . ويترتب عن هذا أنه لو يقرر المدقق مخاطر التدقيق المقبولة 0% ، فإن هذا يدل على أن المدقق في حالة التأكد الكامل (مستوى ثقة 100 %) بصحة ودقة القوائم المالية وهي حالة غير معقولة من الناحية العملية، أي أن المدقق لا يمكنه إعطاء ضمان مطلق بأن القوائم المالية خالية تماما من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية. وعندما يقرر المدقق مخاطر التدقيق المقبولة عند مستوى 100 %، فهذا يعني مستوى ثقة 0 % أي حالة عدم التأكد التام ، وهذا يعني أن المدقق لم يقم بعملية التدقيق، وهذه الحالة كذلك غير معقولة عمليا.

3 2 2. مكونات مخاطر التدقيق

تتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة مخاطر رئيسية مثلما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (03): مكونات مخاطر التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث

أولا: المخاطر الكامنة (الموروثة أو الملازمة أو المتأصلة) Inherent Risk (IR)

تعرّف المخاطر الكامنة بأنها: "المخاطر الناتجة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الإنحرافات في بنود معينة بحيث لو اجتمعت مع بعضها تصبح مادية (جوهرية) بافتراض عدم وجود رقابة داخلية".

بمعنى آخر، وهي قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات أن تكون خاطئة بشكل جوهري، وذلك بافتراض عدم وجود رقابة داخلية. وهذه المخاطر **لها ارتباط بطبيعة المؤسسة** محل التدقيق **وبيئتها** قبل البدء بعملية التدقيق، أو بافتراض عدم وجود رقابة داخلية. فمثلا بعض البنود تعتبر ذات مخطر متأصل أكثر من غيرها مثل المخاطر المتعلقة بالنقدية والمخزون.

العوامل التي تؤثر على المخاطر الملازمة: نذكر منها:

- موسمية النشاط؛
- حجم المؤسسة محل التدقيق؛
- درجة تعرض الحسابات للغش والتلاعب وفرص حدوثها؛
- طبيعة عمليات المؤسسة وطبيعة الأخطاء المحتملة؛
- الصناعة التي ينتمي إليها العميل؛
- المركز المالي للعميل والضغوط التشغيلية والتنظيمية التي تعرض لها؛
- استخدام التقديرات في الأرقام المحاسبية؛
- التغيرات في الإجراءات والأنظمة؛
- مدى صعوبة تحديد الكميات والقيم في السجلات المحاسبية.

ثانيا: مخاطر الرقابة: Control Risk (CR)

تعرّف مخاطر الرقابة بأنها: "المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو العمليات والذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أو عمليات أخرى، ولا يمكن منع حدوثه أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية". و بمعنى آخر، هي المخاطر الناجمة عن احتمال فشل نظام الرقابة الداخلية في منع وقوع خطأ جوهري في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات مجتمعة أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب.

كما يمكن القول بأنها مقياس يعكس تقدير المدقق لمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو كشف الأخطاء عند وقوعها.

ثالثا: مخاطر الاكتساف (الكشف) Detection Risk (DR)

تعرّف مخاطر الاكتشاف بأنها: " المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا بمفرده أو إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات".

بمعنى آخر، هي مخاطر ناتجة عن احتمال فشل إجراءات التدقيق الجوهرية التي يطبقها المدقق في اكتشاف المعلومات الخاطئة في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات، والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو مجتمعة.

تشمل مخاطر الاكتشاف المخاطر التالية: مخاطر المراجعة التحليلية، مخاطر الاختبارات الجوهرية (التفصيلية)، مخاطر العينات، مخاطر غير متعلقة بالعينات (مخاطر مرتبطة بقدرات وكفاءة المدقق في اختبار المفردات وتقييم نتائجها).

تظهر العلاقة بين مخاطر التدقيق ومكوناتها الثلاثة من خلال المعادلة التالية:

مخاطر التدقيق = المخاطر الكامنة *مخاطر الرقابة * مخاطر الكشف

AR = IR * CR * DR

ملاحظة: يحدد المدقق مخاطر التدقيق المقبولة حسب حكمه المهني، **وغالبا يحددها عند مستوى 5 %** .

من المعادلة السابقة، نستخرج العلاقة الخاصة بحساب مخاطر الاكتشاف:

مخاطر الاكتشاف = مخاطر التدقيق/ (المخاطر الكامنة * مخاطر الرقابة)

DR = AR/(IR *CR)

ويمكننا توضيح العلاقة بين مكونات نموذج مخاطر التدقيق من خلال مصفوفة، حيث يمثل الجزء المضلل مخاطر الاكتشاف، وذلك على الشكل التالي:

الشكل رقم (04): مصفوفة مكونات مخاطر التدقيق

		تقدير المدقق لمخاطر الرقابة		
		مرتفع	متوسط	منخفض
تقدير المدقق للمخاطر الملازمة	مرتفع	منخفض	منخفض	متوسط
	متوسط	منخفض	متوسط	مرتفع
	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع

Source: OBERT R, Révision et certification des comptes, 4ème édition, Paris, 1995, p 38.

من خلال الشكل أعلاه، يمكننا استنتاج ما يلي:

- يمكن التعبير عن مخاطر التدقيق في شكل نوعي باستخدام تعبيرات: مرتفعة، منخفضة، متوسطة.
- العلاقة بين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة من جهة، ومخاطر الكشف من جهة أخرى، هي **علاقة عكسية**.
- مخاطر الاكتشاف تتعلق بالمدقق وإجراءات التدقيق التي يطبقها، ولا تتعلق بالمؤسسة.

- المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة **لا علاقة لها بالمدقق و بإجراءات التدقيق، وإنما** تتعلق بالمؤسسة ونشاطها وإدارتها وبيئتها، وهي موجودة بغض النظر عن تدقيق القوائم المالية.
- مخاطر التدقيق هي **المتمم** لمستوى الثقة، فإذا كانت مخاطر التدقيق المقبولة 5 % فهذا يعني أنه يوجد مستوى ثقة مرغوب أو مخطط 95 % بأن تكون القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.

3 2 3. علاقة مخاطر التدقيق بأدلة الإثبات

- العلاقة بين مستوى **مخاطر التدقيق المقبولة وأدلة الإثبات المخططة** هي **علاقة عكسية**، حيث أنه إذا قدر المدقق مستوى مخاطر التدقيق المقبولة في مستوى منخفض، فإنه في غياب الأثر المجمع للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، فإن مخاطر الاكتشاف تنخفض، وبالتالي التخطيط لجمع المزيد من أدلة الإثبات.
- العلاقة بين **مخاطر الاكتشاف وأدلة الإثبات المخططة** هي **علاقة عكسية**، أي أن تقدير مخاطر الاكتشاف في مستوى منخفض، يتطلب من المدقق التخطيط لجمع المزيد من أدلة الإثبات.
- العلاقة بين الأثر المجمع لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة من جهة ومخاطر الاكتشاف من جهة أخرى هي علاقة عكسية، وحيث أن العلاقة بين مخاطر الاكتشاف المقدرة والأدلة المخططة عكسية، فإن العلاقة بين **المخاطر الملازمة وأدلة الإثبات** هي **علاقة طردية**، وأن العلاقة بين **مخاطر الرقابة وأدلة الإثبات** هي كذلك **علاقة طردية**. فإذا قدّر المدقق المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة، فإن مخاطر الاكتشاف ستكون منخفضة، وهذا يعني أن المدقق سيخطط لجمع المزيد من أدلة الإثبات.

مثال: إذا افترضنا أن مخاطر التدقيق المقبولة هي 5 % وأن المخاطر المتأصلة قدّرها المدقق بـــ 40 % ومخاطر الرقابة تم تقديرها بـــ 30 %

- المطلوب: حساب مخاطر الاكتشاف.

الحل: بتطبيق المعادلة الخاصة بمكونات مخاطر التدقيق فإننا نجد:

مخاطر الاكتشاف = مخاطر التدقيق/ (المخاطر الكامنة * مخاطر الرقابة)

$$5\ \% / (40\ \% * 30\ \%) = 41.67\ \% \approx \mathbf{42\ \%}$$

هذه النسبة تمثل احتمال فشل إجراءات التدقيق الجوهرية التي يطبقها المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات.

ومثلا لو افترضنا أن مخاطر التدقيق المقبولة بقيت 5 % ، وأن المخاطر المتأصلة قدّرها المدقق بـــ 90%، وأن نظام الرقابة الداخلية ضعيف نوعا ما، مما ترك المدقق يقدر مخاطر الرقابة بـــ 70 %.

وبتطبيق المعادلة الخاصة بمكونات مخاطر التدقيق فإننا نجد:

مخاطر الاكتشاف = مخاطر التدقيق/ (المخاطر الكامنة * مخاطر الرقابة)

مخاطر الاكتشاف = $5\ \% / (90\ \% * 70\ \%) = 7.93\ \% \approx \mathbf{8\ \%}$

نلاحظ أن مخاطر الاكتشاف انخفضت إلى 8% ، أي انخفاض احتمال فشل إجراءات التدقيق الجوهرية التي يطبقها المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وهذا يعني أن المدقق سيطبق اختبارات تفصيلية أكبر نتيجة ارتفاع كل من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة.

3 3. فهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر الرقابة

يحتوي نظام الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية، مجموعة الطرق والإجراءات المعتمدة من طرف المؤسسة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال.

ويعرّف نظام الرقابة الداخلية على أنه: "عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات والإرشادات التي توضع في صورة مكتوبة تتضمنها لوائح تلزم من يعمل في المؤسسة ب اتباعها، فمن القواعد الأساسية للرقابة الداخلية أن لا يقوم شخص واحد بإنجاز كل المراحل المتعلقة بعملية واحدة من بدايتها إلى نهايتها، مما لا يتيح فرص الغش والتلاعب أو الوقوع في الأخطاء، ونظام الرقابة الداخلية لا يهدف إلى حماية نقدية المؤسسة فحسب ، وإنما يعتبر عاملا هاما لحماية ممتلكات المؤسسة من الإختلاس والسرقة والنهب، كما يعمل هذا النظام على توفير الضمانات والتأكيدات الكافية على سلامة المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات مما يؤكد إمكانية الاعتماد عليها ".

ينفذ هذا النظام من طرف الإدارة والموظفين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية المعلومات المالية، فعالية وفاعلية العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة والتعليمات.

3 3 1. إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية

أولا: الإجراءات الخاصة بالتحقق من تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية: تكون من خلال ما يلي:

- استحداث المدقق للمعلومات الخاصة بالدورات السابقة واستخدامها في تدقيق الدورة الحالية.
- الاستفسار من أفراد العميل وفحص مستنداته ودفاتره بدقة.
- ملاحظة الأنشطة في المؤسسة ومتابعة أداء أفرادها.
- التأكد من مدى فهم أفراد العميل لعمليات التوثيق الخاصة بسياسات المؤسسة.

3 3 2. طرق وصف وتقييم الرقابة الداخلية

هناك عدة أساليب شائعة ل وصف وتقييم الرقابة الداخلية ، يمكن أن يتم استخدامها على نحو منفصل أو موحد، وفيما يلي تفصيل لهذه الأساليب:

أ. المذكرة الوصفية (الوصف النظري) La description narrative

هي عبارة عن مذكرة يقوم بإعدادها المدقق، وتحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للمسؤوليات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم إعداد ها من خلال المقابلات مع العاملين ودليل الإجراءات والدورة المستندية في المؤسسة.

ب. المقابلة (المحاورة) L'entretien (l'interview)

هي عبارة عن لقاء ينظّمه المدقق مع أحد عمال المؤسسة موضوع ا لتدقيق دون إخطار مسبق لهذا الأخير من خلال طرح مجموعة من الأسئلة المفتوحة عليه، والهدف من المحاورة التي يجريها المدقق مع الفرد أو الأفراد التابعين للوظيفة محل التدقيق أو القائمين على إدارة الأنشطة والعمليات الخاضعة للتدقيق هو جمع المعلومات التي تسمح له بالتعرف على كيفية إدارة الوظيفة أو كيفية سير العمليات.

وهناك نوعان من المقابلات:

– **المقابلة الشفوية:** تعتمد على الأسئلة الشفوية المفتوحة وفي نفس الوقت تلخيص المعلومات الضرورية.

– **المقابلة الكتابية:** قريبة جدا من طريقة الوصف النظري، ويتبع في ذلك الوصف الكتابي.

ج. شبكة تحليل المهام Grille d'analyse des taches

وتسمى كذلك شبكة الفصل بين المهام (grille de séparation des fonctions)، وهي عبارة عن شبكة لتوزيع الإختصاصات والمسؤوليات بين مختلف الوظائف داخل المؤسسة موضوع الـــتدقيق في زمن معين، ويتم إعدادها انطلاقا من الربط المحكم بين كل من الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل الوظيفي وتحاليل المهام، وتظهر أهميتها في تحديد نقاط تداخل المهام والمسؤوليات بدقة معتبرة ومعالجتها. أي أن هذه الشبكة تساعد في الكشف عن المهام المتعارضة التي تجتمع عند نفس الشخص، كاجتماع مهمة تنفيذية ومهمة الرقابة عليها عند نفس الشخص، أو مهمة ترخيص ومهمة تنفيذ عند نفس الشخص، أو مهمة تنفيذ ومهمة تسجيل محاسبي عند نفس الشخص.

يتم إعدادها إما حسب الوظائف (المشتريات، المبيعات، الخزينة،... إلخ) أو حسب المصالح الرئيسية لكل وظيفة أو مسارها، حيث يعبّر عنها بجدول توضّح أسطره المهام التفصيلية للوظيفة، أما العمود الثاني فيوضّح طبيعة المهمة (تقييمية، محاسبية، مالية، أو رقابية)، أما الأعمدة الأخرى فتوضّح الأشخاص (العمال) المعنيين بالمهام، ويضع المدقق علامة (×) عند تقاطع العمود والسطر، ويستحسن تخصيص عمود أخير للمهام غير الموجودة في الجدول.

أمثلة: تعتبر مهام متعارضة إذا اجتمعت عند نفس الشخص كل مهمتين تاليتين: إعداد الشيك وإمضاؤه، إعداد وصل الطلب واعتماده، حساب الأجور وصرف الأجور، صرف الأجور والتسجيل المحاسبي للأجور، مسك بطاقات الجرد الدائم والقيام بالجرد الفعلي للمخزون ...

وفيما يلي مثال عن شبكة تحليل المهام:

الشكل رقم (05): مثال عن شبكة تحليل المهام تخص المشتريات.

المهام	المصالح				
	البريد	المشتريات		المحاسبة		الخزينة
		السيد "س"	السيد "ع"	السيد "ص"	السيد "ك"	السيد "ن"
وصول فواتير الموردين						
وضع ختم الرقابة						
مقارنة الفاتورة/ وصل الطلب						
مراجعة العمليات الحسابية والمجاميع						
تجميع الفواتير						
التسجيل المحاسبي للفواتير						
تحضير الإشعار بالدفع						
تحضير شيكات الموردين						
إعداد كشف مسودة البنك						
التسجيل المحاسبي لكشوفات التسديد						
تصنيف وحفظ كشوفات التسديد						

Source : Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, comptabilité et audit : manuel et applications (DSCG 4), DUNOD, Paris, 2007, p 504.

د. خرائط تدفق المعلومات Les diagrammes de flux d'informations (flow charts)

إذا كانت شبكة تحليل المهام ثابتة، فإن خريطة التدفق حركية، حيث تسمح هذه الأخيرة، بتمثيل مسار حركة مستندات الإثبات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية وتحديد مصدرها واتجاه حركتها، ويستطيع المدقق من خلال تتبعه لتدفق المعلومات والمستندات أن يفهم النظام بشكل جيد لتحديد مواطن قوته ومواطن ضعفه والحكم على مدى فعاليته، وكذلك هي وسيلة للرقابة الذاتية والتأكد من صحة المعلومات ذات مصادر أخرى.

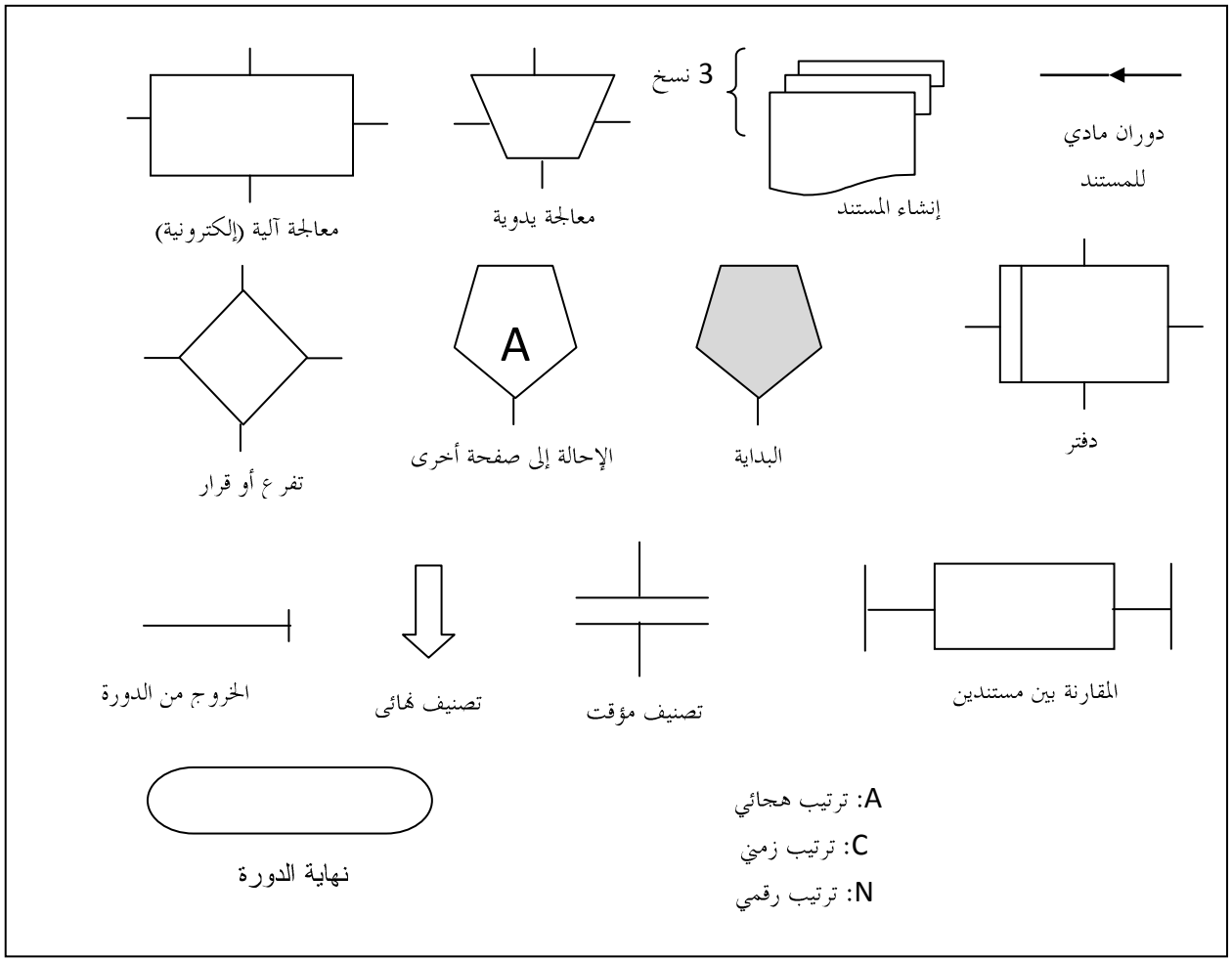
وتعرّف بأنها تقنية لوصف الإجراءات وانتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية باستعمال رموز مماثلة لتلك المستعملة في الإعلام الآلي.

كما يجب عند إعدادها مراعاة ما يلي:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز لتكون الخريطة أسهل في الفهم؛
- إذا لم تكن الخرائط واضحة تماما فإنه يمكن إضافة معلومات في أسفلها للتوضيح؛
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي يرسل إليها.

تستعمل في خريطة التدفق رموز متعارف عليها متداخلة ومتصلة مع بعضها البعض، والشكل الموالي يوضح هذه الرموز:

الشكل رقم (06): الرموز المستخدمة في خريطة تدفق المعلومات



Source: Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisation, 6e édition, France, 2006, p 360.

ه. الهيكل التنظيمي والهيكل الوظيفي L'organigramme organisationnel et l'organigramme fonctionnel

يعتبر الهيكل التنظيمي لأية مؤسسة من أهم مقومات نظامها الرقابي التي تدعم تحقيق أهدافها، ولابد من التفريق بين الهيكل التنظيمي والهيكل الوظيفي، حيث أن الهيكل التنظيمي تتولى تصميمه وإعداده الإدارة العليا للمؤسسة بهدف تنظيمها وتقسيم المهام بين مديرياتها، مصالحها وأفرادها . أما الهيكل الوظيفي فيقوم بإعداده المدقق من خلال المعلومات المحصلة من الوصف النظري والمقابلات الشخصية كوصف النظام الرقابي بهدف توضيح الرؤية أكثر وتدعيم المعلومات المحصلة بتحاليل لمهام ووظائف كل منصب ومصلحة من الهيكل التنظيمي، وبيان مدى استقلاليتها وعدم وجود تداخل بين المسؤوليات.

كما تسمح المقارنة بين الهيكلين باستخراج نقاط الضعف والثغرات المتواجدة بالنظام الرقابي ، وعلى وجه الخصوص توفير نظرة أولية لمشكلة تداخل المهام والمسؤوليات التي يعمل المدقق على معالجتها بدقة أكبر من خلال شبكة تحليل المهام.

و. إستبيان الرقابة الداخلية (قائمة الإستقصاء) Questionnaire de contrôle interne

تقوم هذه الطريقة على طرح مجموعة من الأسئلة من طرف المدقق تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة كوسيلة لاكتشاف العناصر غير الملائمة في النظام الرقابي، وغالبا ما تكون هذه الأسئلة مغلقة حيث تكون الإجابة إما بـــ "نعم" أو "لا" .

تشير **الإجابة بـــ "لا" إلى الثغرات والنقائص المحتملة** في الرقابة الداخلية، أي **نقاط الضعف** في النظام، في حين تشير **الإجابة بـــ "نعم" لنقاط القوة في النظام**، ليصل في الأخير إلى استنتاج أو خلاصة يحدد فيها مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداما بين المدققين.

وفيما يلي مثال عن استبيان رقابة داخلية خاص بدورة المشتريات/الموردين.

الشكل رقم (07): جزء من استبيان رقابة داخلية حول دورة المشتريات/الموردين

الهدف: المبالغ المستحقة للموردين والتسويات المتعلقة بها يجب أن ترتبط بالدورة المحاسبية المناسبة.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	لا ينطبق	ملاحظات
1	هل كل المشتريات الهامة تسجل عن طريق حسابات الموردين وليس مباشرة في يومية البنك؟				
2	هل يوجد نظام جرد دائم بالكمية وبالقيمة يسجل حركة الدخول انطلاقا من وصولات استلام مقيّمة (BRs valorisés)؟				
3	إذا كان الجواب لا: هل توجد إجراءات تسمح بتحديد البضاعة المستلمة وغير المفوترة بسهولة؟				
4	هل وصولات الاستلام مرقمة ترقيما مسبقا؟				
5	هل وصولات مردودات البضائع مرقمة ترقيما مسبقا؟				
6	هل تتم مقاربة طلبات التسويات بشكل منهجي مع وصولات الاستلام قبل تسجيلها؟				

Source : Benoît PIGÉ, audit et contrôle interne, 3e édition, éditions EMS, Paris, 2009, P 133.

ويجب على المدقق دراسة نظام الرقابة الداخلية من خلال إثبات درجة ثقة النظام المحتملة إذا اتضح بعد ذلك أنها تسير بشكل فعال على مستوى التطبيق، ويتم اعتبار النظام وفقا للترتيب التالي:

- **ممتاز:** إذا تمت تغطية جميع المخاطر وبشكل واف بواسطة عمليات مراقبة فعالة جدا.
- **جيد:** إذا تمت الإحاطة بجميع المخاطر إلا في بعض الاستثناءات القليلة.
- **مقبول:** إذا تمت الإحاطة بجميع المخاطر إلى حد ما من خلال عمليات مراقبة تتسم بالعيوب في بعض الأحيان أو الحالات.
- **ضعيف:** إذا لم تتم الإحاطة بجميع المخاطر بالرغم من عمليات المراقبة.

وللحكم على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية لنشاط معين في المؤسسة ، لا بد من إعطاء قيمة لكل إجابة بنعم لتكوّن في مجموعها القيم القياسية (يمكن إعطاء قيّمة لكل سؤال حسب أهميته النسبية مثلا: 3، 4، 5، 6) ، ثم يقوم بحساب مجموع القيم الفعلية للإجابات ب "نعم" وقسمتها على مجموع القيم القياسية وفق العلاقة التالية:

$$\text{درجة فعالية النظام} = \frac{\text{مجموع القيم الفعلية للإجابات ب"نعم"}}{\text{مجموع القيم القياسية}} \times 100$$

وتكون: **درجة عدم فعالية النظام = 100% – درجة فعالية النظام**

ويكون تقييم نظام الرقابة الداخلية حسب الدرجات التالية:

- ✓ من 90 إلى 100 % : ممتاز
- ✓ من 80 إلى 89 % : جيد
- ✓ من 70 إلى 79 %: مقبول
- ✓ أقل من 70 % : ضعيف

مثال: إذا افترضنا أننا بصدد تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية لعمليات الشراء، وقمنا باستخدام استبيان الرقابة الداخلية، وكانت مجموع القيم للإجابات ب "نعم" يساوي 74، في حين مجموع القيم القياسية هو 80. وفي هذه الحالة فإن:

درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية لعمليات الشراء = (مجموع القيم نتيجة الإجابة بنعم/ مجموع القيم القياسية) *

100 = (80/74)* 100 = **92,5 %**

ومن خلال درجة فعالية النظام المحسوبة (**92,5%**)، فإن المدقق يقيّم نظام الرقابة الداخلية لعمليات الشراء على أنه **ممتاز**.

3 3 3. تقدير مخاطر الرقابة

بعد التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بتحديد تقدير أولي لمخ اطر الرقابة، ويبدأ التقدير الأولي عادة من خلال **أخذ بيئة الرقابة بعين الاعتبار**:

- فإذا كان **اتجاه الإدارة لا يدعم أهمية الرقابة** فمن المستحسن على المدقق أن يفترض أن خطر الرقابة المرتبط بالعمليات المالية يمثل الحد الأقصى.
- وعلى العكس، **فإذا كان اتجاه الإدارة يدعم أهمية الرقابة** ، فعلى المدقق الاستعانة بالسياسات والإجراءات الرقابية المتخذة وتخفيض مخاطر الرقابة. وفي هذه الحالة يتم تقدير الخطر في مستوى أقل من الحد الأقصى.

تقدير المدقق لمخاطر الرقابة لا يتوقف على فهم الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يتوقف أيضا على قوة اختبارات مدى الالتزام، وعلى نتيجة تلك الاختبارات:

- فإذا كانت نتائج الاختبارات إيجابية، فإن تقدير المدقق لمخاطر الرقابة يكون في مستوى منخفض؛
- وإذا كانت نتائج الاختبارات ضعيفة، فإن تقدير المدقق لمخاطر الرقابة يكون في مستوى مرتفع.

كما يستحسن عدم تقدير مخاطر الرقابة على نحو منخفض ، وذلك من أجل العمل على جمع أدلة أكثر والتعميق في عملية التدقيق، إلا إذا تم تدعيمه بأدلة كافية.

وبأخذ معطيات المثال السابق، وبما أنه تم تقييم درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية بـــ 92,5%، فإن: درجة عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية = 100% – درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية

= 100 % – 92,5% = **7.5 %** وهذه النسبة تعبّر عن **مخاطر الرقابة**.

المحور الرابع: إستخدام العينات في التدقيق المالي والمحاسبي

يلجأ المدقق لأسلوب المعاينة (l'échantillonnage) في فحص المجتمعات المحاسبية الكبيرة (عمليات مالية أو مستندات ..) التي يصعب تدقيقها تفصيليا، ولكن يجب أن يأخذ بعين الاعتبار أهداف التدقيق، مخاطر العينة عند تصميمها وعند تقييمها، تحليل الأخطاء والتنبؤ بها. كما أن استخدام هذا الأسلوب يجب أن يتم بطريقة منهجية وعلمية لكي يمكن الوثوق في النتائج المتوصل إليها، حيث أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيارا خاصا بالمعاينة في التدقيق وهو المعيار 530 (عينات التدقيق)، حيث يتطرق هذا المعيار لكل التفاصيل الخاصة باستخدام أسلوب المعاينة في التدقيق.

4 1. بعض المفاهيم والمصطلحات الإحصائية المتعلقة بالعينات

- **المجتمع الإحصائي**: هو مجموع الوحدات الإحصائية موضوع التدقيق، ومثال ذلك مجموع فواتير الشراء أو وصولات الاستلام ....
- **العينة**: هي جزء من المجتمع الإحصائي، وتسمى وحدة إحصائية أو وحدة اختيار العينة.
- **وحدة المعاينة**: هي الوحدات التي يتكون منها المجتمع الإحصائي المراد فحصه، وهي الأساس في عملية المعاينة. ففي معاينة الصفات ومن أجل اختبارات الرقابة تكون وحدة المعاينة حدثا أو عملية. ولكن في معاينة المتغيرات فتكون وحدة المعاينة حساب معين، فمثلا من أجل التأكد من صحة رصيد المدينين فتكون وحدة المعاينة هي حساب العميل أو المدين.
- **معدل الانحراف (الخطأ) المتوقع**: يعبّر عن نسبة الإنحرافات أو الأخطاء المتوقع وجودها في المجتمع الإحصائي، والذي تسحب منه العينة. ويتم تقدير نسبة الخطأ المتوقع من خلال الحكم الشخصي المهني للمدقق، وقد يستعمل المدقق طرقا معينة لتقدير هذا المعدل مثلا من خلال استخراج متوسط نسبة الخطأ في السنوات السابقة.

مثال: إذا كان المدقق بصدد تدقيق حساب معين لسنة 2020، وكانت نسبة الأخطاء في هذا الحساب للسنوات الثلاث السابقة كالتالي:

2017	2018	2019
%3	%4	%5

فإن: معدل الخطأ المتوقع في المجتمع لسنة 2020 = (%3 + %4 + %5) / 3 = %4

وفي حالة عدم وجود معلومات سابقة يعتمد عليها المدقق، فقد يقوم بسحب عينة عشوائية أولية وتدقيقها على ذلك الانحراف ثم يقوم بتقدير المعدل المتوقع في المجتمع على أساس الأخطاء المكتشفة فيها كما يلي:

المعدل المتوقع في المجتمع = الإنحرافات المكتشفة في العينة / العينة الأولية

- **معدل الانحراف (الخطأ) المسموح به:** يعبّر عن نسبة الأخطاء التي يقبل المدقق بوجودها في حساب معيّن أو مجموعة من الحسابات دون أن تكون القوائم المالية محرفة تحريفا جوهريا.
- **مدى الدقة:** هو المدى الذي يحتمل أن يقع معدل الأخطاء في المجتمع بين حده الأعلى وحده الأدنى، ويتحدد بإضافة وطرح **رقم الدقة** الذي يقوم المدقق بتقديره من معدل الخطأ المتوقع في المجتمع.
- **رقم الدقة:** يتحدد تبعا لمستوى الثقة في درجة تمثيل معدل الأخطاء في العينة لمعدل الأخطاء في المجتمع، فكلما زاد مستوى الثقة قل رقم الدقة وكلما قل مستوى الثقة زاد رقم الدقة. و تحديد رقم الدقة يتوقف على الحكم الشخصي للمدقق وهو يتأثر بدوره بالحد الأقصى المقبول للأخطاء في المجتمع والذي يمثل الحد الأعلى للدقة.

يمكن التعبير عن مدى الدقة على أساس قيمة نقدية بدلا من النسبة المئوية، و يكون ذلك في بعض الحالات الخاصة التي يعتبر فيها رقم الدقة نفسه ممثلا لحدود الخطأ المسموح به في مجتمع معين.

مثال: قد يلجأ المدقق لتحديد رقم الدقة لقيمة المخزون السلعي $\pm$ 5000 دج، وهذا يعني أن معدل الخطأ المسموح به عند تدقيق المخزون السلعي هو 5000 دج، سواء بالزيادة أو بالنقصان.

ومنه مدى الدقة هو: الحد الأدنى للدقة هو (-5000 دج)، والحد الأعلى للدقة هو (+5000 دج).

- **مستوى الثقة:** هو درجة تأكد المدقق بأن معدل الأخطاء في العينة يمثل معدل الأخطاء في المجتمع وذلك في ظل مدى دقة سبق تحديده، حيث توجد علاقة وثيقة بين حجم العينة وبين كل من مدى الدقة ومستوى الثقة، فكلما زاد حجم العينة زاد مستوى الثقة وقل مدى الدقة. ويمكن القول بأن زيادة مستوى الثقة يعني زيادة درجة دقة تمثيل معدل الأخطاء في العينة لمعدل الأخطاء في المجتمع.

يعبّر المدقق عن مستوى الثقة باستخدام نسبة مئوية، فإذا قرر المدقق أن مستوى الثقة هو 95% فإنه يعني بذلك أن هناك احتمال قدره 95% بأن يقع معدل الأخطاء في المجتمع بين حدي مدى الدقة، أو هناك مخاطرة قدرها 5% ناتجة عن احتمال وقوع معدل الأخطاء في المجتمع خارج حدي مدى الدقة.

4 2. مفهوم المعاينة في التدقيق

تعرّف المعاينة في مجال تدقيق الحسابات بأنها تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات، ليتمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها لبعض خصائص المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في تكوين نتيجة بشأن المجتمع.

وما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أنه مهما كبرت حجم العينة فإننا نبقى ضمن المعاينة، وكلما كبرت حجم العينة زادت نتائج العينة دقة، ولهذا فإن المدقق يجب أن يحرص على اختيار عينة ممثلة للمجتمع لكي تكون النتائج المعممة على المجتمع موثوق فيها.

ولكي تكون العينة ممثلة فعلا للمجتمع الذي سحبت منه، يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية:

- ✓ أن تكون العينة **كافية**، أي تتضمن عددا كافيا.
- ✓ أن تكون العينة **تتصف بنفس خصائص المجتمع** الذي سحبت منه.

✓ أن تكون **ثابتة**، أي لا تؤدي إلى تذبذب النتائج المتوصل إليها حتى لو زاد حجم العينة.

- **مخاطر العينات:** هي المخاطر التي تتعلق باحتمالية أن تكون العينة غير ممثلة بشكل مناسب للمجتمع بالرغم من اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة حتى تكون ممثلة، وترتبط مخاطر العينات بكل من اختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية.

➢ **المخاطر المرتبطة بالاختبارات التفصيلية:** تقسم إلى نوعين هما:

✓ **مخاطر الرفض الخاطئ:** وتسمى **مخاطر ألفا** (α)، وهي أن يرفض المدقق القوائم المالية بناء على نتيجة العينة على اعتبار أنها محرفة تحريفا جوهريا ، بينما هي في حقيقتها غير محرفة ولا تحتوي على معلومات خاطئة أو تحريفات جوهرية.

✓ **مخاطر القبول الخاطئ:** وتسمى **مخاطر بيتا** (β)، وهي أن يقبل المدقق القوائم المالية بناء على نتيجة العينة على اعتبار أنها لا تحتوي على معلومات محرفة تحريفا جوهريا، بينما هي في الواقع تتضمن معلومات خاطئة أو تحريفات جوهرية.

ملاحظة: تعتبر مخاطر بيتا (β) أكثر خطورة من مخاطر ألفا (α) نظرا للأضرار التي تلحقها بمستخدمي القوائم المالية.

➢ **المخاطر المرتبطة باختبارات الرقابة:** تقسم إلى نوعين هما:

✓ **مخاطر زيادة الاعتماد:** وهي مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا.

✓ **مخاطر قلة الاعتماد:** وهي مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل مرتفع جدا.

ملاحظة: مخاطر الرفض الخاطئ ومخاطر قلة الاعتماد تؤثران على كفاءة عملية التدقيق، أما مخاطر القبول الخاطئ ومخاطر زيادة الاعتماد فتؤثران على فعالية عملية التدقيق.

- **مخاطر بخلاف مخاطر العينات:** وهي المخاطر التي تتضمن جميع جوانب مخاطر التدقيق التي لا ترجع إلى استخدام أساليب المعاينة، سواء أكانت معاينة إحصائية أو غير إحصائية. ويرجع هذا النوع من المخاطر إلى عدم فعالية إجراءات التدقيق المستخدمة نتيجة عدم استخدام اختبارات التدقيق المناسبة، أو الفشل في تطبيقها، أو الفشل في تفسير نتائج الاختبارات بطريقة صحيحة.

4 3. مداخل المعاينة في التدقيق المالي والمحاسبي

يتم التدقيق باستخدام العينات على جزء فقط من المجتمع الإحصائي (مستندات، عمليات محاسبية، دفاتر، سجلات، ...) وليس كله، حيث يكون المدقق بين حالتين: إما المعاينة الإحصائية، وإما المعاينة غير الإحصائية (الحكمية)

4 3 1. المعاينة غير الإحصائية (الحكمية)

وتعني أن يحدد المدقق حجم العينة ويختارها ويقيّم نتائجها اعتمادا على حكمه الشخصي وخبرته المهنية فقط، ثم يقدم استنتاجاته حول المجتمع الذي سحبت منه العينة معتمدا على حكمه الشخصي كذلك. وقد يلجأ المدقق إلى

هذا النوع من المعاينة عندما تكون العمليات المالية مكونة من عدد صغير من العناصر ذات القيمة المالية العالية، أو من عناصر ومفردات قيمتها الإجمالية غير هامة.

أمثلة على أسلوب اختيار العينة غير الإحصائية:

- أن يقوم المدقق باختيار نسبة معينة من البنود، مثلا 10 % من فواتير الشراء.
- أن يقوم المدقق باختيار جميع عناصر نشاط معين أو جزء منها على فترة معينة، مثلاً مشتريات شهر أفريل كلها أو عشر فواتير من كل شهر.
- أن يختار المدقق العناصر المهمة في حساب معين، مثلا يختار أعلى عشر أرصدة للمدينين.

4 3 2. المعاينة الإحصائية

وتعني أن يعتمد المدقق على قواعد الإحصاء والاحتمالات في عملية المعاينة، حيث يحدد المدقق حجم العينة وفقا للأساليب الإحصائية المناسبة والمعترف بها ويختارها عشوائيا، كما يقيّم نتائجها إحصائيا، كما أن المدقق يمكنه الاعتماد في تقييم نتائج العينة على حكمه الشخصي كذلك، ثم يقدم استنتاجاته حول المجتمع الذي سحبت منه العينة معتمدا على نتائج العينة الممثلة. وقد يلجأ المدقق إلى هذا النوع من المعاينة عندما يكون المجتمع الإحصائي (العمليات المالية أو المستندات) مكونا من عدد كبير من المفردات والعناصر المتجانسة.

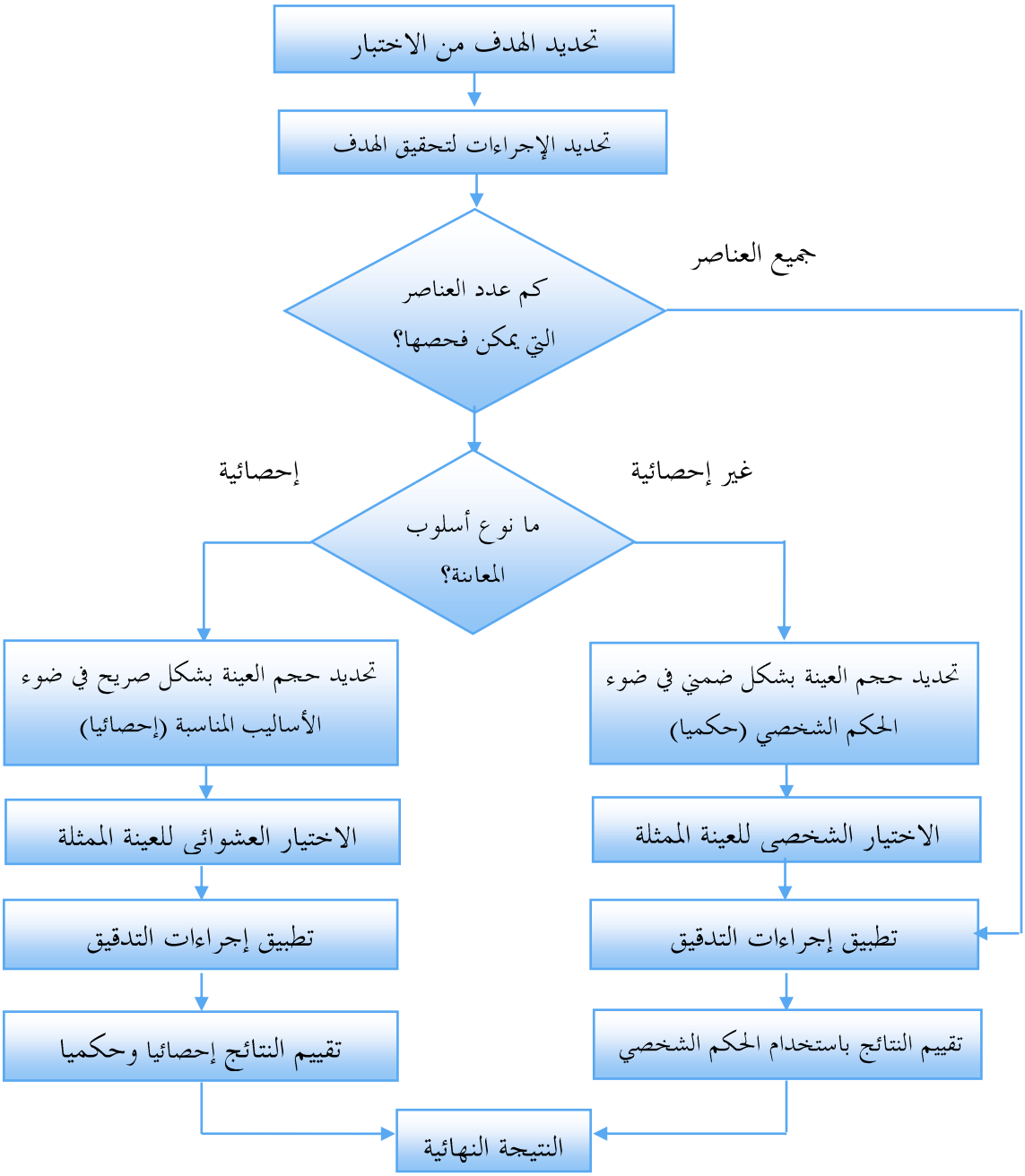
4 4. منهجية المعاينة في التدقيق

بالنسبة لمنهجية المعاينة فإنه مهما كانت نوع المعاينة، فإنه يجب تحديد الهدف من الاختبار كأول خطوة، ثم تحديد إجراءات تحقيق الهدف. أما الخطوات اللاحقة فتكون حسب نوعية المعاينة:

- إذا كانت المعاينة غير الإحصائية، فإنه يتم تحديد العينة بشكل ضمني وفقا للحكم الشخصي والخبرة المهنية للمدقق، ثم سحبها وفقا للحكم الشخصي كذلك، ثم تطبيق عليها إجراءات التدقيق المحددة في الخطو الثانية، ثم تقييم نتائج العينة باستخدام الحكم الشخصي للمدقق وخبرته المهنية، وفي الأخير توثيق النتائج.
- أما إذا كانت المعاينة إحصائية، فإنه يتم تحديد العينة إحصائيا أي باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والمعترف بها، ثم سحبها عشوائيا، ثم تطبيق عليها إجراءات التدقيق المحددة في الخطو الثانية، ثم تقييم نتائج العينة باستخدام الأساليب الإحصائية إضافة إلى الحكم الشخصي للمدقق، وفي الأخير توثيق النتائج.

ويمكننا تلخيص منهجية المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (08): خطوات عينات التدقيق الإحصائية وغير الإحصائية



المصدر: أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 448.

4 5. أساليب الاختيار الإحصائي للعينة

4 5 1. إختيار مفردات العينة باستخدام جداول الأرقام العشوائية

في هذه الطريقة، ترقم مفردات المجتمع محل الدراسة من 1 إلى N بحيث تعطي أرقاما متسلسلة، ثم تستخدم جداول الأرقام العشوائية (**الملحق 01**) لتحديد وتعيين الأرقام التي تمثل مفردات العينة المطلوبة. ويمكن إتباع الخطوات التالية لاختيار عينة عشوائية باستخدام جدول الأرقام العشوائية:

- إختيار صفحة من صفحات جدول الأرقام العشوائية بطريقة عشوائية.
- إختيار رقم عشوائي ويعتبره كنقطة البداية.
- تحديد مسار منتظم لاستخدام الجدول، حيث يمكن قراءة الجدول من أعلى إلى أسفل أو العكس، أو من اليمين إلى اليسار أو العكس. وأي مسار مسموح به فقط يشترط الثبات في المسار المختار حتى تحديد آخر مفردة في العينة.
- إيجاد علاقة بين أرقام الجدول ومفردات المجتمع، حيث يجب تحديد نطاق المجتمع وذلك بغرض تحديد شكل الأرقام العشوائية التي سيقع عليها الاختيار.

مثال: إذا واجه المدقق مجتمعا تكون الوحدات الخاصة به مرقمة على أساس الشهور التي وقعت فيها العمليات ، ففي هذه الحالة فإنه على المدقق جعل مفردات هذا المجتمع متسلسلة كما يلي:

الشهـــر	أرقام فواتير البيع	الأرقام المتسلسلة
جانفي	من (1-1) إلى (100-1)	0001 إلى 0100
فيفري	من (2-1) إلى (70-2)	0101 إلى 0170
مارس	من (3-1) إلى (90-3)	0171 إلى 0260
.....	.....	.....
ديسمبر	من (12-1) إلى (70-12)	0950 إلى 1020

ملاحظة: إستخدام جدول الأرقام العشوائية في سحب مفردات العينة يتطلب جعل المجتمع الإحصائي مهما كان مرقما ترقيما متسلسلا.

4 5 2. الاختيار المنتظم للعينة

في هذا الأسلوب يقوم المدقق بحساب فاصل المعاينة (فترة معاينة) ونرمز له بـــ (K)، ثم يختار بداية عشوائية من خلال سحب رقم عشوائي باستخدام جدول الأرقام العشوائية يقع بين الواحد وفاصل المعاينة (K) فيحصل بذلك على رقم وحدة المعاينة الأولى ولتكن (r).

يتم حساب فاصل المعاينة بالعلاقة: $K = \frac{N}{n}$

حيث: n حجم العينة، N هو حجم المجتمع

وللحصول على رقم وحدة المعاينة الثانية يضيف المدقق فاصل معاينة (K) للرقم العشوائي (r) أي r + K وللوحدة الثالثة يضيف فاصل معاينة (K) للرقم السابق فيحصل على r + 2K، وهكذا حتى يصل إلى الوحدة الأخيرة في العينة، فيكون رقمها هو: r + (n – 1) K حيث.

مثال: المطلوب اختيار عينة من 30 فاتورة من فواتير البيع لسنة 2020 المرقمة من 001 إلى 600.

يتم سحب العينة كما يلي:

- نقوم بحساب فاصل المعاينة: لدينا N= 600 ، n= 30

$k=N/n = 600/30 = 20$

– نختار رقم عشوائي r محصور بين 1 و 20، وليكن r=15 ونعتبره المفردة الأولى في العينة

– **المفردة الثانية:** $r+k = 15 + 20 = 35$

– **المفردة الثالثة:** $r+2k= 15+2*20=55$ أو $35+20=55$

وهكذا نكمل حساب مفردات العينة إلى غاية آخر مفردة:

– **المفردة الأخيرة رقم 30:** $r+(n-1)k = 15+(30-1)20=595$

إذن تكون مفردات العينة وفقا لهذه الطريقة كما يلي: 15، 35، 55، 75، 95، 115، 135، 155، 175، 195، 215، 235، 255، 275، 295، 315، 335، 355، 375، 395، 415، 435، 455، 475، 495، 515، 535، 555، 575، 595.

3 5 4. العينة الطبقية

ي ستخدم هذا النوع من المعاينة عندما يكون هناك تباين (عدم تجانس) واضح في مجتمع الدراسة، بحيث يمكن تقسيم المجتمع إلى مجموعات أو طبقات بناءً على هذا التباين، أي تقسيم المجتمع إلى مجتمعات جزئية (طبقات)، بشرط تكون هناك خاصية متجانسة داخل كل طبقة، ثم يتم اختيار عينة منتظمة من كل طبقة أو باستخدام الجداول العشوائية، وتستخدم هذه الطريقة عادة في معاينة المتغيرات، أما في معاينات الوحدات النقدية فتستخدم لها طريقة تعتمد على الحجم وتسمى الطريقة النسبية للحجم.

يتم توزيع حجم العينة **n** على الطبقات بإحدى الطرق:

أ- **التخصيص المتساوي:** حيث يتم اختيار عدد متساوي من الطبقات المختلفة، وتستخدم هذه الطريقة عندما يكون عدد الوحدات داخل الطبقات متقارب، أي :

$$n_h = \frac{n}{L}$$

L : عدد الطبقات

ب– التخصيص المتناسب: وهي من الطرق الأكثر شيوعا نظرا لسهولة تطبيقها، وتستعمل عندما لا توجد أية معلومات عدا عدد وحدات المعاينة في الطبقات، وفي هذه الطريقة يتناسب عدد الوحدات التي يتم اختيارها من الطبقة h ، تناسبا طرديا مع حجم هذه الطبقة (h = 1,2, ...,L)، أي:

$$n_h = n\frac{N_h}{\sum_{h=1}^{L} N_h} = n\frac{N_h}{N}$$

N_h : الطبقة h

جـــ – تخصيص نيمان (Neyman): يستخدم هذا التخصيص لتخفيض حجم التباين ، حيث يؤخذ في الاعتبار تباين كل طبقة، ويستخدم عادة عندما يكون الانحراف المعياري يختلف من طبقة لأخرى، وكلفة العينة ثابتة داخل كل الطبقات. وبالتالي حسب هذه الطريقة، يتناسب عدد الوحدات التي يتم اختيارها من الطبقة تناسبا طرديا مع حجم الطبقة وتشتت الظاهرة محل الدراسة داخل الطبقة.

ومنه حجم العينة في الطبقة h هو:

$$n_h = n\frac{N_h\,\delta_h}{\sum_{h=1}^{L} N_h\,\delta_h}$$

δ_h : الإنحراف المعياري للطبقة

د- التخصيص الأمثل: يستخدم هذا التخصيص عندما يكون هنا [illegible] من طبقة لأخرى. وفي هذه الطريقة، يتناسب عدد الوحدات التي يتم اختيارها من الطبقة تناسبا طرديا مع حجم الطبقة وتشتت الظاهرة محل الدراسة داخل الطبقة وعكسيا مع تكلفة معاينة الوحدة الواحدة من الطبقة. ومنه حجم العينة في الطبقة h هو:

C_h : تكلفة معاينة الوحدة الواحدة داخل الطبقة

$$n_h = \frac{n\left(N_h\,\delta_h\right)/\sqrt{C_h}}{\sum_{h=1}^{L}\left(N_h\,\delta_h\right)/\sqrt{C_h}}$$

4 5 4. العينة العنقودية

في هذا الأسلوب يتم تقسيم المجتمع إلى مجموعات (**عناقيد**) تحتوي على عناصر متجانسة، كتصنيف مثلا ملفات الزبائن في مجموعات حسب الحروف الأبجدية، فالعناقيد هنا لا تعتبر طبقات، وإنما صنفت على أساس تنظيمي فقط. وفي هذا الأسلوب يمكن اختيار عدد من العناقيد عشوائيا، ثم يتم اختيار مفردات العينة من هذه العناقيد عشوائيا.

مثال: إذا رغب المدقق في تدقيق فواتير البيع لسنة 2020 وقدرها 1000 فاتورة، وكانت هذه الفواتير محفوظة بطريقة متسلسلة في أدراج عددها 10 أدراج، وكل درج يحتوي على 100 فاتورة، وفي هذه الحالة فإن كل درج يعتبر عنقودا.

ووفقا لأسلوب المعاينة العنقودية، يستطيع المدقق أن يختار بصفة عشوائية باستخدام جدول الأرقام العشوائية عددا من الأدراج للقيام بفحصها. ولما كان جدول الأرقام العشوائية يحتوي على 5 أرقام فيجب على المدقق ترقيم الأدراج من 1 إلى 10 مع اعتبار أن الرقمين الأخيرين مثلا من الرقم العشوائي للدلالة على رقم الدرج، في حين الأرقام الثلاثة الأخرى للدلالة على رقم الفاتورة بهذا الدرج. فمثلا الرقم العشوائي 01022 يعني الفاتورة رقم 022 من الدرج رقم 1.

4 6. أغراض التدقيق وطرق المعاينة الإحصائية

هناك أربعة أغراض رئيسية تستخدم فيها أساليب المعاينة الإحصائية في التدقيق وهي:

- معاينة الصفات؛
- معاينة الاكتشاف (الاستكشافية)؛
- معاينة المتغيرات؛
- معاينة الوحدات النقدية.

4 6 1. المعاينة بغرض القبول أو الرفض (معاينة الصفات)

يستعمل هذا الأسلوب غالبا في اختبارات التأكد من مدى الالتزام، ويهدف إلى البحث عن وجود صفة معينة أو عدم وجودها، أو تقدير خاصية معينة مثل تقدير معدل الأخطاء الحسابية في مجموعة معينة من المستندات، أو تقدير معدل تجاهل بعض السياسات الموضوعة من قبل إدارة الشركة لمعالجة عملية معينة، مثلا عدد المرات التي يوجد فيها فواتير بيع غير مرخص بها.

ومن الواضح أن تقدير معدلات الخطأ ومعدلات الالتزام ببعض القواعد الموضوعة لمعالجة العمليات المختلفة بالشركة يمكّن المدقق من تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة، وبالتالي فإن نتيجة هذا التقييم سوف تؤثر على إجراءات التدقيق المستخدمة في الاختبارات الأساسية والتي تهدف إلى التأكد من صحة البيانات المثبتة في الدفاتر والقوائم المالية (معدل تكرار حدث معين).

خطوات معاينة الوحدات النقدية: عند تطبيق أسلوب العينات الخاصة بمعاينة الصفات يتم إتباع الخطوات الأساسية التالية:

أ. **تحديد الهدف** من المعاينة (الإختبار)

ب. **تحديد المجتمع ووحدة المعاينة**

ج. **تحديد إجراءات التدقيق** لتحقيق الهدف

د. **تحديد الخاصية موضع الاهتمام (شروط الانحرافات)**: ويشمل **تحديد معدل الخطأ المتوقع، درجة الدقة ومستوى الثقة**، وهذا بناء على خبرة المدقق ومهارته.

ه. **تحديد حجم العينة**: ولإيجاد حجم العينة، فإنه يستخدم جداول إحصائية معينة حسب مستوى الثقة المطلوب الذي يحدده المدقق وحسب الطريقة المتبعة:

- **الطريقة الأولى**: معدل الانحراف (الخطأ) الأعلى المقبول
- **الطريقة الثانية**: معدل الانحراف المتوقع مع تحديد الحد الأدنى والأعلى المقبولين للدقة.

و. **إختيار (سحب) العينة**: يكون بالاستعانة بجدول الأرقام العشوائية.

ز. **إختبار (فحص) العينة**: وفق الغرض من المهمة والهدف المحدد ويكون فحصا شاملا لكل مفردات العينة.

ح. **تقييم نتائج العينة**: يحكم المدقق ما إذا كانت الصفات محل الاختبار ملتزم بها أم لا، ويكون ذلك بحساب معدل الخطأ الفعلي في العينة، ثم يقارنه مع معدل الخطأ المسموح به.

ويتم حساب معدل الخطأ الفعلي من خلال العلاقة التالية:

معدل الخطأ الفعلي = (عدد الأخطاء/حجم العينة) x 100

– **فإذا كان معدل الخطأ الفعلي في العينة أكبر من معدل الخطأ المسموح به:** المدقق يستنتج بأن الصفة الرقابية أو الإجراء غير ملتزم به (نظام رقابة داخلية غير سليم).

– **فإذا كان معدل الخطأ الفعلي في العينة أقل من معدل الخطأ المسموح به:** المدقق يستنتج بأن الصفة الرقابية أو الإجراء ملتزم به (نظام الرقابة الداخلية سليم).

كما توجد جداول لتقييم نتائج العينة، حيث يقوم المدقق بتحديد **الحد الأعلى المحتمل للدقة (معدل التحريف الموجود في المجتمع بناء على نتيجة العينة)** من جدول تقييم نتائج العينة (وفي بعض الحالات يستخدم نفس جدول تحديد حجم العينة) ومقارنته مع معدل الخطأ المسموح به، وهنا تصادفنا حالتين:

- **معدل التحريف المسموح به (المقبول) أكبر من معدل التحريف في المجتمع (الحد الأعلى المحتمل للدقة):** المدقق يستنتج أن الصفة الرقابية أو الإجراء ملتزم به، أي نظام الرقابة الداخلية سليم.
- **معدل التحريف المقبول أقل من معدل التحريف في المجتمع (الحد الأعلى المحتمل للدقة)** : يستنتج المدقق بأن الصفة الرقابية أو الإجراء غير ملتزم به، أي نظام الرقابة الداخلية غير سليم، وهذا في حالة قبوله لمعدل الخطأ الذي أظهرته العينة.

أما إذا قرر المدقق عدم قبول معدل الخطأ الذي أظهرته العينة، فإنه قد يتخذ في هذه الحالة أحد القرارات البديلة التالية:

- ✓ يقرر بأن العينة لم تكن ممثلة للمجتمع، وبالتالي يقوم بسحب عينة أخرى جديدة أو زيادة حجم العينة الأصلية، وذلك من خلال الرفع في معدل الخطأ المتوقع أو في مستوى الثقة.
- ✓ يقوم المدقق بتحليل الأخطاء وتحديد أسباب الزيادة في معدل الخطأ، ثم يطلب من الإدارة اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- ✓ قد يخلص إلى أن نظام الرقابة الداخلية لا يمكن الاعتماد عليه، الأمر الذي يتطلب منه التوسع في الاختبارات الأساسية.

تمرين محلول: يرغب مدقق إحدى الشركات في تقييم الإجراءات الخاصة بحساب الأجور في الشركة، وذلك بهدف اكتشاف ما إذا كان هناك أخطاء في حساب أجور العاملين بالاعتماد على أجور السنة السابقة.

يعمل بهذه الشركة 500 عامل وتسدد لهم الأجور شهريا.

المطلوب : ما هي الخطوات التي يتبعها المدقق لتحقيق الهدف من عملية التدقيق مع العلم أنه سوف يستخدم أسلوب المعاينة الإحصائية، وبعد فحص العينة وجد 12 خطأ.

وبناء على خبرته حدد المدقق المعطيات التالية: معدل الخطأ المتوقع في تحديد الأجور هو 4 % ، درجة الدقة: 2% ، مستوى الثقة: 95%

الحل: الخطوات التي يتبعها المدقق لتحقيق الهدف من عملية التدقيق هي كالتالي:

1 - تحديد الهدف من عملية التدقيق: تقييم الإجراءات الخاصة بحساب أجور العمال.

2 - تحديد إجراءات التدقيق: من خلال الهدف من التدقيق فإن المدقق يحدد إجراءات التدقيق التالية:

–مراقبة ورقة الحضور الخاصة بأجور السنة السابقة؛

-فحص مذكرات أجور العمال الخاصة بالسنة السابقة مع ملفاتهم؛
-التأكد من أن مذكرات الأجور تحتوي على جميع عناصر الأجر بالتفصيل؛
-التأكد من صحة الاقتطاعات الضريبية والاجتماعية للأجور؛
-التأكد من صحة العمليات الحسابية في مذكرات الأجور.

3 - تحديد المجتمع: المجتمع الإحصائي يتكون من عدد عمليات حساب الأجور للسنة السابقة، حيث عدد العمال كان خلال السنة السابقة 500 عامل.

إذن: حجم المجتمع = 500 عامل * 12 شهر = **6000 عملية حسابية للأجور.**

4 - تحديد معدل الخطأ المتوقع، مستوى الثقة، درجة الدقة ومدى الدقة:

-معدل الخطأ المتوقع = 4 % من المجتمع الأصلي (6000 عملية حسابية للأجور)

-مستوى الثقة = 95 % - درجة الدقة = ± 2 %

-حساب الحد الأعلى للدقة والحد الأدنى للدقة:

-الحد الأعلى للدقة = معدل الخطأ المتوقع + درجة الدقة = 4 % + 2 % = **6 %**

-الحد الأدنى للدقة = معدل الخطأ المتوقع - درجة الدقة = 4 % - 2 % = **2 %**

5 - تحديد حجم العينة: في هذه الحالة نستعمل الطريقة الثانية لتحديد حجم العينة : معدل الانحراف المتوقع مع تحديد الحد الأدنى والأعلى المقبولين للدقة، والتي نستعمل فيها جدول التوزيع ذو الحدين لتحديد حجم العينة في معاينة الصفات (**الملحقين 02 و 03**).

وبالرجوع إلى جدول التوزيع ذو الحدين (**الملحق رقم 02**) الخاص بمعاينة الصفات عند مستوى الثقة 95 %، وبالقراءة أفقيا عند معدل خطأ متوقع 4 %، ثم القراءة عموديا حتى الوصول إلى الحد الأعلى للدقة 6 % يتبين لنا **حجم العينة هو 400 مفردة أو عملية حسابية للأجور.**

6 - سحب مفردات العينة: يقوم المدقق بسحب مفردات العينة باستخدام وسيلة مناسبة من وسائل الاختيار العشوائي وليكن جدول الأرقام العشوائية مع إعطاء العمليات الحسابية للأجور أرقاما متسلسلة، أو المعاينة المنتظمة، أو المعاينة العنقودية.

7 - إختبار العينة: يقوم المدقق في هذه الخطوة بفحص شامل لكل مفردات العينة، أي 400 عملية حسابية للأجور، وذلك بتنفيذ إجراءات التدقيق التي حددها، أي التحقق من وجود أو عدم وجود أخطاء في حساب الأجور. **وكانت نتيجة هذا الفحص الشامل للعينة 12 خطأ.**

8 - تقييم نتائج العينة:

- حساب معدل الخطأ الفعلي في العينة:

معدل الخطأ الفعلي في العينة = (عدد الأخطاء الفعلية / حجم العينة) x 100 = (400/12)x 100 = **0.03 = 3%** .

معدل الخطأ الفعلي في العينة وهو 3 % ، وبالرجوع إلى نفس الجدول الإحصائي المستخدم في تحديد حجم العينة، حيث أنه عند حجم عينة 400 ومعدل خطأ فعلي في العينة 3 % وعند مستوى ثقة 95%، نجد أن الحد الأعلى المحتمل للدقة في المجتمع هو 4.8 % ، وهو أقل من الحد الأعلى للدقة المسموح به 6 %، وهذا يعني أن المدقق سيكون متأكدا بدرجة ثقة 95 % بأن معدل الخطأ في المجتمع لن يتجاوز معدل الخطأ المسموح به 6 %.

وعلى ضوء هذه النتائج ، **يحكم المدقق بسلامة الإجراءات الخاصة بحساب أجور العمال في الشركة.**

4 6 2. المعاينة بغرض الاكتشاف (المعاينة الاستكشافية)

يستخدم أسلوب العينات الإحصائية لمعاينة الاكتشاف بغرض التأكد من عدم وجود غش أو اختلاس أو أخطاء هامة غير عادية (اكتشاف حدث هام).

خطوات معاينة الاكتشاف: عند تطبيق أسلوب العينات بغرض الاكتشاف يتم إتباع الخطوات الأساسية التالية:

أ. **تحديد الهدف** من المعاينة (الإختبار).

ب. **تحديد المجتمع ووحدة المعاينة.**

ج. **تحديد إجراءات التدقيق** لتحقيق الهدف.

د. **تحديد الخاصية موضع الاهتمام (شروط الانحرافات):** ويشمل **تحديد معدل حدوث الخطأ الهام أو الغش أو الاختلاس، ومستوى الثقة**، حيث أنه في الواقع يفترض دائما أن هذا النوع من الأخطاء أو الغش يكون منخفضا جدا مقارنة بالأخطاء الأخرى العادية، كما أنه نظرا لخطورة هذا النوع من الأخطاء أو الغش فإن المدقق يحدد عادة مستوى ثقة مرتفعا، بحيث أنه إذا كانت هناك حالة واحدة فقط للخطأ الهام أو الغش فإن احتمال اكتشافها يكون كبيرا.

ه. **تحديد حجم العينة:** يتم تحديد حجم العينة باستخدام جدول خاص بتحديد حجم العينة الاستكشافية، مع ضرورة تحديد المدقق للبيانات السابقة الذكر. كما توجد عدة جداول خاصة بمعاينة الاستكشاف لنسبة احتمال وجود خطأ واحد بالعينة ومقسمة حسب حجم المجتمع.

كما يمكن تحديد حجم العينة المطلوبة وفق المعادلة التالية:

$$n = \frac{CC}{TE}$$

حيث: n: حجم العينة، CC: معامل الثقة، TE: معدل الخطأ المتوقع

ويمكن استخراج معامل الثقة من الجدول التالي:

الجدول رقم (04): معامل الثقة المستخدم في المعاينة الاستكشافية

مستوى الثقة %	90	95	96	97	98	99
معامل الثقة	2.3	3	3.2	3.4	3.7	4.3

المصدر: منصور حامد محمود، هالة عبد النبي عبد الفتاح، الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، طبعة منقحة، مطبعة النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 201.

و. **إختيار (سحب) العينة:** يكون السحب عشوائيا.

ز. **إختبار (فحص) العينة:** وفق الغرض من المهمة والهدف المحدد ويكون فحصا شاملا.

ح. **تقييم نتائج العينة:**

- إذا لم يجد أي خطأ هام غير عادي أو غش أو تزوير حسب ما يريد أن يتأكد منه، فإنه يدل على احتمالين:
- ✓ إحتمال عدم وجود مثل هذا النوع من الأخطاء أصلا.
- ✓ معدل الخطأ الفعلي أقل من معدل الخطأ المتوقع رغم أنه منخفض جدا، والمدقق هنا يكون متأكدا في حدود مستوى الثقة المطلوب الذي حدده من عدم وجود مستندات بها أخطاء أو تزوير أو غش في المجتمع تزيد عن نسبة الخطأ المتوقع. كما قد يقرر في هذه الحالة الرفع من حجم العينة لعله يصادفه خطأ هام.
- عملية **المعاينة تتوقف بمجرد اكتشاف أحد الأخطاء الهامة** والتي قام المدقق بعملية الفحص من أجل اكتشافها.

تمرين محلول:

لنفترض أن الشركة تشك بأن أحد العاملين بها يتلاعب في بيانات بعض المستندات يتيح له اختلاس مبلغا ماليا من الشركة، ويقدر حجم المستندات التي تشك الشركة في حدوث التلاعب في بياناتها 2000 مستند. وبناء على خبرته قدّر المدقق أن نسبة التلاعب في هذه المستندات تساوي 1% ، كما قرر أن مستوى ثقة 95% .

المطلوب: بصفتك مدقق ما هو العمل الذي تقوم به في هذه الحالة؟

الحل:

1/ تحديد الهدف من الاختبار: إكتشاف التلاعب في المستندات بغرض الاختلاس ، وهو خطأ هام وقليل الحدوث ، ولتحقيق الهدف من الاختبار يستخدم المدقق المعاينة بغرض الاكتشاف (الاستكشافية)

2/ تحديد إجراءات التدقيق: فحص المستندات والتأكد من أنها تحتوي على جميع المعلومات اللازمة قانونا، بالإضافة إلى المراجعة الحسابية للمستندات.

3/ تحديد حجم العينة: بالرجوع إلى الجدول الخاص بتحديد حجم العينة الاستكشافية (**الملحق 08**)، نجد أنه عند حجم مجتمع 2000 ومعدل خطأ 1 % ومستوى ثقة 95 %، **حجم العينة يساوي 286 مستند.**

4/ سحب مفردات العينة: وذلك باستخدام جدول الأرقام العشوائية أو العينة المنتظمة.

5/ إختبار العينة: أي فحص العينة فحصا شاملا من خلال تنفيذ إجراءات التدقيق المحددة.

6/ الحالات التي يمكن أن يواجهها المدقق عند فحص مفردات العينة هي:

أ. إذا لم يتوصل المدقق إلى أي عملية تلاعب، فإنه يتوقف ويستنتج أنه:

- إحتمال عدم وجود عمليات تلاعب في المستندات (2000 مستند).
- أو يمكن القول بأن المدقق يكون متأكدا بدرجة ثقة 95% بأن عمليات التلاعب في المستندات نسبة وجودها لا تتجاوز 1%.

ب. إذا لم يتوصل إلى أي عملية تلاعب، فإنه بإمكانه أن يقرر الرفع من حجم العينة عن طريق الرفع من مستوى الثقة إلى أكثر من 95% أو التخفيض من معدل الخطأ المتوقع، لعله تصادفه عملية تلاعب بغرض الاختلاس.

ج. إذا وجد عملية تلاعب بغرض الاختلاس أثناء فحص مفردات العينة ، فإنه يتوقف عن الفحص باعتباره حقق الهدف من الاختبار وهو اكتشاف تلاعب في المستندات بغرض الاختلاس.

4 6 3. المعاينة بغرض التقدير (معاينة المتغيرات)

يستخدم أسلوب معاينة المتغيرات بغرض تحديد قيمة مقدرة للمجتمع، كتقدير قيمة المخزون من البضاعة في الشركة، أو تقدير قيمة إجمالي المدينين. ويستخدم هذا الأسلوب أساسا في الاختبارات الأساسية التي تهدف إلى التأكد من صحة قيم بعض العناصر الظاهرة بالقوائم المالية مثل المدينون أو المخزون.

أولا: طرق معاينة المتغيرات: هناك عدة طرق لتطبيق أسلوب معاينة المتغيرات، نذكر منها:

أ– تقدير الفروق: في هذه الطريقة يتم حساب الفرق بين قيم مفردات العينة الناتجة عن عملية الفحص وبين القيم الدفترية لهذه المفردات، ثم يتم حساب متوسط هذه الفروق، ثم يتم ضرب هذا المتوسط في حجم المجتمع حتى يمكن تقدير الفرق بين القيمة الفعلية للمجتمع والقيمة الدفترية.

بعد ذلك يقوم المدقق بمقارنة قيمة الفرق المقدر من خلال العينة مع الفرق الذي يعتبره مقبولا، فإذا وجد قيمة الفرق المقدر أقل من قيمة الفرق المقبول فإنه يعتبر أن القيمة الدفترية للبند محل الفحص صحيحة، أما إذا وجد أن قيمة الفرق المقدر أكبر من قيمة الفرق المقبول فإنه يعتبر أن القيمة الدفترية للبند محل الفحص غير صحيحة.

ب– تقدير النسبة: يطبق هذا الأسلوب على أنه تقدير للفرق مع التعبير عن متوسط الفرق على أساس نسبة مئوية بدلا من القيم النقدية كما هو عليه الحال في طريقة تقدير الفروق.

جـــ– تقدير المتوسط لكل وحدة: يعرف هذا الأسلوب باسم طريقة الجداء البسيطة، ويمكن استخدام هذا الأسلوب لتقدير قيمة المجتمع (حساب أو رصيد معين مثلا) من خلال سحب مفردات العينة، ثم حساب المتوسط لقيم مفردات العينة الخاضعة للتدقيق ثم ضرب متوسط قيم مفردات العينة في حجم المجتمع. يتم مقارنة القيمة المقدرة للمجتمع مع القيمة الدفترية وحساب الفرق بين القيمتين ومقارنتها مع الفرق المقبول حسب تقدير المدقق ليقرر مدى صحة القيمة الدفترية للمجتمع بنفس الطريقة التي رأيناها سابقا في طريقة تقدير الفروق.

ثانيا: خطوات معاينة المتغيرات

عند تطبيق أسلوب العينات الخاصة بمعاينة المتغيرات يتم إتباع الخطوات الأساسية التالية:

1. **تحديد الهدف** من المعاينة (الإختبار)
2. **تحديد إجراءات التدقيق** لتنفيذ الهدف
3. **تحديد الخاصية موضع الاهتمام (شروط الانحرافات):** ويشمل **تحديد الانحراف المعياري المقدر، مستوى الثقة، ودرجة الدقة**، وهذا بناء على خبرة المدقق ومهارته.

الإنحراف المعياري: هو مقياس لمدى تباين أو تشتت القيم الفردية للمجتمع حول الوسط الحسابي للمجتمع، وكلما كان التباين كبيرا كلما تطلب من المدقق أن يكون حجم العينة كبيرا.

ونظرا لأن المدقق لا يمكنه معرفة الانحراف المعياري للمجتمع فإنه يقوم بتقديره من خلال عينة مبدئية، ولذلك نلاحظ في العلاقة أننا نقسم على (n-1) تسوية للخطأ.

$$\delta = \sqrt{\frac{\sum (x_i - \bar{x})^2}{n-1}}$$

أما الخطأ المعياري (خطأ المعاينة): فهو النطاق الذي يختلف ضمنه المقياس الإحصائي المحسوب من العينة عن المقياس الإحصائي للمجتمع، ويتناقص الخطأ المعياري كلما ازداد حجم العينة.

أو بعبارة أخرى، يقيس الخطأ المعياري للتقدير التغيرات المحتملة لمتوسط العينة فيما يتعلق بالقيمة الحقيقية لمتوسط المجتمع. وتظهر العلاقة بين الخطأ المعياري والانحراف المعياري من خلال المعادلة التالية:

$$SE = \frac{\delta}{\sqrt{n}}$$

4 تحديد حجم العينة: يمكن حساب حجم العينة اعتمادا على الانحراف المعياري للعينة والخطأ المعياري باستخدام المعادلة التالية:

$$n = \left(\frac{\delta}{SE}\right)^2$$

حيث: n: حجم العينة. δ: الانحراف المعياري المقدر للمجتمع. SE: الخطأ المعياري.

كما يمكن للمدقق حساب حجم العينة بطريقة أخرى، بعد تحديده للانحراف المعياري للعينة ولمستوى الثقة ودرجة الدقة، وذلك انطلاقا من التعريف الرياضي للدقة المطلوبة:

$$A = Ur \,.\, SE \,.\, N$$

حيث: A: درجة الدقة المطلوبة، وهنا تكون في شكل قيمة وليست نسبة. N: حجم المجتمع

Ur: معامل الثقة المقابل لمستوى الثقة. SE: الخطأ المعياري التقديري للمتوسط الحسابي

ومن المعادلة السابقة وبتعويض معادلة الخطأ المعياري، يمكن إيجاد معادلة حجم العينة وهي:

$$n' = \left(\frac{Ur.\delta.N}{A}\right)^2$$

هذه المعادلة للعينة هي **لتحديد حجم العينة مع الإرجاع** (أي إمكانية وجود نفس المفردات في العينة لأكثر من مرة)، أما إذا كانت العينة بدون إرجاع فيمكن أن يكون حجم العينة أقل، ويطابق معامل تصحيح المجتمع على ' n للوصول إلى **n وهي حجم العينة بدون إرجاع** (حجم العينة المعدّل)، وذلك على النحو التالي:

$$n = \frac{n'}{1 + (n'/N)}$$

يتم استخراج معامل الثقة من الجدول التالي:

الجدول رقم (05): معامل الثقة المقابل لمستوى الثقة المستخدم في معاينة المتغيرات

مستوى الثقة %	70	75	80	85	90	95	99
معامل الثقة	1.04	1.15	1.28	1.44	1.65	1.96	2.58

المصدر: أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 437.

تمرين محلول: نفرض أن حجم العينة الأولى هو 800 مفردة، وبافتراض أن حجم المجتمع هو 2000 وحدة، 8000 وحدة، 20000 وحدة.

المطلوب: ما هو حجم العينة المعدل في كل حالة؟

الحل: بتطبيق المعادلة الخاصة بتعديل حجم العينة نجد ما يلي:

$$n1=\frac{800}{1+(800/2000)}=\frac{800}{1.4}=571$$

$$n2=\frac{800}{1+(800/8000)}=\frac{800}{1.1}=727$$

$$n3=\frac{800}{1+(800/20000)}=\frac{800}{1.04}=769$$

نلاحظ من حسابنا لحجم العينة المعدل في الحالات الثلاثة، أنه كلما زاد حجم المجتمع إقترب حجم العينة المعدل من حجم العينة الأولى.

5 **إختيار (سحب) العينة**: ويكون بنفس الطريقة في معاينة الصفات، مع ملاحظة أن العينة المبدئية التي سبق اختيارها أساسا لتقدير الانحراف المعياري تعتبر جزءا من العينة النهائية.

6 **إختبار (فحص) العينة**: يقوم بالفحص الشامل لعناصر العينة لاكتشاف أخطاء في قيمها.

7 **تقييم نتائج العينة**: يكون المدقق أمام احتمالين هما:

- **القيمة المثبتة في الدفاتر لعنصر ما (حساب ما) تقع داخل نطاق الدقة الخاص بالعينة** : في هذه الحالة يقبل المدقق القيمة المثبتة في الدفاتر.
- **القيمة المثبتة في الدفاتر تقع خارج حدود نطاق الدقة الخاص بالعينة** : في هذه الحالة يقوم المدقق باتخاذ القرارات البديلة:

- يقرر بأن العينة لم تكن ممثلة للمجتمع، وبالتالي يقوم بسحب عينة أخرى جديدة أو زيادة حجم العينة الأصلية.
- توسيع طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق، وقد يترتب عن ذلك أن يتحول من أسلوب العينات الاحصائية إلى أسلوب العينات الحكمية إذا رأى أن هناك بنودا معينة يجب أن يفحصها بالذات.
- بناء على أنواع الأخطاء التي اكتشفها، قد يقرر المدقق فحص كل المجتمع الإحصائي، ويطلب من الشركة إجراء التصحيحات المناسبة. وبعد إتمام هذه التصحيحات يقوم المدقق بفحص المجتمع إلى الحد الضروري الذي يجعله متأكدا بأن الأخطاء قد تم تصحيحها بطريقة مرضية.

4 6 4. معاينة الوحدات النقدية (معاينة المتغيرات لأغراض الاختبارات التفصيلية للأرصدة)

تستخدم هذه الطريقة بشكل خاص من قبل المدققين في الاختبارات الجوهرية للأرصدة والعمليات (إختبارات الأرصدة المدينة والاستثمارات في الأوراق المالية واختبارات المخزون ..)، ويطلق عليها أحياناً طريقة المعاينة الاحتمالية نسبة لحجم.

خطوات معاينة الوحدات النقدية: تتمثل هذه الخطوات في الآتي:

1 **تحديد الهدف من المعاينة:** عادة يكون الهدف من المعاينة هو الحصول على الأدلة بأن القيمة المسجلة في رصيد معين لا تحتوي على تحريفات جوهرية.

2 **تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة:** عادة يكون مجتمع الفحص إما مجموعة العمليات المالية أو رصيد حساب معين (مثلا الأرصدة المدينة للمدينين، أو الأرصدة الدائنة للمدينين ...)، وفي هذه الحالة فإن وحدة المعاينة هي الوحدة النقدية الواحدة (الدينار).

3 **تحديد حجم العينة:** تستخدم المعادلة التالية لحساب حجم العينة (n):

$$n = \frac{BV.RF}{TM - (AM.EF)}$$

حيث:

BV: القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص.

RF: معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ.

TM: قيمة الإنحرافات المقبولة (المسموح بها) نتيجة المعاينة.

AM: قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع.

EF: معامل التوسع الخاص بالانحرافات المتوقعة.

معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ: من أجل تحديد مستوى مخاطر القبول الخاطئ لابد من أخذ عدة عوامل بعين الاعتبار وهي: مستوى مخاطر التدقيق المقبولة، نتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية. فمثلا إذا قدّر المدقق بأن نظام الرقابة الداخلية قوي وكانت نتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية لا تشير إلى وجود

تحريفات جوهرية، فإن ذلك يدفع بالمدقق إلى قبول مستوى مرتفع لمخاطر القبول الخاطئ وكذلك العكس. وفيما يلي جدول يستخدمه المدقق لاستخراج معاملات الثقة المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ .

الجدول رقم (6): معاملات الثقة المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم (صفر)

مخاطر القبول الخاطئ	%1	%5	%10	%15	%20	%25	%30	%37	%50
معامل الثقة	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	0.70

المصدر: تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 120.

قيمة الانحرافات المقبولة (مستوى المادية المقبول أو مستوى الأهمية النسبية): تمثل الحد الأعلى من الانحرافات (الأخطاء) التي يقبل المدقق بوجودها في الحساب بدون اعتبارها جوهرية، حيث هناك علاقة عكسية بين مستوى المادية (الأهمية النسبية).

مثال: إذا اعتبرنا قيمة رصيد المدينين (المجتمع) يساوي 800000 دج، وقرر المدقق أن مستوى الأهمية النسبية فيما يتعلق بتدقيق أرصدة المدينين هو 5% من إجمالي القيمة الدفترية لها ، فإن مستوى المادية يساوي 800000 دج x 5% = 40000 دج.

قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع: يحدد المدقق هذه القيمة بناء على خبرته والاستفسارات التي يقوم بها مع الإدارة أو المدقق السابق أو المدقق الداخلي، ويستخدم هذا التقدير للتعويض عن مخاطر الرفض الخاطئ، لأن المدقق في هذه المعاينة معني بشكل رئيسي بمخاطر القبول الخاطئ، أما مخاطر الرفض الخاطئ فهو معني بها بشكل غير مباشر. وعندما يكون هناك انحرافات متوقعة، فيستعمل المدقق ما يسمى بمعامل التوسع مثلما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (07): معاملات التوسع المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ في حالة توقع وجود انحرافات

مخاطر القبول الخاطئ	%1	%5	%10	%15	%20	%25	%30	%37	%50
معامل الثقة	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.0

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 303.

مثال:

إذا أخذنا نفس معطيات المثال السابق، وبافتراض أن قيمة الانحرافات المتوقعة تقدر بـــ 10000 دج، وأن مخاطر القبول الخاطئ هي 5% ، وبالتالي فإن معامل الثقة المقابل المستخرج من الجدول هو 3، ومعامل التوسع المستخرج من الجدول يكون 1.2.

– **المطلوب:** حساب حجم العينة.

الحل: بتطبيق المعادلة الخاصة بحساب حجم العينة نجد:

$$n=\frac{800000x3}{40000-(10000x1.6)}=100$$

4 **إختيار مفردات العينة:** الطرق الأكثر استخداما في معاينة الوحدات النقدية هي طريقة الاختيار المنتظم، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى فترات متساوية من الوحدات النقدية (الدنانير)، ويتم اختيار الوحدات المنطقية بشكل منتظم، ويتطلب هذا حساب فترة المعاينة.

فترة (فاصل) المعاينة = القيمة الدفترية للمجتمع / حجم العينة

مثال: بافتراض نفس معطيات المثال السابق، فإننا نجد:

فترة (فاصل) المعاينة = 800000 / 100 = 8000 دج

وفيما يلي جدول يوضح لنا كيفية اختيار مفردات العينة التي تمثل القيم الدفترية لأرصدة العملاء للمؤسسة.

الجدول رقم (08): إختيار مفردات العينة المنتظمة في معاينة الوحدات النقدية

الوحدات المنطقية (رقم العميل)	القيمة الدفترية	الرصيد المتراكم	وحدة الدينار المختارة	القيمة الدفترية لبنود العينة
01	1000 دج	1000 دج		
02	7500 دج	8500 دج	6000	7500 دج
03	2500 دج	10000 دج	8000+	
04	8500 دج	18500 دج	14000	8500 دج
05	1200 دج	19700 دج	8000+	
06	3000 دج	22700 دج	22000	3000 دج
07	6000 دج	28700 دج	8000+	
08	2300 دج	31000 دج	30000	2300 دج
الإجمالي	**800000 دج**			

المصدر: تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 123.

تتطلب عملية اختيار مفردات العينة تحديد الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية للوحدات المنطقية، ثم اختيار كل وحدة منطقية تحتوي على الـــ 8000 دج التالية حتى يتم اختيار كل المفردات، كما يلي:

– إختيار أول مفردة بشكل عشوائي تقع بين 1 دج و 8000 دج ، ولتكن في مثالنا هذا 6000 دج، وبالتالي فإن المفردة الأولى التي يتم سحبها هي التي تؤدي إلى جعل الرصيد المتراكم أعلى من القيمة العشوائية الأولى مباشرة وهي القيمة الدفترية 7500 دينار (الوحدة المنطقية 2) ؛

- يتم إضافة قيمة 8000 دينار (فترة المعاينة) في كل مرة والمقارنة مع الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية ، حيث يتم اختيار المفردة التي تجعل الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية أعلى مباشرة من القيمة التي يتم الحصول عليها بإضافة مبلغ الـــ8000 دينار. وفي مثالنا للحصول على المفردة الثانية نضيف 8000 إلى 6000 فنجد 14000 دج، ثم نقارن هذا المبلغ مع الرصيد المتراكم 10000 فنجده أقل من 14000 فلا نختار القيمة الدفترية 1500، ثم نقارن مع المبلغ المتراكم 18500 دج، فنجده أكبر من 14000 دج، وبالتالي نختار القيمة الدفترية 8500 دج (الوحدة المنطقية الرابعة)، ونستمر بهذه الطريقة حتى اختيار 100 مفردة.

5 **تنفيذ عملية المعاينة واختبار مفردات العينة:** يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق المحددة سابقا لتحديد القيمة الفعلية للوحدات المعاينة، ويقوم بتسجيل القيم الفعلية والقيم الدفترية لمفردات العينة والفروقات بينهما في أوراق العمل.

6 **تقييم نتائج العينة:** في هذه المرحلة يقوم المدقق بحساب الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة ومقارنتها مع قيمة الانحرافات المقبولة التي حددها في بداية المعاينة، حيث:

- **إذا كان الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة أكبر من قيمة الانحرافات المقبولة:** فإن نتائج العينة تؤيد بأن القيمة الدفترية تحتوي على تحريفات جوهرية.
- **إذا كان الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة أقل أو يساوي قيمة الانحرافات المقبولة:** فإن نتائج العينة تؤيد بأن القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات جوهرية.

ويتم حساب الحد الأعلى للانحرافات من خلال العلاقة: $UML = PM + ASR$

حيث: ***UML***: الحد الأعلى للانحرافات

PM: إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتائج العينة على المجتمع.

ASR: الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة.

ولتقييم نتائج العينة لمعاينة الوحدات النقدية يجب الأخذ بعين الاعتبار مدى وجود أو عدم وجود انحرافات في مفردات العينة، وبالتالي لدينا حالتين هما:

الحالة الأولى: عدم وجود انحرافات في العينة: في هذه الحالة، إجمالي الإنحرافات المتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتائج العينة مباشرة على المجتمع تساوي صفرا، أي (**PM= 0**)

والانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (**ASR**) تتألف فقط من مكون واحد يطلق عليه دقة الأساس (**BP**) ، ويتم الحصول على قيمتها من خلال ضرب معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ (الجدول رقم..) بالمدى العيني (فترة المعاينة) الذي تم حسابه فيكون :

دقة الأساس (BP) = معامل الثقة × فترة المعاينة

بالتعويض نجد: دقة الأساس (BP) = 3 × 8000 = 24000 دج

ومنه: الحد الأعلى للانحرافات = 24000 دج

UML = PM + ASR = 0 + 24000 = 24000

نلاحظ أن الحد الأعلى للانحرافات (24000 دج) أقل من قيمة الانحرافات المقبولة والبالغة 40000 دج، وبالتالي فإن نتائج العينة تؤيد بأن القيمة الدفترية للمجتمع لا تحتوي على تحريفات جوهرية.

الحالة الثانية: وجود انحرافات في العينة: وتتطلب حساب مجموع الإنحرافات المتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتائج العينة (PM) والانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR).

- **بالنسبة للإنحرافات المتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتائج العينة مباشرة على المجتمع (PM):**

فتحسب لكل وحدة منطقية تحتوي على انحرافات، وهنا نجد حالتين:

- **إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أقل من فترة المعاينة:** نقوم بحساب نسبة الانحراف لكل وحدة منطقية ثم نضربه في فترة المعاينة لإيجاد قيمة الانحراف المتوقع عن كل وحدة منطقية:

نسبة الانحراف = [(القيمة الدفترية – القيمة التدقيقية) / القيمة الدفترية] X 100

مجموع الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع = مجموع (نسبة الانحراف × فترة المعاينة)

- **إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أكبر من أو تساوي فترة المعاينة:** في هذه الحالة نقوم بحساب قيمة الانحراف لكل وحدة منطقية بطرح القيمة التدقيقية من القيمة الدفترية، ثم نقوم بجمع قيم الانحرافات للوحدات المنطقية لنجد إجمالي الانحرافات المتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتائج العينة مباشرة على المجتمع.

قيمة الانحراف لكل وحدة منطقية = القيمة الدفترية – القيمة التدقيقية

مجموع الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع = مجموع الانحرافات الموجودة في الوحدات المنطقية

مثال: بافتراض نفس معطيات المثال السابق، وبعد فحص مفردات العينة تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (09): إختبار وحدات المعاينة المنطقية

القيمة الدفترية	القيمة التدقيقية	نسبة الانحراف	فترة المعاينة	الانحرافات
4000	3900	%2.5	8000	200
5000	4800	%4	8000	320
8500	8300	——	8000	200
9000	5000	——	8000	4000
8000	6500	——	8000	1500
34500	**28500**			**6220**

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 308.

بالنسبة لقيمة الانحراف للوحدة المنطقية الأولى تم حسابه كما يلي:

نسبة الانحراف = (4000 – 3900) / 4000 X 100 = 2.5 %

قيمة الانحراف = 2.5 % x 8000 = 200

وبنفس الطريقة تم حساب قيمة الانحراف للوحدة المنطقية الثانية. أما بالنسبة للوحدات المنطقية الأخرى، فقد تم حساب قيمة الإنحراف بطرح القيمة التدقيقية من القيمة الدفترية مباشرة.

- **بالنسبة للانحرافات المتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتائج العينة مباشرة على المجتمع (PM):**

وهي تتضمن نوعين من الانحرافات هما دقة الأساس (**BP**) والزيادة في الانحرافات المسموح بها (**IA**)، وذلك وفق المعادلة التالية: **ASR = BP + IA**

- ✓ **بالنسبة لدقة الأساس:** تحسب بنفس العلاقة السابقة وقد وجدناها تساوي 24000 دج.
- ✓ **أما بالنسبة للزيادة في الانحرافات المسموح بها:** نميز بين حالتين:
  - الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أكبر من أو تساوي فترة المعاينة يتم فحصها ، وبالتالي لا يوجد مخاطر معاينة متجمعة تتعلق بها.
  - أما الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة فقد لا يتم اختبارها جميعا ، وبالتالي تحسب الزيادة المسموح بها في الانحرافات لها فقط.

ويتم حساب الزيادة في الانحرافات المسموح بها وفق الخطوات التالية:

أ. تحديد التغير الإضافي في معامل الثقة، حيث يتم استخراج معاملات الثقة المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ من جدول معاملات الثقة لتقييم نتائج المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم (**الملحق رقم 12**)،

ثم حساب التغير الإضافي في معامل الثقة ثم التغير في معامل الثقة – 1. والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (10): معاملات الثقة المقابلة لعدد التحريفات ومخاطر القبول الخاطئ

عدد التحريفات	معامل الثقة	التغير الإضافي في معامل الثقة	التغير الإضافي في معامل الثقة –1
0	3.00	–	–
1	4.75	1.75	0.75
2	6.30	1.55	0.55
3	7.76	1.46	0.46

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 308.

ب. ترتيب انحرافات الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة من الأعلى إلى لأسفل.

ج. ضرب الانحرافات المتوقعة التي تم ترتيبها في (التغير في معامل الثقة – 1) المناسب وجمع النتائج.

وبالتطبيق على معطيات المثال السابق، نجد:

الجدول رقم (11): ترتيب الانحرافات من الأعلى إلى الأسفل

الإنحرافات	التغير الإضافي في معامل الثقة –1	الزيادة في الانحرافات المسموح بها IA
320	0.75	240
200	0.55	110
الاجمالي		**350**

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 308.

من الجدول نلاحظ أن مجموع الزيادة في الانحرافات المسموح بها (IA) تساوي 350 دج.

ثم نجد قيمة الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) تساوي 24350 دج كما يلي:

$$ASR = BP + IA = 24000 + 395 = \mathbf{24395}$$

وفي النهاية، نجد قيمة الحد الأعلى للانحرافات يساوي 30570 دج كما يلي:

$$UML = PM + ASR = 6220 + 24350 = \mathbf{30570}$$

تقييم نتائج العينة: بما أن الحد الأعلى للانحرافات أقل من قيمة الإنحراف المقبول المقدر بـــ 40000 دج، فهذا يعني أن نتائج العينة تؤيد بأن القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات جوهرية، وبالتالي قبول القيمة الدفترية للأرصدة المدينة واعتبارها غير محرفة جوهريا.

أسئلة وتمارين للمراجعة:

س 1: عرّف التدقيق المالي مبيّنا الهدف منه وأهميته بالنسبة لمختلف الأطراف.

س 2: ما هو الفرق بين التدقيق المالي والتدقيق العملياتي (التشغيلي)؟

س 3: هل يمكن للتدقيق المالي والمحاسبي أن يقوم به مدقق داخلي؟

س 4: ما هي أهم الفروقات بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي؟

س 5: ما هي أنواع التدقيق الخارجي؟

س 6: ما هو الفرق بين التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي؟

س 7: هل يمكن أن يقوم المدقق الداخلي بأداء مهمة تدقيق قانوني؟ علل إجابتك.

س 8: هل يمكن للمدقق القانوني أن يقوم بمهمة تدقيق تعاقدية لنفس الشركة؟ علل إجابتك.

س 9: لماذا تسمى المجموعة الأولى من معايير التدقيق المتعارف عليها بالمعايير الشخصية؟

س 10: ما هو الفرق بين إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق؟ وما هي العلاقة بينهما؟

س 11: ما هو المقصود ببذل العناية المهنية اللازمة؟ وكيف يمكن الحكم على مدى قيام المدقق بذلك؟

س 12: من هي الجهة المسؤولة على كل من: معايير التدقيق المتعارف عليها، المعايير الدولية للتدقيق، والمعايير الجزائرية للتدقيق؟

س 13: ما مدى إلزامية معايير التدقيق الدولية من طرف الدول؟

س 14: عرف الأهمية النسبية مبيّنا الاعتبارات الكمية والنوعية في تحديدها.

س 15: بيّن مدى تأثير الأهمية النسبية على رأي المدقق؟

س 16: هل يمكن أن تأخذ الأهمية النسبية القيم 0 % أو 100 % ؟ ولماذا؟

س 17: ما المقصود بمخاطر التدقيق المقبولة؟

س 18: ما هي مكونات مخاطر التدقيق؟ وما هو الفرق بينها؟

س 19: هل يمكن اعتبار مخاطر التدقيق تساوي 0 % أو 100 % ؟ ولماذا؟

س 20: إذا قدّر المدقق مخاطر التدقيق المقبولة بـــ 70 % ومخاطر الرقابة بـــ 90 % والمخاطر الكامنة بـــ 2 % . فما هي قيمة مخاطر الاكتشاف؟

س 21: عرّف المعاينة مبيّنا أهميتها في التدقيق وشروط استخدامها.

س 22: ما هما نوعي المعاينة في التدقيق؟ وما هو الفرق بينهما؟

س 23: ما هي طرق اختيار العينة العشوائية في التدقيق؟

س 24: ما المقصود بمخاطر المعاينة؟ وما هو الفرق بينها وبين مخاطر غير المعاينة؟

س 25: ما هي مخاطر المعاينة التي تؤثر على فعالية التدقيق؟ وما هي التي تؤثر على كفاءة التدقيق؟

س 26:ما هي أساليب المعاينة في التدقيق؟ ومتى يستخدم كل أسلوب؟

س 27: ما هو الفرق بين معدل الخطأ المتوقع ومعدل الخطأ المسموح به؟

تمرين 1: باعتبارك مدقق مالي والمطلوب منك سحب عينة مكونة من 30 فاتورة بيع لفحصها وذلك من ضمن مجتمع مكون من 4000 فاتورة مرقمة من 1001 إلى 5000 بطريقتين.

المطلوب: إشرح الخطوات المتبعة في سحب هذه العينة.

تمرين 2: تشك شركة الريان بأن هناك عمليات تزوير في توقيع الشيكات الخاصة بسنة 2015 مع العلم أن عدد الشيكات المحررة خلال هذه الفترة هو 4000 شيك.

وبناء على خبرته حدد المدقق المؤشرات التالية:

- التأكد بنسبة 95% من أن العينة المختارة ستكشف عملية تزوير واحدة.
- معدل حدوث عمليات التزوير المتوقع 1%.
- معامل الثقة يقدر بـــ 3.

المطلوب:

- تحديد الهدف من الاختبار أو الفحص.
- تحديد نوع المعاينة التي يمكن استخدامها لتحقيق الهدف من الاختبار مع التعليل.
- ما هي الشروط الواجب توفرها لاستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية؟
- تحديد حجم العينة.
- أذكر طريقتين لسحب مفردات العينة.
- ما هي الحالات التي يمكن أن يواجهها المدقق في تقييمه لنتائج فحص مفردات العينة؟

الفصل الثاني:

منهجية التدقيق المالي والمحاسبي

سنتناول من خلال هذا الفصل المحاور التالية:

- المحور الأول: المرحلة التمهيدية
- المحور الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- المحور الثالث: فحص الحسابات والقوائم المالية؛
- المحور الرابع: أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي.

المحور الأول: المرحلة التمهيدية

تعتبر المرحلة التمهيدية (la phase préliminaire) ضرورية جدا بالنسبة للمدقق الذي يقوم بتدقيق حسابات مؤسسة معينة للمرة الأولى، أما بالنسبة للمهمات اللاحقة فتكون بمثابة مراجعة سنوية للأخذ بعين الاعتبار التغيرات والتطورات التي حدثت في المؤسسة، حيث يعمل المدقق خلال هذه المرحلة على جمع مؤشرات وحقائق تقنية، تجارية، اجتماعية وضريبية حول المؤسسة، وتتضمن هذه المرحلة:

- تشخيص المهمة؛
- والتعرف الشامل على المؤسسة؛
- تلخيص المرحلة التمهيدية.

1-1. تشخيص المهمة (Diagnostic de la mission)

عندما يتم اقتراح على المدقق مهمة تدقيق مالي ومحاسبي من طرف مؤسسة معينة، فإنه يجب عليه جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الأولية على هذه المؤسسة وتقييم أولي للمؤسسة (خصوصياتها، نقاط القوة والضعف الظاهرة في الرقابة الداخلية ...) يكون ذلك وقت قصير جدا من خلال المحاورة مع مسؤولي المؤسسة وإذا كان نشاط المؤسسة معقد فإنه يمكنه فحص بعض الوثائق الداخلية كما يمكنه استغلال معرفته بالقطاع أو بعض الوثائق المتخصصة الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، حيث تلعب خبرة المدقق في هذه المرحلة دورا كبيرا.

الهدف الأساسي من تشخيص مهمة التدقيق هو تقييم المدقق لما يلي:

- هل هذه المهمة ممكنة؟ وفي أي آجال؟
- وبأي تكلفة؟

كما يجب عليه تقييم كذلك:

- المخاطر المرتبطة بالمؤسسة (إستمرارية الاستغلال...)؛
- الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة له لإتمام المهمة؛
- الصعوبات التي قد تواجهه أثناء تنفيذ مهمته.

وفي نهاية هذه المرحلة يحرر المدقق **رسالة اقتراح** (Lettre de proposition) تحتوي على:

- استنتاجاته فيما يخص مجالات الخطر والصعوبات التي قد تواجهه...إلخ؛
- إقتراح كيفية تدخلاته الأساسية؛
- إقتراح ميزانية المهمة.

2-1. الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة Prise de connaissance générale de l'entreprise

تعتبر هذه المرحلة متكاملة مع مرحلة التشخيص إذا كانت مهمته هي الأولى في المؤسسة، أما بالنسبة للسنوات اللاحقة فإنه يقوم فقط بتحديث المعلومات التي جمعها في السنة الأولى.

إن الهدف الأساسي من التعرّف على المؤسسة هو السماح للمدقق بالحصول على نظرة عامة وفهم شامل وكاف من أجل توجيه مهمته وفقا لخصوصيات المؤسسة، وذلك بغرض:

- تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات المؤسسة والتي قد يكون لها تأثير ا كبيرا على الحسابات وعلى توجيه وتخطيط المهمة؛
- تحديد المجالات والأنظمة المعبّرة في المهمة؛
- تكوين الملف الدائم للمهمة؛
- إعداد برنامج المهمة.

يقوم المدقق بجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا والتي تحفظ في الملف الدائم، والذي يحتوي على العناصر التالية:

- معلومات تخص قطاع نشاط المؤسسة: نوع النشاط، المحيط الاقتصادي للمؤسسة، المنافسة التي تواجهها ومكانتها في السوق...الخ؛
- العقود التأسيسية، توزيع الأسهم والحصص، النظام الداخلي للمؤسسة وهيكلها التنظيمي؛
- التقارير السابقة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية مع توضيح مدى الإلتزام بإجراءاته ومقوماته ؛
- القوائم المالية وبرامج التدقيق للدورات الثلاث الأخيرة والتقارير الخاصة بها؛
- كل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية، الضمان الاجتماعي والجانب القانوني ....

وقد يستعمل المدقق في سبيل الحصول على المعلومات عدة تقنيات نذكر منها:

- محاورة المسؤولين الكبار في المؤسسة والموظفين العاديين لكي يتمكن من فهم شامل للمؤسسة؛
- فحص بعض الوثائق الداخلية للمؤسسة (دليل إجراءات مثلا) والخارجية للمؤسسة (إحصائيات، مراجع مهنية..)؛
- زيارة ميدانية لمصالح ووظائف المؤسسة؛
- المراجعة التحليلية.

1-3. تلخيص المرحلة التمهيدية Synthèse de la phase préliminaire

هذه المرحلة هي بمثابة تجميع وتلخيص للمعلومات التي تحصل عليها المدقق في المرحلتين السابقتين، وذلك من خلال إعداد أوراق العمل والوثائق التالية:

1 3 1. مذكرة التوجيه العامة (Note d'orientation générale):

وتعرف كذلك **بالبرنامج العام للعمل** (**Programme générale de travail**) أو **مخطط المهمة** (**Plan de mission**)، يجمع المدقق من خلالها استنتاجاته فيما يخص مجالات الخطر والصعوبات التي قد تواجهه...إلخ، ويقترح من خلالها كيفيات تدخلاته الأساسية.

1 3 2. ميزانية مفصلة للمهمة (Budget détaillé):

يجب أن تتضمن تقييم للوقت الضروري لإنجاز عمليات الفحص، وتقسيمه على فريق العمل حسب درجة تعقيد العمل الذي سينفذ وتنظيم المكتب، الأتعاب المقابلة للعمل الذي سينجز.

1 3 3. رسالة المهمة (Lettre de mission):

بعد الانتهاء من إعداد مذكرة التوجيه العامة وإعداد الميزانية المفصلة للمهمة (الوقت والتكلفة)، فإنه من المحبذ أن يقوم المدقق بتأكيد كتابي للمؤسسة بجميع العناصر المتعلقة بالمهمة ، وذلك من خلال إعداد رسالة المهمة أو **تقرير مقابلة** (**Compte rendu d'entretien**) في حالة مهمة محافظة الحسابات، وذلك لتفادي أي غموض أو سوء فهم بين الطرفين.

إن رسالة المهمة أو تقرير المقابلة يذكّر بالعناصر التالية: موضوع المهمة، مدة التدخل، الآجال التي يجب احترامها، سؤوليات المؤسسة، الشروط المالية، والمتدخلون (على الأقل المسؤولين على الملف).

وتكون موافقة المؤسسة على محتوى رسالة المهمة بالتوقيع على رسالة المهمة ، وإما **برسالة قبول** (**Lettre d'acceptation**).

ويقوم المدقق بحفظ هذه الوثائق في الملف الدائم للمهمة.

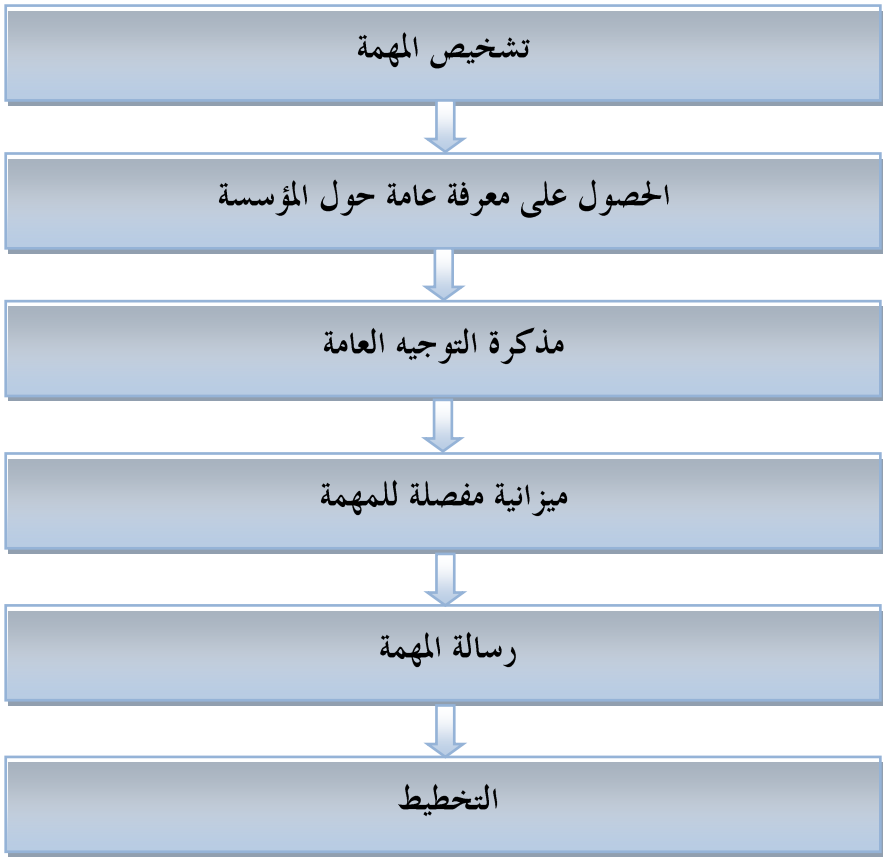
1 3 4. التخطيط (Planification)

إن عملية التخطيط بالنسبة للمدقق تكون على مستويين هما:

- **على مستوى الملف:** يمكن للمدقق أن يكون له عدة مهام تدقيق في السنة، وبالتالي فإنه يقوم بتوزيع العمل المبرمج بمرور الوقت وفقًا لكل مهمة، وتحديد تواريخ التدخل لكل ملف، حيث بعض التواريخ تكون محددة كعمليات الجرد مثلا، وبعض التواريخ قابلة للتغيير كتقييم الرقابة الداخلية مثلا.
- **على مستوى المكتب:** بعدما يقوم المدقق بعملية تخطيط أولي على مستوى كل ملف، فإنه من الضروري أن يقوم بعملية تخطيط لكل المكتب لتجنب التداخل في التواريخ. حيث يحاول المدقق على مستوى كل ملف أن يحدد التواريخ الثابتة والتواريخ القبلة للتغيير لكي يحتفظ بمرونة ضرورية لتنفيذ البرنامج العام.

وفيما يلي شكل ملخص للمرحلة التمهيدية لمهمة تدقيق مالي ومحاسبي:

الشكل رقم (**09**): المرحلة التمهيدية لمهمة تدقيق مالي ومحاسبي



Source : R.B Caumeil, Réné Ricol, Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 1987, p. 104.

المحور الثاني: مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية (Evaluation du système de contrôle interne) للتأكد من نوعية وفعالية وكفاية الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعة من طرف المسيّرين والمطبقة من طرف الموظفين في المؤسسة. ويهدف المدقق من هذا التقييم إلى التحكم في المعلومات المالية والمحاسبية وتحديد نطاق مجال تدخله في فحص القوائم المالية، فإذا تيقن أنه يمكن الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فإن عمليات تدقيق الحسابات تمس عينة صغيرة، أما إذا قدّر أنه لا يمكن الإعتماد عليه، فإن عمليات الفحص تزداد توسعا للتمكن من إعطاء التوصيات اللازمة لزبونه.

الهدف الأساسي للمدقق في هذه المرحلة هو التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية الخاص بتدفق المعلومات المالية كاف، بحيث:

- كل العمليات يتم تسجيلها (الشمولية)؛
- وكل عملية مسجلة هي: حقيقية، مقيّمة بطريقة صحيحة، مسجلة في الفترة الصحيحة، ومسجلة بطريقة صحيحة.
- كل المجاميع الخاصة بالعمليات المسجلة صحيحة.

كما يتم خلال هذه المرحلة تقييم كل طرق العمل، الإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف ع لى آثارها على الحسابات والقوائم المالية.

2-1. طرق وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية

لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد المدقق على بعض الطرق والوسائل **(تم التطرق لها في المحور الثالث من الفصل الأول)** من البرنامج وهي : المذكرة الوصفية، المقابلة الشخصية، خرائط تدفق المعلومات، إستبيانات الرقابة الداخلية، شبكة تحليل المهام، الهيكل التنظيمي والهيكل الوظيفي.

2-2. خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يتّبع المدقق عدة خطوات انطلاقا من وصف النظام وانتهاء بالتقرير حول الرقابة الداخلية.

2-2-1. وصف النظام (Description du système)

في هذه المرحلة يحاول المدقق أن يفهم طريقة عمل هذا نظام الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق:

- دراسة الإجراءات المكتوبة للمؤسسة،
- ومحاورة الأشخاص المعنيين.

ومن أجل تجسيد هذا الوصف، يلجأ المدقق إلى المذكرات الوصفية وخرائط التدفق.

2-2-2. التحقق من وجود النظام (إختبارات الوجود Tests d'existence)

في هذه الخطوة يتأكد المدقق من أن ما تم وصفه في الخطوة السابقة موجود في الواقع، خاصة إذا كانت مهمة التدقيق هي الأولى بالنسبة له، أما في السنوات اللاحقة فإن المدقق يتأكد من عدم تغير النظام ويقوم بالتحديثات اللازمة لتعديل الخرائط التي أنشأها في السنة الأولى.

ولضمان مطابقة الوصف للإجراءات الموضوعة يختار المدقق عملية أو عدة عمليات ممثّلة للنظام ويتابعها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نُسخ من كل الوثائق التي تُجسِّد وجود هذا النظام. أي يقوم با ختبار عملية معينة من البداية إلى النهاية من خلال خريطة التدفق التي أنشأها، مع تأكده في كل مرحلة أن العمليات الموصوفة وتدفقها مطابق للواقع.

2-2-3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية (Evaluation préliminaire du contrôle interne)

يستعمل المدقق في هذه العملية استبيانات الرقابة الداخلية، حيث تعد على النحو ا لتالي:

- توزيع هذه الاستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع التدفقات الأساسية للمعلومات أو مع الأنظمة الموجودة في المؤسسة (مشتريات، مبيعات، مخزونات، خزينة، ...).
- تحديد أهداف الرقابة الداخلية بالنسبة لكل مجموعة:
  - هذه الأهداف يجب أن تتبع بأسئلة تسمح بالحكم على مدى تحققها.
  - الإعتماد على أسئلة مغلقة، أي أن الأسئلة تصاغ بحيث الإجابة عنها تكون بـــ: نعم أو لا، حيث الإجابة بـــ "نعم" تدل على نقطة قوة، والإجابة بـــ "لا" تدل على نقطة ضعف أو اختلال.
  - بعد الإجابة على الأسئلة، يقوم المدقق بتحديد نقاط القوة وهي كل الإجابات بـــ "نعم"، ونقاط الضعف الموجودة بالنظام وهي كل الإجابات بـــ "لا".

ويعتبر هذا التقييم أوليا فقط، حيث أن نقاط القوة التي وجدها المدقق في هذه المرحلة ليست نهائية وإنما ما زالت تحتاج إلى اختبارات أخرى وهي اختبارات الاستمرارية.

2-2-4. التحقق من عمل النظام (إختبارات الاستمرارية Tests de continuité)

بعد الانتهاء من مرحلة اختبارات الوجود والتقييم الأولي للرقابة الداخلية واستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف، لابد عليه من التأكد أن نظام الرقابة يعمل بشكل صحيح في الواقع ، كما يقوم المدقق باختبار الإلتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

يقوم المدقق في عملية التحقق من عمل النظام بشكل جيد بإعداد برنامج تحقيق عن طريق اختبار بعض العمليات، بحيث تسمح له هذه الأخيرة بإظهار أن إجراءات الرقابةالداخلية موجودة فعلا، مطبقة بطريقة صحيحة ومنفذة بواسطة أشخاص مؤهلين.

بعد القيام باختبارات الاستمرارية، يصل المدقق إلى نتيجة حول عمل نظام الرقابة الداخلية التي تسمح له باتخاذ القرار حول توسيع أو تقليص اختباراته:

- إذا كانت النتائج مرضية، فإن المدقق يصل إلى أن نظام الرقابةالداخلية يعمل بشكل جيد ويستطيع الاعتماد عليه لتقليص نطاق اختباراته.
- أما إذا كانت النتائج غير مرضية، فهذا دليل على أن إجراءات الرقابةالداخلية غير مطبقة، وفي هذه الحالة يقوم بتقييم تأثيرها على الحسابات السنوية.

2-2-5. تقييم تأثير نقاط الضعف (التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية Evaluation définitive du système de contrôle interne)

بناء على نتائج الخطوات السابقة، يقوم المدقق في هذه الخطوة بتحديد نقاط الضعف المرتبطة بالنظام ونقاط الضعف الخاصة بتطبيق النظام، ويكون المدقق بين حالتين:

أولا: نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية

إذا كانت نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية، فإنه يسجلها في ورقة عمل خاصة ب تقييم النظام، يقوم من خلالها المدقق بتحديد الأعمال الضرورية لتقييم التأثيرات الفعلية لنقاط الضعف على الحسابات السنوية.

ثانيا: نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية

إذا كانت نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية، فإنه يقوم بتسجيلها في أوراق العمل ويقوم بتبليغها إلى مسؤولي المؤسسة حتى يقومون بتصحيح الاختلالات الموجودة بالنظام على الرغم من أنه ليس لها تأثيرا على الحسابات السنوية.

في نهاية مرحلة التقييم النهائي ، يستطيع المدقق تقرير مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في توسيع أو تقليص اختباراته الأساسية على الحسابات.

2-2-6. تحرير تقرير حول نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تحرير تقرير حول الرقابة الداخلية آخر خطوة في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، أي يعطي المدقق نتائج تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة في شكل تقرير، ويكون ذلك عن طريق:

- إجراء نقاش جماعي مع مسؤولي المؤسسة لتجميع نقاط الضعف الخاصة ب النظام وطرحها أمام المسؤولين؛
- تأكيد هذا النقاش كتابيا في تقرير نهائي يسمى بـــ " تقرير حول نظام الرقابة الداخلية "، ويسمح هذا التقرير للمؤسسة بالقيام بالأعمال التصحيحية التي تؤدي إلى تحسين إجراءات الرقابة الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى زيادة الوثوق في الحسابات السنوية.

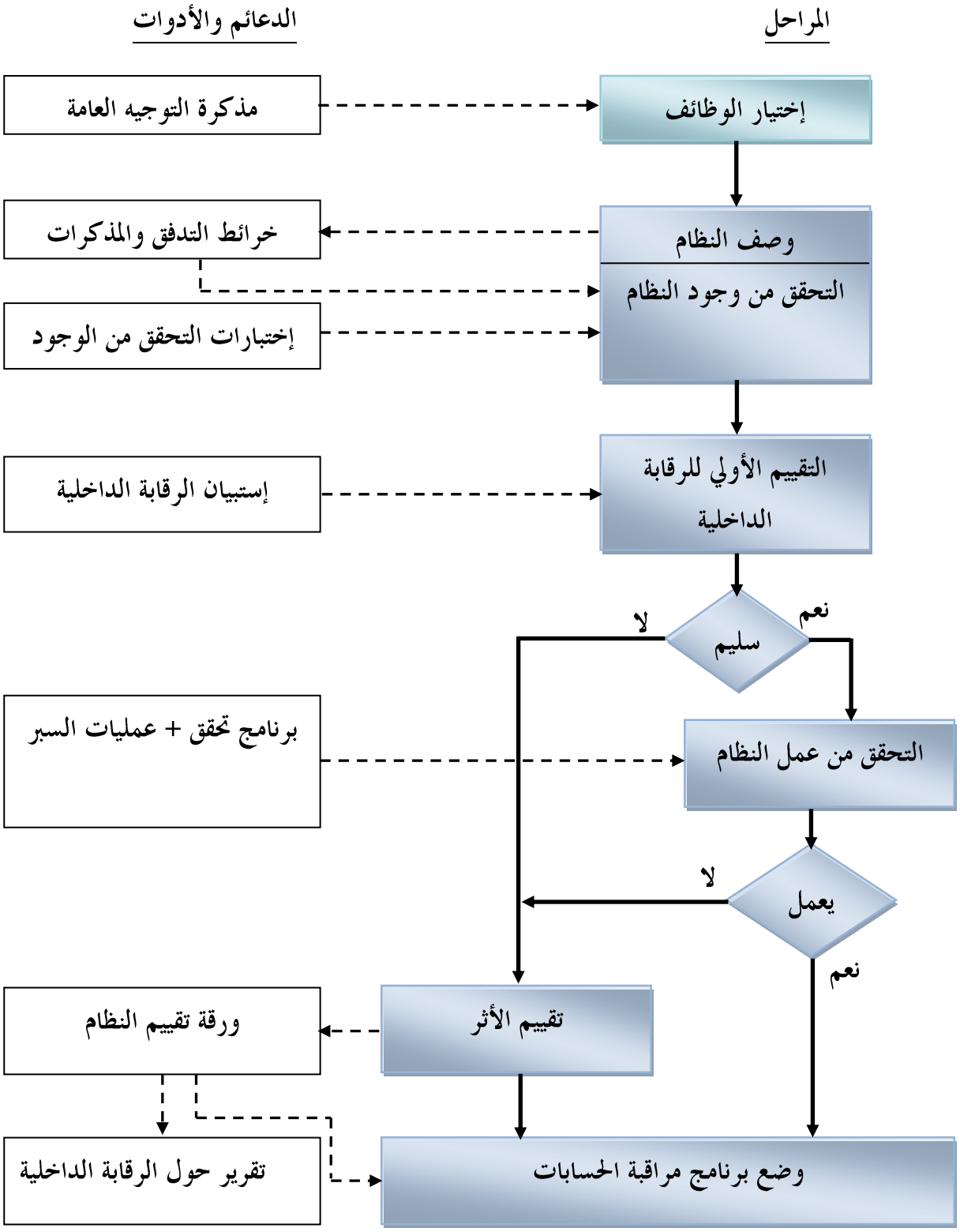
وفيما يخص توقيت إرسال التقرير إلى المؤسسة ، فإنه من الأفضل إرساله بفترة كافية قبل نهاية السنة، وذلك لتمكين المؤسسة من القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة لنقاط الضعف، ولكن قد يحدث وأن يرسل هذا التقرير

بعد الإنتهاء من تدقيق الحسابات، ومع ذلك يبقى هدف التقرير نفسه. ويتضمن التقرير حول نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

- نطاق مهمة التدقيق في فحص نظام الرقابة الداخلية؛
- الفترة أو تاريخ سريان رأي المدقق؛
- التذكير بأن مسؤولية وضع وتطوير الرقابة الداخلية تقع على عاتق الإدارة؛
- وصف موجز للأهداف العريضة والقيود العامة لنظام الرقابة الداخلية؛
- رأي المدقق عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية كافيا لتحقيق أهدافه الخاصة بالوقاية أو منع حدوث الأخطاء والمخالفات ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية ، كما يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ الإنتهاء من العمل الميداني ويوجَّه إلى المؤسسة.

وفي هذا المستوى من المهمة ، فإنه يمكن للمدقق أن يرفض الشهادة على الحسابات السنوية ، وهذا في حالة وجود انحرافات ونقاط ضعف تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية وتجعلها لا تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة. والشكل الموالي يلخص لنا خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم **(10)**: مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.



Source : R.B Caumeil, Réné Ricol, Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 1987, p. 117.

المحور الثالث: مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية الختامية

تشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.

3-1. فحص الحسابات الفردية (Examen des comptes)

تعتمد عملية الفحص والاختبارات التي يجريها المدقق على الحسابات على المرحلتين السابقتين، والهدف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمدقق بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية.

3-1-1. الأدوات المستعملة (المعتمدة)

لكي يستطيع المدقق من جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأيه حول القوائم المالية ، يعتمد على عدة تقنيات وأدوات (**سيتم التطرق لهذه الأدوات بالتفصيل في الفصل الثالث من البرنامج من خلال محوري أدلة الإثبات في التدقيق والإجراءات التحليلية**)، نلخصها فيما يلي:

- الجرد المادي أو الملاحظة، وتسمح بالتحقق من وجود الأصول الملموسة (الإستثمارات)؛
- المصادقات، وتسمح بالحصول من الغير الذين لهم علاقات تجارية أو مالية مع المؤسسة على معلومات حول رصيد حساباتهم أو العمليات التي تمت معهم؛
- الفحص المستندي للوثائق التي استلمتها المؤسسة من الغير (فواتير الموردين، كشوفات بنكية...)، أو التي أعدتها المؤسسة (فواتير البيع، وصولات التسليم، موازين المراجعة ...)؛
- المراجعة الحسابية؛
- التحليلات، التقديرات، المقاربات بين المعلومات المحصل عليها والمستندات التي تم فحصها؛
- الفحص التحليلي، ويتضمن:
  - إجراء مقارنات بين المعطيات الناتجة عن القوائم المالية والمعطيات السابقة، اللاحقة، أو المتوقعة بغرض إيجاد علاقة بينها،
  - تحليل التغيرات والإتجاهات،
  - دراسة وتحليل العناصر غير العادية أو غير المألوفة الناتجة عن المقارنات؛
- المعلومات المحصلة من المسيّرين والموظفين في المؤسسة.

هذه الرقابات تتم عن طريق اختبارات (المعاينة) والتي تكون إما بطريقة إحصائية وإما بطريقة حكمية وذلك حسب خبرة المدقق، وأن اختيار هاتين الطريقتين يتوقف على الحكم الشخصي للمدقق ودرجة الثقة التي يريد الحصول عليها في نتائجه. (تم التطرق لأسلوب المعاينة في التدقيق المالي والمحاسبي في المحور الرابع من الفصل الأول).

3-1-2. محتوى برنامج التدقيق

إن مراقبة الحسابات يجب أن تسمح بالتأكد من أن كل العناصر التي تكوِّن الحسابات هي مبررة (justifiés)، ومن أجل التنفيذ الجيد لعمليات المراقبة يقوم المدقق بتنظيم برنامج التدقيق في أوراق عمل خاصة تحتوي على ما يلي:

- قائمة عمليات الفحص التي سيقوم بها، ويجب أن تكون مفصّلة لكي يستطيع المساعدون تنفيذها؛
- نطاق العينة المعتمدة؛
- تاريخ إجراء الاختبارات؛
- أن تكون مرتبة ومرقمة بشكل يسمح بالرجوع إليها بسهولة؛
- المشاكل التي يواجهها أثناء تنفيذ عمليات الفحص.

ونشير إلى أن فحص أي حساب يجب أن يتم كما يلي:

- تحليل الحساب؛
- تبرير الحساب؛
- إظهار الانحرافات والمخالفات؛
- نتيجة الفحص.

إن تنفيذ برنامج التدقيق يعتمد على نتيجة التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، حيث نميز حالتين كما يلي:

- **إذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوقا فيه (Fiable)**: وهو يعتبر دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كافي، وعلى المدقق هنا القيام بالفحص المباشر للحسابات، ولكن يكتفي ببرنامج عمل أدنى ليتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش في العمليات الختامية والتي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها.
- **إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير موثوقا فيه (Non fiable)**: وهذا يعني أن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية كشف اختلالات بالنظام ولا يمكن الوثوق فيه، وهنا نميز ثلاث حالات كما يلي:

الحالة الأولى: نقاط الضعف وتأثيراتها يمكن تصحيحها من طرف المؤسسة قبل نهاية السنة، وهنا المدقق يطلب من المؤسسة اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت والتأكد من فعاليتها.

الحالة الثانية: إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة و لكن تأثيرها يمكن للمدقق أن يواجهه بواسطة توسيع نطاق عمله، وهنا على المدقق القيام بعمليات الفحص اللازمة عن طريق توسيع اختباراته وزيادة حجم العينات المعتمدة، كما قد يلجأ إلى التدقيق التفصيلي لفحص بعض العمليات.

الحالة الثالثة: إذا كانت نقاط الضعف لا يمكن تصحيحها قبل نهاية السنة ولا يمكن للمدقق أن يواجهها لتفادي تأثيرها على الحسابات السنوية، في هذه الحالة يرفض المدقق الشهادة أو المصادقة على الحسابات، ويجب أن يُعلم المؤسسة بذلك.

ويقوم المدقق خلال هذه المرحلة بفحص حسابات عناصر المركز المالي ونتيجة النشاط حساب بحساب، من خلال جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة المبررة لصحة الحسابات أو عدم صحتها، كما يجب على المدقق أثناء عملية التحقق من الحسابات أن يأخذ بعناية فحص المبادئ المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة والتحقق من صحة تطبيقها.

وبغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبّرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يجب على كل عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمدقق بالمصادقة عليها، ونلخص هذه المعايير في الآتي:

- **الكمال (Exhaustivité)** : يعني هذا أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تظهر في القوائم المالية، وذلك باحترام ما يلي:
  - تسجيل العمليات منذ نشأتها؛
  - تسجيل كل العمليات؛
  - واحترام استقلالية الدورات.
- **الوجود (Existence)** : يعبّر هذا المعيار على:
  - الوجود الفعلي للعناصر المادية مثل الاستثمارات والمخزون؛
  - ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر (أصول، خصوم، أعباء ونواتج)، أي لا نجد عمليات وهمية؛
  - عمليات الدورة فقط هي التي تظهر في القوائم المالية.
- **الملكية (Propriété)**: يعبّر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبّر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبّر عن التزامات فعلية للمؤسسة.
- **التقييم (Evaluation)**: يعبّر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة محاسبيا قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى.
- **التسجيل المحاسبي (Comptabilisation)**: يعبّر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

ويقوم المدقق في هذه المرحلة بتدقيق عناصر القوائم المالية من خلال:

- التحقق من حسابات الأصول الثابتة؛
- التحقق من حسابات المخزونات؛
- التحقق من حسابات الحقوق والديون؛
- التحقق من حسابات الأموال المملوكة؛
- التحقق من حسابات النواتج والأعباء.

ملاحظة: سيتم التطرق لعمليات التحقق من الحسابات في **المحور الرابع من الفصل الثالث**.

3-2. فحص القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب ليس كاف بالنسبة للمدقق لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المدقق ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الإقتناع بأنها تعبّر بطريقة صحيحة ومنتظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها.

إن فحص الحسابات السنوية الختامية في مجملها يهدف إلى:

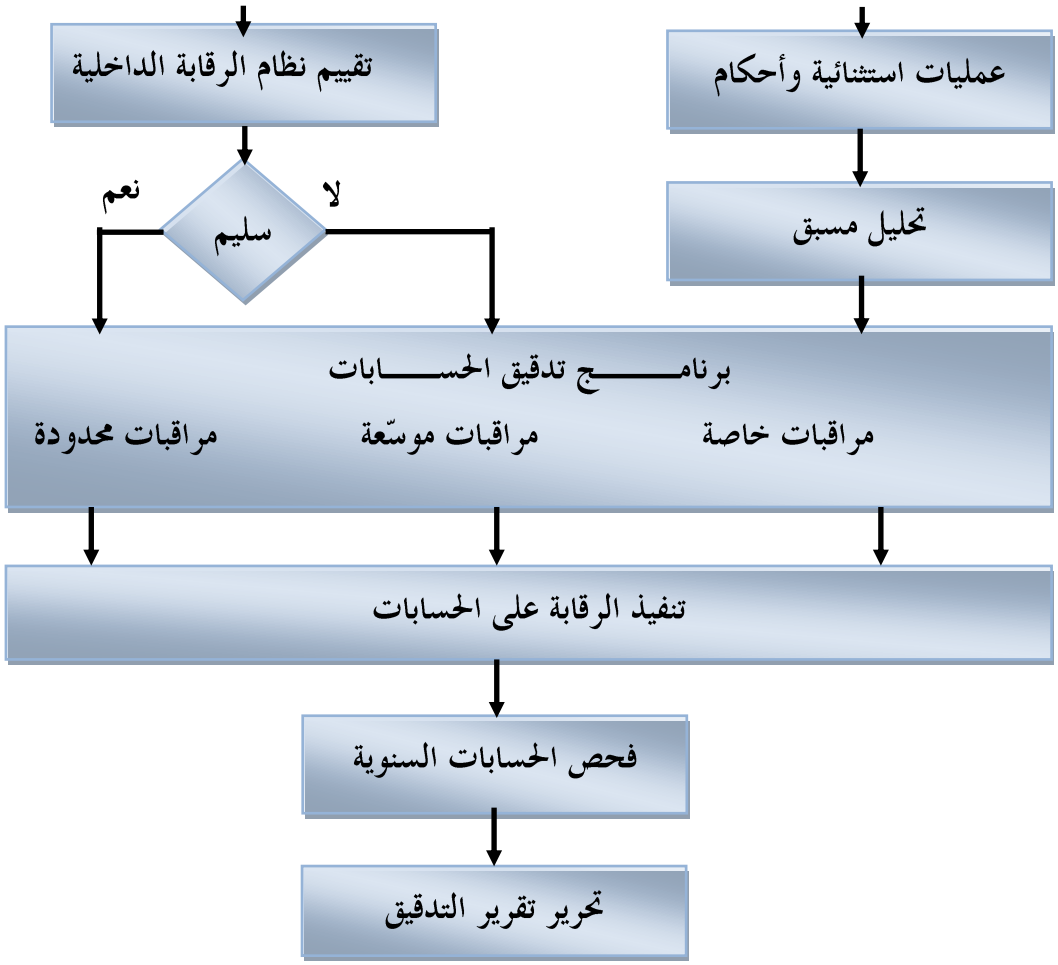
- أن الحسابات السنوية:
  - صحيحة ومنتظمة؛
  - تتفق مع جميع المعطيات في المحاسبة؛
  - مقدَّمة وفقا لمبادئ المحاسبة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
  - تأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات.
- أن كل المعلومات الضرورية مقدَّمة بشكل ملائم يسمح للغير باستعمالها.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، يجب على المدقق التأكد من:

- التوافق بين الميزانية وحسابات النتائج والقوائم الأخرى المنصوص عليها قانونا؛
- أن القوائم المالية متوافقة مع الأعمال المحققة؛
- التوافق بين مجاميع ميزان المراجعة الختامي ومجاميع الميزانية الختامية؛
- التوافق بين الميزانية الافتتاحية للسنة المالية محل التدقيق والميزانية الختامية التي قبلها.

ونشير إلى أن مراقبة الحسابات الفردية والقوائم المالية الختامية تُجسَّد في أوراق عمل و ترتقب في الملف السنوي للمهمة، ويمكن تلخيص هذه المرحلة في الشكل التالي:

الشكل رقم (**11**): فحص الحسابات والقوائم المالية.



Source : R.B Caumeil, Réné Ricol, Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations, Clet, Paris, 1987, p. 129.

المحور الرابع: مرحلة أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي

تعتبر هي المرحلة الاخيرة في مهمة التدقيق المالي والمحاسبي، ولكن المدقق قبل إصدار تقريره النهائي، يقوم ببعض الاعمال الخاصة بنهاية المهمة بغرض التأكد من أنه لم يغفل أي مرحلة مهمة أثناء عمله، وبعدها يقوم بتجميع نتائج الاختبارات التي قام بها، وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة.

4-1. أعمال نهاية المهمة (Travaux de fin de mission)

بعد الإنتهاء من فحص الحسابات السنوية والقوائم المالية كوحدة واحدة، يجب على المدقق القيام بأعمال أخرى قبل تحرير تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد، وتتمثل في:

- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- طلب خطاب التأكيد؛
- إستقصاء نهاية المهمة؛
- إعداد مذكرة التجميع.

أولا: فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (Examen des évenements postérieurs à la cloture du bilan)

إن الجزء الأخير من مهمة التدقيق المالي والمحاسبي يمتد إلى الفترة التي تلي إقفال الحسابات، وهي تمتد إلى غاية الإصدار الفعلي لتقريره، وأثناء هذه الفترة قد تحدث أحداث لها تأثير مهم على الوضعية المالية أو على النتيجة المقدمة في الحسابات السنوية.

ويقصد بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، تلك الأحداث التي تقع بعد إقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها من طرف الشركاء أو الجمعية العامة للمساهمين، وقد تؤثر هذه الأحداث على القوائم المالية مما يستدعي تعديلها وذلك عند توفر أدلة إضافية عن أحداث قائمة في تاريخ هذه القوائم مثل إفلاس أحد العملاء الذي يؤثر على إمكانية تحصيل دينه من طرف الشركة، وبالتالي لا بد من تعديل في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة هذا الحدث، كما أن هناك بعض الأحداث التي لا تؤثر على بيانات القوائم المالية أو لها تأثير ويصعب تقديره ماليا بسبب ظروف عدم التأكد، فمثل هذه الأحداث لا تستلزم تعديل القوائم المالية الختامية، ولكن على المدقق أن يفصح عنها في تقريره.

وحسب طبيعة هذه الأحداث، فإنه يمكن:

- تعديل (تسوية) الحسابات؛
- إظهار هذه الأحداث في مذكرات؛
- إرفاقها بالحسابات السنوية.

وأثناء بحثه عن هذه الأحداث اللاحقة، يتبع المدقق الإجراءات التالية:

- فحص الحسابات الداخلية للتسيير بالنسبة للفترة اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات؛

- التحقق من القاعدة المعتمدة في تحضير الحسابات الداخلية للتسيير؛
- قراءة تقارير الإدارة ومحاضر جمعيات المساهمين ومجلس الإدارة فيما يخص الفترة للاحقة لتاريخ الميزانية؛
- يمكن للمدقق الإستعانة باستقصاء حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

ولقد أجمعت جميع هيآت الضبط والمراقبة للبورصات وهيآت التنميط المحاسبي على وجوب قيام المدققين بالبحث عن كل الأحداث الهامة التي تلي تاريخ إقفال حسابات الميزانية.

خصص الإتحاد الدولي للمحاسبين معيارا دوليا خاصا للأحداث اللاحقة وهو المعيار 560، والذي يقضي بأنه يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار التأثير المحتمل للأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية حتى تاريخ التقرير، بالإضافة إلى بعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ تقريره وتقتضي منه القيام ببعض الأعمال على الرغم من أنه ليس مسؤولا عن أية إجراءات إضافية بخصوص هذه الاحداث.

وقد تناول المعيار الدولي رقم 560 الأحداث اللاحقة، الإجراءات التي يقوم بها المدقق بخصوص هذه الأحداث من خلال ثلاثة مراحل كما يلي:

➢ **الأحداث التي تقع بين تاريخ إقفال القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق:**

يجب على المدقق أن يُنفذ إجراءات تدقيق مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة التي تُثبت أنه قد تم تحديد جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، والتي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق والتي يجب أن تتضمن ما يلي:

- التوصل إلى فهم أي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة؛
- الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة عمّا إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية؛
- قراءة المحاضر الخاصة باجتماعات مالكي المؤسسة والإدارة والمكلفين بالحوكمة المنعقدة بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من الاجتماعات التي ليست لها محاضر متاحة بعد؛
- قراءة أحدث قوائم مالية أولية متاحة للمؤسسة؛
- وإذا تعرّف المدقق، نتيجة للإجراءات المُنفذة، على أحداث تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان كل حدث قد انعكس بشكل مناسب في تلك القوائم المالية بعد التعديل.

➢ **الأحداث التي تقع بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ المصادقة على القوائم المالية في الجمعية العامة:**

لا يقع على المدقق أي التزام بتنفيذ أي إجراءات تدقيق فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، ومع ذلك، فعندما يعلم المدقق بحدث ما وقع بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية، والتي لو علم بها في تاريخ تقريره لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه:

- مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، وإذا كان الأمر كذلك فيجب عليه الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.
- إذا عدّلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة في هذه الظروف على التعديل، حتى تاريخ التقرير الجديد؛
- تقديم المدقق لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة، ويجب ألا يكون التقرير الجديد للمدقق مؤرخا بتاريخ يسبق تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة.

وعندما يقتصر تعديل القوائم المالية فقط على تأثيرات الحدث أو الأحداث اللاحقة المسببة لذلك التعديل، فإنه يُسمَح للمدقق بأن تقتصر إجراءات التدقيق المطبقة على الأحداث اللاحقة على ذلك التعديل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق إما أن:

- يعدل تقريره ليتضمن تاريخا إضافيا يقتصر على ذلك التعديل، ويشير بموجبه إلى أن إجراءات التدقيق بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية؛ أو
- يقدم تقريرا جديدا أو معدلا يتضمن فقرة يشير فيها إلى أن إجراءات التدقيق بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح المرفق بالقوائم المالية.

وفي حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يعتقد المدقق فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فإنه:

- إذا لم يكن تقرير المدقق قد تم تقديمه للمؤسسة بعد، فيجب على المدقق تعديل رأيه ثم يقوم بتقديم تقريره؛
- إذا كان تقرير المدقق قد تم تقديمه للمؤسسة بالفعل، فيجب على المدقق أن يُخطر الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بعدم إصدار القوائم المالية قبل إجراء التعديلات اللازمة.

وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على المدقق اتخاذ التصرف المناسب من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره.

➢ **الأحداث التي تقع بعد المصادقة على القوائم المالية في الجمعية العامة:**

يعتبر المدقق غير مسؤول على الأحداث التي تقع بعد إصدار القوائم المالية، ولكن إذا علم بحدث معين والذي لو علم به في تاريخ التقرير لربما أدى إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه:

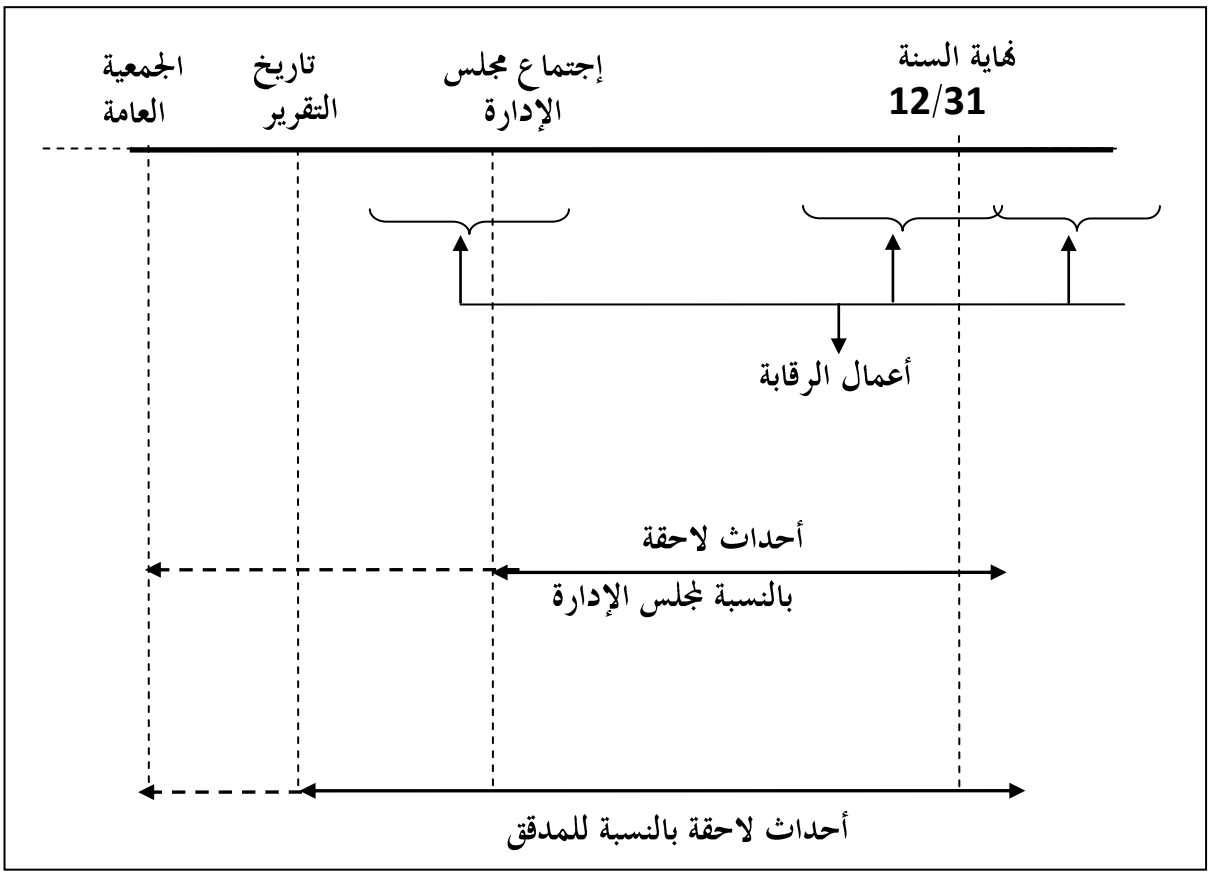
- مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل أم لا؛ وإذا كان الأمر كذلك فيجب عليه الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، فإنه يجب على المدقق:

- تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة على التعديل، بالإضافة إلى فحص الخطوات التي اتخذها الإدارة لإعلام من استلموا القوائم المالية وتقرير المدقق.
- تقديم المراجع لتقرير جديد أو تقرير معدّل بشأن القوائم المالية المعدلة على ألا يكون تاريخ التقرير الجديد للمدقق أسبق من تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة، كما يجب أن يضمّنه فقرة تشير إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يناقش على نطاق أوسع سبب تعديل القوائم المالية السابق إصدارها، وإلى التقرير السابق الذي قدمه المدقق.

والشكل الموالي يبيّن لنا موقع هذه الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق ما جاءت به موسوعة الرقابة المحاسبية للجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا.

الشكل رقم (12): الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.



Source: Lionel collins, Gérard valin, audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p. 153.

ثانيا: طلب خطاب التأكيد (Lettre d'affirmation)

إذا قام المدقق بجميع عمليات الفحص التي يراها ضرورية وفقا للمعايير المهنية ويرى بأنه يمكنه إصدار رأي حول القوائم المالية، فإنه دائما يبقى يواجه مخاطر بعض الأحداث التي يمكن للإدارة عدم إظهارها له، ولهذا فإنه يستحسن بالنسبة للمدقق أن يطلب خطاب تأكيد موقع من رئيس مجلس الإدارة أو من المدير المالي يصرح من خلاله

بأن القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تعتبر صحيحة ومنتظمة وتقدم صورة عادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما يجب أن يرسل رئيس مجلس الإدارة خطابا يتضمن جميع الأحداث التي تقع بين اعتماد القوائم المالية من طرف المجلس وتاريخ التقرير.

ثالثا: إستقصاء نهاية المهمة (Questionnaire de fin de mission)

لكي يتأكد المدقق من قيامه بجميع الأعمال التي تسمح له بإعطاء رأي فني حول الحسابات السنوية وأن معايير الأداء المهني محترمة، يستعمل استقصاء نهاية المهمة، ويرفق هذا الإستقصاء بمذكرة التجميع (note de synthèse).

رابعا: مذكرة التجميع (Note de synthèse)

يقوم المدقق بإعداد هذه المذكرة ليلخص فيها جميع الأحداث المهمة والمعبّرة التي واجهته طيلة المهمة، ويجب أن تتضمن كحد أدنى ما يلي:

- وصف الأحداث الهامة التي عرفها نشاط المؤسسة (منتوج جديد، مصنع جديد، ...)؛
- المشاكل التي واجهت المدقق أثناء تأدية مهمته والحلول المتبناة؛
- قائمة بالأمور العالقة والتي يجب أن تسوّى قبل تقديم تقريره (وثيقة ينتظر استلامها، مصادقات منتظرة، ..)؛
- خلاصة عامة.

4-2. تحرير التقرير النهائي للتدقيق (Rapport final d'audit)

بعد انتهاء المدقق من جميع عمليات الفحص والرقابة وإعداده لورقة أو مذكرة التجميع، فإنه يجب على المدقق إعداد تقريره النهائي والذي يجب أن يكون مكتوبا ، حيث يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد حول مدى سلامة وصحة المعلومات المالية المعدة من طرف المؤسسة ومدى احترام المبادئ المحاسبية والطرق المعتمدة من طرف المؤسسة، ويكون هذا الرأي مدعما بالأدلة المبررة، وهذا التقرير يعرضه على الجمعية العادية للمساهمين.

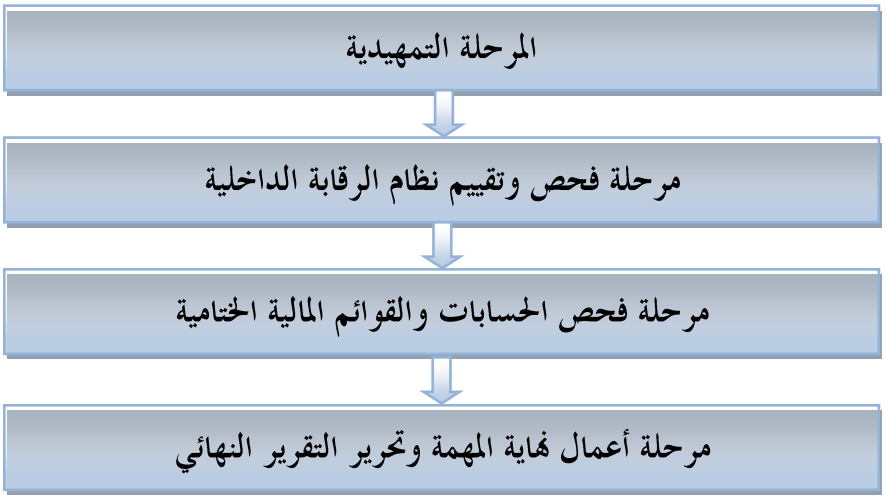
وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه، وهنا يجب عليه تبرير ذلك، حيث يمكن إرجاع ذلك إلى وجود مشاكل ونقائص مؤثرة بشكل كبير على شرعية ومصداقية القوائم المالية، أو عدم تمكنه من القيام بعمله في ظروف ملائمة (وجود ضغوطات عليه من الإدارة)، أما في حالة وجود نقائص لا تصل إلى التأثير في شرعية الحسابات ومصداقيتها، فإن المدقق يصادق عليها مع إبداء التحفظات الضرورية والتي يجب على الإدارة أن تلتزم برفعها وفق خطة عمل . وبما أن التقرير النهائي الذي يصدره المدقق في المرحلة الأخيرة من المهمة يتضمن خلاصة ما توصّل إليه من عمله طيلة المهمة، فإن من الكتاب من يرى أن تحرير هذا التقرير في شكله النهائي له أهمية كبيرة ، لأن العناية التي تعطى للشكل تضمن للتقرير فعالية قصوى.

ولقد تطور شكل ومحتوى التقرير النهائي للمدقق نتيجة لتطور مهنة التدقيق ومحاولة الهيآت المهنية في معظم الدول لإيجاد نموذج موحد يلقى القبول العام من قبل المدققين. و يشمل تقرير المدقق ثلاث فقرات رئيسية وهي فقرة المقدمة، النطاق وفقرة الرأي، وعلى العموم فإن تقرير المدقق حسب المعيار الدولي رقم 700 يجب أن يتضمن:

- العنوان، وهو تقرير المدقق المستقل؛
- الجهة الموجه إليها التقرير، وهي على أساس ظروف الارتباط؛
- **فقرة المقدمة**: تبيّن أنواع القوائم المالية التي قام بتدقيقها والفترات التي تغطيها والمؤسسة محل التدقيق، كما تشمل تذكيرا بمسؤوليات المدقق ومسؤوليات إدارة المؤسسة؛
- **فقرة النطاق**: تبيّن هذه الفقرة طبيعة ونطاق عملية التدقيق، حيث يوضح المدقق أنه قام بالمهمة وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير والممارسات المحلية المطبقة، كما تبيّن هذه الفقرة بعض المعلومات عن طبيعة العمل المنجز من طرف المدقق؛
- **فقرة الرأي**: تبيّن هذه الفقرة رأي المدقق في القوائم المالية؛
- تاريخ التقرير، عنوان المدقق وتوقيعه.

في نهاية هذا الفصل الخاص بالمنهجية المتبعة من طرف المدقق لتأدية مهمة تدقيق مالي ومحاسبي، رأينا أن المدقق لا يقوم بالمهمة بطريقة عشوائية، وإنما يتبع منهجية وخطوات مدروسة، وذلك لكي تكون أعماله ذات جودة وفعالية، وفي نفس الوقت لكي لا يُتهم بالتقصير إذا اكتشفت بعض الأخطاء بعد نهاية المهمة، ولهذا فإنه يحرص على بذل العناية المهنية اللازمة ويعطي لكل خطوة الأهمية والوقت اللازمين لكي تكون أعماله ذات جودة عالية ولا ينسى بعض الإجراءات، وبذلك يكون في نهاية مهمته قادرا على إبداء رأي فني محايد بكل موضوعية واستقلالية يضفي على القوائم المالية الثقة التي يعتمد عليها مختلف الأطراف ذات المصلحة، سواء من داخل أو من خارج المؤسسة، لاستخدام القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم ذات العلاقة بها. ويمكن تلخيص خطوات التدقيق المالي والمحاسبي في الشكل التالي:

الشكل رقم (13): مراحل التدقيق المالي والمحاسبي.



Source: Robert OBERT, Révision et certification des comptes, Dunod, Paris, 4ème édition, 1995, p. 30

أسئلة للمراجعة:

س1: ما هي المراحل الأربعة لمهمة تدقيق مالي ومحاسبي؟

س2: ما هي الأهداف الأساسية من تشخيص المهمة؟

س3: ماذا نقصد بميزانية مفصلة للمهمة؟

س4: كيف يقوم المدقق بالتخطيط على مستوى الملفات وعلى مستوى المكتب؟

س5: ما هو الفرق بين رسالة الاقتراح ورسالة المهمة؟

س6: كيف تتم موافقة المؤسسة على رسالة المهمة؟

س7: ما هي طرق وأدوات وصف نظام الرقابة الداخلية؟

س8: ما هي مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

س9: كيف تؤثر نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية على برنامج فحص الحسابات بالنسبة للمدقق؟

س10: ما المقصود بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؟

س11: ما مدى مسؤولية المدقق عن الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق؟

س12: ما مدى مسؤولية المدقق عن الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ تقرير المدقق وتاريخ المصادقة على القوائم المالية في الجمعية العامة للمساهمين؟

س13: ما هي عناصر تقرير التدقيق حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700؟

الفصل الثالث:

الإجراءات العملية للتدقيق المالي والمحاسبي

سنتناول من خلال هذا الفصل المحاور التالية:

- المحور الأول: أوراق وملفات العمل
- المحور الثاني: أدلة الإثبات والوسائل الفنية للتدقيق
- المحور الثالث: الإجراءات التحليلية (المراجعة التحليلية)
- المحور الرابع: الأخطاء وأعمال الغش في التدقيق
- المحور الخامس: تدقيق عناصر القوائم المالية

المحور الأول: أوراق وملفات عمل المدقق

إن لأوراق العمل (les feuilles de travail) علاقة كبيرة بالعمل الميداني الذي يقوم به المدقق، حيث أن هذا الأخير يخصص جزءا كبيرا من وقته لإعداد ومراجعة هذه الأوراق.

1 1. تعريف أوراق العمل

تعرّف أوراق العمل بأنها: "تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها ، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على اتّباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص" .

من هذا التعريف ، يتضح لنا أن أوراق العمل تمثل دليلا ملموس ا على العمل الذي قام به المدقق، وتتضمن الأسس للوصول إلى النتائج وإجراءات التدقيق المستخدمة من طرف المدقق، كما تشمل الأدلة والقرائن التي يستند إليها في إعداد تقريره النهائي وإبداء رأيه الفني المحايد.

1 2. محتويات ومضمون أوراق العمل

إن محتوى ومضمون أوراق العمل يرجع إلى خبرة ومهارة المدقق، حيث يراعي فيها متطلبات واحتياجات عملية التدقيق، لتكون أوراق العمل في النهاية دليلا على العمل الذي قام به وأساسا لإبداء الرأي حول القوائم المالية وحجة على عدم تقصيره في مهامه.

ومن النواحي الشكلية التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد هذه الأوراق نذكر:

- إستعمال نماذج موحدة لأوراق العمل؛
- إستعما فهرس لمحتويات أوراق العمل؛
- الترقيم المتسلسل لأوراق العمل حتى يسهل الرجوع إليها؛
- إستخدام طريقة سهلة لفهرسة أو ترتيب الموضوعات والمعلومات التي تحتويها أوراق العمل؛
- إحتواء أوراق العمل على المعلومات التالية: إسم المؤسسة محل التدقيق، تاريخ القوائم المالية، الموضوع الذي تتضمنه ورقة العمل، تاريخ الإعداد وتاريخ الإنتهاء، توقيع معد الورقة، توقيع مراقب المعلومات التي تحتويها الورقة.

ولكي تؤدي أوراق العمل الغرض منها بالنسبة للمدقق، فإن محتوى ومضمون أوراق العمل يجب أن يراعي الآتي:

- أن تكون المعلومات التي تحتويها كاملة ومفصلة وصحيحة؛
- أن تكون المعلومات واضحة ومقروءة؛
- أن تكون مرتبة ومنظمة بشكل يسهل الاطلاع عليها؛
- أن يتجنب المدقق تكرار المعلومات والمعلومات غير المهمة والتركيز على المعلومات التي تفيده في مهمته فقط؛

– أن تتضمن المعلومات التي تبين إجراءات التدقيق وكل الاعمال التي قام بها، وعلى سبيل كيفية اختياره للعينة وطريقة سحبه لمفردات العينة وكيفية تقييم نتائج العينة، كذلك المراسلات التي قام بها، الزيارات الميدانية التي قام بها ...

1 3. ملفات العمل (حفظ أوراق العمل)

تعتبر أوراق العمل ملكا للمدقق، وبالتالي فإنه يجب حفظها وتنظيمها في ملفات تعد خصيصا لهذا الغرض، حيث تساعد المدقق على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما تمثل دليلا على الأعمال المنجزة والتي يستند عليها رأي المدقق. وعلى العموم فإنه يمكن تصنيفها إلى ملفين: ملف دائم وملف جاري:

1-3-1. الملف الدائم (Le dossier permanent)

يوضع هذا الملف من طرف المدقق عند قبوله مهمة تدقيق شركة معينة لأول مرة، و يتضمن الملف الدائم بيانات تاريخية عن المنشأة، ويُنشأ هذا الملف للمؤسسة عند أول مهمة تدقيق لها، وفي السنوات القادمة يتم إضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره، ويشمل على العموم ما يلي:

- **معلومات عامة:** وتتمثل في الآتي:
  - الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
  - قائمة بأسماء المسؤولين في المؤسسة مع صلاحياتهم وتوقيعاتهم؛
  - الجانب التاريخي للمؤسسة؛
  - الأنظمة الخاصة بالمؤسسة مثل عقد تأسيس الشركة واللوائح الداخلية والنظام الداخلي؛
  - قائمة الوحدات، الوكالات والفروع بالمؤسسة؛
  - قائمة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة؛
  - نسخ من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، والتي تستخدم كدليل إثبات دائم على أن عمليات الشركة قد تمت الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة؛
  - نسخ من التقارير المتعلقة بجميع عمليات الرقابة التي تمت بالمؤسسة؛
  - الترتيبات أو الشروط المالية الدائمة للشركة كشروط القروض وترتيبات إصدار الأسهم؛
  - العقود مع مسؤولي الشركة، بالإضافة إلى الإتفاقات والعقود الأخرى.
- **معلومات ذات طابع محاسبي:** وتشمل الآتي:
  - النظام المحاسبي المعتمد (عام وتحليلي)؛
  - دليل الإجراءات؛
  - خرائط تدفق المستندات داخل المؤسسة؛
  - الإستبيان المستخدم لتقييم الرقابة الداخلية؛
  - اللوائح المتعلقة بعمل النظام المحاسبي؛

- تحليلات أهم حسابات الميزانية والتي لها أهمية مستمرة كأسهم رأس المال والفائض المحتجز والديون طويلة الأجل والأصول المعنوية، والتي يمكن أن توفر معلومات هامة عن تاريخ الشركة.

1-3-2. الملف الجاري (السنوي) Le dossier courant (annuel)

يقوم المدقق بوضع ملف خاص بكل دورة مالية طيلة وكالته التي قد تمتد إلى عدة سنوات ، ويشمل هذا الملف مايلي:

- أهداف عملية الرقابة؛
- البرنامج الخاص بكل عضو من فريق المهمة؛
- القوائم المالية السنوية؛
- مستندات التحليل مثل أرصدة الحسابات للسنة الحالية ، إضافة إلى تعديلات وتسويات الم راجعة لهذه الحسابات؛
- الرأي الفني حول القوائم المالية السنوية للدورة محل التدقيق؛
- نسخ من التقارير المرسلة للمخوّل لهم قانونا.

ويساعد الملف الجاري (السنوي) على الاحتفاظ بأدلة الإثبات مكتوبة ومضمّنة في مستندات يمكن الرجوع إليها عند الضرورة، كما تتضمن أوراق العمل بصفة عامة معلومات عن العميل وعنوان الورقة والتاريخ والفترة الزمنية التي تتعلق بها المعلومات التي تمت مراجعتها، وكذلك أسماء وتوقيعات معدّي أوراق العمل.

ويتضح مما سبق، أنه يتطلب من المدقق إعداد مجموعة من أوراق العمل التي تعتبر ضرورية لتنفيذ عملية التدقيق وإعداد تقريره النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد.

المحور الثاني: أدلة الإثبات والوسائل الفنية للتدقيق

على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية.

2-1. مفهوم أدلة الإثبات

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية. ويعرّف الدليل (القرينة) بأنه: "جميع الحقائق التي تقدَّم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي".

وفي مجال التدقيق، تعرّف أدلة الإثبات أو القرائن على أنها: " مجموعة المعلومات والحقائق التي يستند إليها المدقق في تكوين رأيه عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية المنشورة من طرف الشركة ".

يعمل المدقق على جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة من عدة مصادر داخلية وخارجية ، وتتضمن الأنظمة المحاسبية والمجموعات المستندية والأصول الملموسة والإدارة والعمال والعملاء والمورّدين والأطراف الأخرى التي لها علاقة بالمؤسسة أو أعمالها.

- **الكفاية:** تتمثل في كمية الأدلة التي يجمعها المدقق وتحقق الاقتناع لدى المدقق، وكذلك حجم العينة التي يقدر المدقق حكميا أو إحصائيا بأنها تمثل المجتمع تمثيلا صادقا.
- **الملاءمة:** يقصد بها جمع الأدلة المناسبة للهدف من التدقيق، ولديها الصلاحية (توفر الثقة في الدليل)، والحصول عليها في التوقيت المناسب.

وهناك عدة عوامل تؤثر في مدى كفاية وملاءمة الأدلة التي يجمعها المدقق نذكر منها:

- طبيعة العنصر محل الفحص؛
- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص؛
- المخاطرة النسبية للعنصر؛
- تكلفة الحصول على الدليل؛
- شمول الدليل على الأهداف التي تسعى إليها عملية التدقيق.

وقد بيّن المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 أنه على المدقق جمع الأدلة الكافية والملائمة التي تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالعمليات والأرصدة وبالعرض والإفصاح مقسمة كما يلي:

أ- التأكيدات الخاصة بالعمليات والأحداث الاقتصادية:

- **الحدوث:** كل العمليات المسجلة حدثت فعلا وتخص المؤسسة.
- **الإكتمال:** كل العمليات التي ينبغي تسجيلها قد سجلت بالكامل.
- **الدقة:** كل القيم والبيانات المتعلقة بالأحداث والعمليات المسجلة قد سجلت بالشكل المناسب.

- **التصنيف:** العمليات تم تسجيلها في الحسابات الصحيحة.
- **الحد الفاصل:** العمليات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.

ب- التأكيدات الخاصة بأرصدة الحسابات:

- **الوجود:** الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية موجودة لدى المؤسسة.
- **الإكتمال:** كل الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية التي يجب تسجيلها قد سجلت بالكامل.
- **التقييم:** الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية تظهر في البيانات المالية بالقيم المناسبة، وأن كل التسويات المتعلقة بتقييمها قد سجلت بالشكل المناسب.
- **الحقوق والالتزامات:** الأصول الظاهرة في البيانات المالية مملوكة للمؤسسة، والإلتزامات هي حقوق أو ديون على المؤسسة.

ج- التأكيدات الخاصة بالعرض والإفصاح:

- **الحدوث:** كل الأحداث التي تم الإفصاح عنها حدثت فعلا وتخص المؤسسة.
- **الإكتمال:** كل الأحداث ذات التأثير المادي قد تم الإفصاح عنها.
- **التصنيف والقابلية للفهم:** تبويب الأرصدة في البيانات المالية وعرضها بالشكل الصحيح حسب متطلبات المعايير وبالشكل الذي يمكّن مستخدمي البيانات المالية من فهمها بالشكل المناسب.
- **الدقة والتقويم:** عرض البيانات المالية بشكل دقيق وبما يتفق مع المعايير المحاسبية.

2-2. أنواع أدلة الإثبات

هناك عدة أنواع من أدلة الإثبات في التدقيق، ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

2-2-1. الوجود الفعلي

الوجود الفعلي للعنصر محل التدقيق يعتبر من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في صحة رصيد الحساب الذي يقوم بفحصه، مثلا رصيد حساب الصندوق أو مخزون البضاعة أو الأصول الثابتة. ورغم أنه دليل إثبات قوي إلا أنه غير كاف، حيث يجب تدعيمه بمستندات تثبت ملكية المؤسسة الفعلية لهذه الموجودات وإثبات صحة تقييمها، حيث يمكن أن تكون هناك أصول موجودة بالمؤسسة ولكنها ليست ملكا لها بل هي مستأجرة فقط.

2-2-2. المستندات

يعتمد المدقق في عملية التدقيق على المستندات أكثر من أي أدلة أخرى، نظرا لأهمية ما تحتويه من بيانات تساعد على التحقق من الحدوث الفعلي للعملية وصحة تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، وكلما توفرت هذه المستندات على الشروط الشكلية و البيانات الضرورية وفق ماتنص عليه القوانين المعمول بها، كلما تعززت ثقة المدقق بها لاستعمالها كأداة إثبات.

وتعتبر المستندات أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كفواتير الشراء مثلا؛

- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفواتير البيع مثلا؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة داخلها كالدفاتر والسجلات المحاسبية.

وتعتبر المستندات الآتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة داخل المؤسسة، ويتم الإعتماد على الأنواع المذكورة تنازليا حسب الترتيب السابق، حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في النوع الثالث، ويتركز عمل المدقق في فحص المستندات من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.

ولكي يعتمد المدقق على المستندات كأدلة إثبات يجب أن تتوفر فيه بعض الشروط نذكر منها:

- أن يكون مستوفيا للشروط القانونية والشكلية مما يجعله دليلا قاطعا على صحة العملية ، وأن يكون مؤيدا بمرفقات صحيحة وموقعة من مسؤولين مخول لهم ذلك؛
- أن يكون موجَّها إلى المؤسسة وليس لأحد مسيّريها ويخص إحدى عملياتها؛
- أن يكون تاريخ المستند واقعا ضمن الدورة المالية؛
- أن تكون العمليات التي يثبتها المستند من طبيعة نشاط المؤسسة؛
- أن يكون خاليا من أي شطب أو مسح أو تغيير في الكتابة والأرقام؛
- أن تكون المستندات الواردة من خارج المؤسسة أصلية، أما المستندات التي تعد داخل المؤسسة فتكون صورا طبق الأصل فقط لأن الأصل يرسل إلى الغير؛
- أن يكون صحيحا من الناحية الحسابية أن يشتمل على كافة البيانات التي تشرح العملية؛
- أن يكون موقعا أو مختوما من شخص مسؤول في المؤسسة.

ولكي يتأكد المدقق من صحة المستند يجب عليه أن يتأكد من الدورة المستندية له، والتي تمثل خط سير المستند وخطواته المختلفة اعتبارا من نشأته وتسجيله في دفاتر وسجلات المؤسسة حتى تاريخ حفظه في الأرشيف.

2-2-3. الشهادات التي يحصل عليها المدقق من داخل المؤسسة

ومن أمثلتها تقرير من طرف الإدارة تشهد فيه على أنها استعملت طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة في تقييم السلع المستهلكة وتقييم مخزون آخر مدة، قوائم الجرد، قائمة الأصول الثابتة والإضافات الرأسمالية التي جرت خلال السنة، بيان تظهر فيه قيمة الأوراق التجارية التي خصمتها المؤسسة و لم يحن ميعاد استحقاقها بعد، ... إلخ. وتستخدم هذه الشهادات عندما يصعب غلى المدقق الحكم على المعلومات الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ويجب على المدقق أن يكون حريصا على طلب مثل هذه الشهادات ، كما عليه القيام ببعض الإختبارات للإطمئنان على صحة ما تتضمنه هذه الشهادات من بيانات.

2-2-4. الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من خارج المؤسسة

يحصل المدقق على هذه الإقرارات من المتعاملين مع المؤسسة يؤكدون من خلالها صحة الأرصدة أو ينفونها باعتبارهم طرفا فيها، وهي تمثل دليلا قويا باعتباره من مصدر خارجي. ومن الإقرارات التي يعتمد عليها المدقق نجد:

مصادقات الزبائن، شهادات الموردين، شهادات البنوك، شهادات مصلحة الضرائب، إقرارات الجمارك، وشهادات المحافظة العقارية ...إلخ.

2-2-5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن وجود نظام رقابة داخلية سليم يعتبر دليلا ماديا على صحة المعلومات المحاسبية كونه أهم محدد لنطاق الفحص وحجم البيانات والأدلة الضرورية في التدقيق، مع بقاء إمكانية حدوث الأخطاء ولو بنسبة قليلة.

ويمكّن نظام الرقابة الداخلية المدقق من الإطمئنان فيما يخص منع حدوث الأخطاء والغش والإختلاس، وإذ أن وجود هذا النظام في حد ذاته لا يكفي ، بل يجب أن يكون مطبقا، وعليه فإنه يتوجب على المدقق أن يبدأ عمله بدراسة هذا النظام والتحقق من مدى كفايته وتحقيق الرقابة التلقائية بين الموظفين، ويتحقق من مدى تطبيقه كما هو موضوع، ومن ثم إبداء رأيه عن مدى سلامته.

2-2-6. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

عند القيام بالعمليات الحسابية الأربع (الجمع، الطرح، الجداء والقسمة) فإن هناك احتمالات كبيرة لوقوع الأخطاء فيها، ولذلك على المدقق التحقق من صحة هذه العمليات بنفسه، وبالتالي التأكد من صحة أرصدة حسابات المؤسسة محل التدقيق. ولهذا فإنه على المؤسسات العمل على تألية (Automatisation) المعالجة المحاسبية لبياناتها، حيث يعتبر استعمال الآلة أو الحاسوب دليلا على انتظام الدفاتر والسجلات والقوائم المالية من الناحية الحسابية.

2-3. الوسائل الفنية للحصول على أدلة الإثبات

يستعمل المدقق للحصول على أدلة الإثبات مجموعة من الوسائل نلخصها في الآتي:

2-3-1. الجرد الفعلي (L'inventaire physique)

يعتبر الجرد الفعلي لعناصر الموجودات من الأدلة القوية التي يعتمد عليها المدقق، حيث يقوم المدقق أو أحد مساعديه بإجراء الجرد الفعلي للبند الذي يرغب في التأكد من وجوده فعلا بالمؤسسة، وتقتصر هذه العملية على الموجودات المادية كالبضائع والاستثمارات والنقدية...إلخ.

ولتحقيق الغاية من الجرد الفعلي، يجب توفر بعض الشروط منها:

- حضور المدقق أو أحد مساعديه أثناء عملية الجرد ، إذ يرى (Hervé HUTIN) أنه لا يوجد دليل أقوى من دليل يحصل عليه المدقق بنفسه؛
- أن تكون للمدقق القدرة على معرفة الأشياء التي يقوم بجردها؛
- القيام برقابة فعالة وشاملة على جميع العناصر الخاضعة للجـــرد حتى لا يتم إحلال عنصر محل عنصر آخر؛
- أن تكون للمدقق معرفة بالنواحي الفنية المتعلقة بالمشروع أو الاستعانة بخبير مختص.

وفي حالة جرد النقدية والاستثمارات في الأوراق المالية ، فإنه يفضَّل جرد النقدية كلها مرة واحدة وهذا لاحتمال تغطية العجز في إحدى الخزائن عن طريق سحب مبالغ من خزائن أخرى خضعت للجرد ثم إعادة المبلغ

المسحوب بعد إتمام الجرد إلى الخزينة التي سحب منها في أول الأمر، وكذلك بالنسبة للإستثمارات في الأوراق المالية نظرا لاحتمال استعمال بعض الأوراق مرتـــين في عملية الجـــرد إذا ما تمت العملية أكثر من مرة.

ملاحظة 1: الجرد الفعلي يمكن استعماله في حالة الأصول الملموسة فقط، و لا يمكن استعماله على الأصول المعنوية كشهرة المحل للتحقق من وجودها.

ملاحظة 2: يجب التفريق بين فحص المستندات التي تمثل قيمة في حد ذاتها وفحص المستندات المؤيدة للعمليات، حيث يمثل فحص الشيكات والأوراق التجارية والأوراق المالية جردا فعليا، بينما يمثل فحص الفواتير والشيكات الملغاة والأوراق التجارية الملغاة فحصا مستنديا.

2-3-2. المراجعة المستندية (التوثيق): (Revue documentaire)

تهدف المراجعة المستندية إلى جمع العدد الكافي من أدلة الإثبات والقرائن التي تثبت صحة العمليات التي سبق تسجيلها محاسبيا، وذلك من خلال تدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات ومختلف الوثائق التي قد يكون مصدرها من داخل المؤسسة أو من خارجها. ومن أمثلة هذه المستندات التي تقدم للم دقق نجد العقود، مستندات المصاريف، فواتير البيع، محاضر اجتماعات مجالس الإدارة، فواتير الشراء...إلخ. وبعد تدقيق البيانات الواردة في المستند ، على المدقق أن يقوم بإلغائه مستعملا في ذلك ختم باسمه أو كلمة تدل على أن المستند قد روجع، والهدف من إلغاء المستند هو عدم تقديمه مرة ثانية لإثبات عملية أخرى.

وتجدر الإشارة إلى أنه في المشروعات الكبيرة ونظرا لكثرة العمليات فإن حجم المستندات المتداولة يكون كبيرا، ولهذا فإنه يلجأ في أغلب الأحيان إلى أسلوب المعاينة.

2-3-2. المصادقات (Confirmation directe ou circularisation)

يقصد بها عادة الإقرارات الخطية المطلوبة للإعتراف بصحة بعض البيانات، فعندما يريد المدقق أن يتأكد من صحة حسابات العملاء فإنه يلجأ إلى استعمال وسيلة معينة ألا وهي الاعتماد على إقرار مكتوب من طرف كل عميل، والغرض من هذا الإقرار هو التأكد من صحة أو خطأ رصيد حسابه لدى المؤسسة التي يراقبها في نهاية الدورة.

وهناك عدة اعتبارات يجب الأخذ بها عند استعمال المصادقات لتجنب التلاعب وهي:

- يجب أن تصدر طلبات المصادقات للغير من إدارة المؤسسة نفسها؛
- يجب أن يشرف المدقق أو نائبه على عملية إعداد هذه المصادقات وإرسالها للغير؛
- يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بإخطار من ترسل إليهم المصادقات؛
- يجب دراسة الردود من حيث التوافق أو الإعتراض.

تأخذ المصادقات الأشكال التالية:

أولا: المصادقات الإيجابية

وهي التي يُطلب فيها من الطرف الخارجي التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضّح في المصادقة. ويجب هنا على المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة لمتابعة كافة المصادقات التي لم يرِد له عنها أي رد والتأكد من أن عدم الرد ليس تجاهلا للمصادقة.

ثانيا: المصادقات السلبية

وهي التي يُطلب فيها من الطرف الخارجي التقرير على خطأ الرصيد المبيّن في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته. ويعاب على هذا النوع من المصادقات أن المدقق يعتبر أن المصادقات التي لم يُرد عليها دليلا على صحة الأرصدة الخاصة بها، ولكن قد يكون عدم الرد ناتج عن عدم اهتمام الطرف الخارجي وتجاهله للمصادقة.

ثالثا: المصادقات المجردة (العمياء أو البيضاء)

وهي التي يتم إعدادها بدون رصيد ويُطلب فيها من الطرف الخارجي تحديد رصيده مع الشركة المتواجد في دفاتره إلى غاية تاريخ الميزانية.

2-3-3. إعادة التشغيل (Réexécution)

ويكون ذلك بقيام المدقق بإعادة بعض العمليات التي قام بها المحاسب كحساب مخصص الديون المشكوك فيها والاهتلاكات، وإعداد مذكرة التسوية البنكية من جديد، أو التحقق من تطبيق بعض الإجراءات الرقابية.

2-3-4. الملاحظة (L'observation)

يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة لتحقيق أهداف تدقيق معينة، فقد يقوم بملاحظة الإجراءات التي يقوم بها الموظفون أثناء أدائهم للنشاطات أو ملاحظة بعض الأصول. وعلى سبيل المثال ملاحظة مدى التزام المكلّفين بالجرد بالإجراءات المعروفة والمكتوبة في دليل الإجراءات.

2-3-5. المقاربات (Les rapprochements)

هو أسلوب يتبعه المدقق قصد إيجاد علاقة معينة بين مختلف العناصر، مثل: المقار بةبين يومية البنك لدى المؤسسة والكشوف المستلمة من البنك ، وذلك من خلال إعداد مذكرة المقاربة البنكية (état de rapprochement bancaire) ، أو المقاربة بين كشف المورد لدى المؤسسة وكشف المؤسسة لدى المورد.

2-3-5. المراجعة الحسابية (L'audit arithmétique)

تهدف هذه المراجعة إلى التأكد من سلامة العمليات الحسابية الواردة في الدفاتر والسجلات من جمع وضرب وطـــرح وقسمة، ونقل المجاميع من صفحة لأخرى بالدفاتر، ضف إلى ذلك ترحيل القيود من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ. ويشمل نطاق المراجعة الحسابية ما يلي:

- مراجعة المجاميع الموجودة في ميزان المراجعة وكذلك عناصر الأصول والخصوم والتأكد من صحة الرصيد الممثل لصافي الربح أو الخسارة؛
- مراجعة حسابية لأرصدة دفاتر الأستاذ؛

- مراجعة الكشوف التحليلية المقدمة إلى مراجع الحسابات مثل الكشوف التحليلية للإضافات الرأسمالية وكشوف الاستهلاك، وذلك بغرض التأكد من صحة هذه المجاميع؛
- مراجعة قوائم الجرد والحسابات الختامية من الناحية الحسابية.

ويمكن القول أن هذه المراجعة لا تعتبر دليلا نهائيا ، كون أن عمليات الحذف أو التكرار لا يمكن اكتشافها بمثل هذه المراجعة.

2-3-6. الإستفسارات (L'enquête ou demande d'informations)

وتتمثل في حصول المدقق على معلومات من أشخاص ذوي معرفة، سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، من خلال المناقشة وتوجيه الأسئلة. وقد تكون رسمية في صورة رسائل مكتوبة تتضمن أسئلة حول ما يرغب المدقق في استيضاحه، كما قد تكون غير رسمية في صورة أسئلة ومناقشات شفوية.

وتتوقف قوة القرائن التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها، كما أن دليل الإثبات عن طريق الإستفسار قد يتسم بالتحيّز لصالح المؤسسة، ولذلك فإنه لا يمكن النظر إليه على أساس أنه دليل حاسم، وعلى المدقق العمل على تدعيمه بدليل إثبات آخر.

2-3-7. المراجعة القياسية (المراجعة التحليلية) (L'examen analytique)

من خلال هذه الوسيلة يقوم المدقق بدراسة ومقارنة المؤشرات وتغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها فيما بينها ومن سنة لأخرى، ومقارنتها مع معلومات أخرى قد تكون مالية أو غير مالية. وتسمح هذه الوسيلة للمدقق بالوقوف على الاتجاهات التي تأخذها المؤشرات المدروسة، كما تسمح بتأكيد أو نفي صحة معلومات معينة.

والهدف من إجراء هذه المقارنات بين العناصر وما يشابهها في السنوات السابقة أو في نفس السنة ، هو استخلاص استنتاجات تمكّن المدقق من الوصول إلى رأي فني محايد، وكذا إضافة أدلة جديدة نتيجة اتباعه هذه الطريقة على أن النتائج التي توصّل إليها صحيحة.

في نهاية عرض أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها، يمكن القول بأن المدقق لا يمكنه الاعتماد على مستند أو وثيقة معيّنة كدليل إثبات إلا بعد التأكد من صحته ثم اقتناعه به، وقد يلجأ إلى جمع عدة قرائن إثبات للتأكد من صحة عملية واحدة إذا كانت قرينة واحدة لا تقنعه، وقد يستعمل عدة وسائل للحصول على دليل واحد ومن أطراف مختلفة ليثبت قوة الدليل الذي حصل عليه، كما أن المدقق لاقتناعه بالدليل يجب أن يكون هذا الأخير ملائما وكافيا، ويجب أن يراعى في جمع هذه الأدلة عدة عوامل أهمها الوقت والتكلفة والأهمية النسبية.

المحور الثالث: الإجراءات التحليلية (المراجعة التحليلية أو الفحص التحليلي)

3-1. مفهوم الإجراءات التحليلية

وتسمى كذلك هذه الوسيلة بالمراجعة التحليلية أو الفحص التحليلي، حيث أشار المعيار الدولي رقم (520) أن طرق تنفيذ الإجراءات التحليلية قد تتنوع من المقارنات البسيطة إلى التحليلات المعقدة التي تستخدم الأساليب الإحصائية المتقدمة، كما تطبق على البيانات المالية والبيانات المالية الموحدة، مع الأخذ بعين الإعتبار أن المدققين يختارون الإجراءات والطرق ومستوى التطبيق للموضوعات بناء على حكمهم الشخصي.

ويقصد بالإجراءات التحليلية تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها. كما تتضمن المراجعة التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة ، وذلك بغرض التعرف على تلك العلاقات غير المتوقعة للتركيز على فحصها مما يساعد في تخطيط عملية التدقيق وتصميم خطة وبرنامج تدقيق ملائم.

3-2. أسباب وأغراض استخدام المراجعة التحليلية

يلجأ المدقق إلى استخدام الإجراءات التحليلية لعدة أسباب، نذكر منها:

- مساعدة المدقق في فهم طبيعة أعمال النشاط محل التدقيق.
- مساعدة المدقق في تحديد المناطق التي تكمن فيها مخاطر التدقيق وتحتاج إلى مزيد من الفحص.
- تقليل حجم الاختبارات التفصيلية.
- المساعدة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرار في الاستغلال.
- تدعيم الثقة في الرأي النهائي للمدقق حول القوائم المالية.

3-3. فترات (مراحل) اللجوء إلى المراجعة التحليلية

يلجأ المدقق إلى الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل رئيسية وهي:

- **في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:** وذلك بهدف توجيه عملية التدقيق التي يقوم بها.
- **في مرحلة الاختبارات التفصيلية:** وذلك بهدف تزويده بمستوى مناسب من الثقة، من خلال التأكد من تناسق المعلومات في مجموعها.
- **في المرحلة النهائية لعملية التدقيق:** وذلك بهدف تكوين الصورة النهائية للبيانات المالية، أي تقدير مدى سلامة وعدالة القوائم المالية بشكل عام، بالإضافة إلى الحكم على استمرارية المؤسسة.

3-4. أنواع الإجراءات التحليلية

3-4-1. أسلوب المقارنات للبيانات المالية وغير المالية

توجد خمسة أنواع لهذا الأسلوب وهي:

أولا: مقارنة بيانات الشركة في السنة محل التدقيق ببيانات الصناعة أو القطاع الذي تنشط فيه:

هذه المقارنة تساعد المدقق في فهم طبيعة أعمال العميل وبيان احتمالات الفشل المالي الذي قد يواجهه في المستقبل القريب.

مثال: قد يجد المدقق نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية أعلى من نسب الصناعة أو مرتفعة من سنة لأخرى، وانخفاض مستمر في متوسط نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول وانخفاض نسبة السيولة، فإن ذلك يبيّن وجود شك كبير بشأن قدرة الشركة على الاستمرار.

ثانيا: مقارنة المعلومات المحاسبية للسنة محل التدقيق ببيانات الفترة السابقة لنفس الشركة:

هذه المقارنة تسمح للمدقق بملاحظة إذا كانت هناك تغيرات غير عادية ، فقد يرجع التغير إلى ظروف اقتصادية عادية، كما قد يرجع إلى وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، لذلك على المدقق أن يحدد سبب التغير ودراسة تأثيره.

ويعتمد المدقق عند المقارنة على استخدام أسلوب السلاسل الزمنية، ويفضل استخدام هذا الأسلوب عندما تتوفر معلومات محاسبية لمدة خمس سنوات. وتكون هذه المقارنة كما يلي:

أ – دراسة اتجاه المعلومات المحاسبية لتحديد التغيرات الموجبة والسالبة لأهم عناصر التقارير المالية الخاصة بالمنشأة:

ويتم ذلك باختيار سنة الأساس والتي يجب أن تكون من سنوات الاستقرار المالي والاقتصادي، ثم قياس عناصر التقارير المالية في السنوات التالية لسنة الأساس، وذلك بالنسبة للعناصر الجوهرية أو العناصر التي تخضع لنظام رقابة داخلية غير سليم، ومن هذه العناصر تكلفة البضاعة المباعة، إيرادات المبيعات، صافي الربح وتكلفة رأس المال... إلخ.

ب – مقارنة حجم المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية:

وتعني مقارنة نسبة كل عنصر من عناصر مجموعات البيانات المالية وإجمالي هذه المجموعات ومقارنتها على عدة سنوات. ومن خلال هذه المقارنة يستطيع المدقق أن يحدد أي تغيرات موجبة أو سالبة في عناصر البيانات المالية، وبالتالي تحديد درجة الاهمية النسبية لكل منها عند التدقيق.

فيما يلي بعض النسب التي يمكن للمدقق حسابها:

نسبة كل عنصر من عناصر التكاليف إلى إجمالي التكاليف

نسبة كل عنصر من عناصر المصاريف الإدارية إلى إجمالي هذه المصاريف

نسبة كل عنصر من عناصر الغيرادات إلى إجمالي الغيرادات

نسبة كل عنصر من عناصر الأصول إلى إجمالي الأصول، مع التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة.

نسبة كل عنصر من عناصر الالتزامات إلى إجمالي مجموع الالتزامات

تمرين محلول: بصفتك مدقق ترغب في التعرف على مخاطر وجود أخطاء جوهرية في إيرادات مبيعات المؤسسة (س)، وتحصلت من مسؤول إدارة المبيعات على المعلومات التالية:

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
إيرادات المبيعات	1.000.000	2.000.000	2.500.000	4.500.000	7.500.000
تكلفة المنتجات المباعة	700.000	1.700.000	2.100.000	3.000.000	5.000.000

المطلوب:

- دراسة اتجاه تطور إيرادات المبيعات وتكلفة المنتجات المباعة والعوامل المؤثرة في هذا الاتجاه.
- موقف المدقق من التحليل السابق.

الحل:

1 –دراسة اتجاه تطور إيرادات المبيعات وتكلفة المنتجات المباعة والعوامل المؤثرة في هذا الاتجاه:

أ –دراسة اتجاه تطور المبيعات وتكلفة المنتجات المباعة:

–إختيار سنة الأساس: 2011

–حساب معدلات التطور في إيرادات المبيعات (التغير المطلق)

–حساب نسب التطور في إيرادات المبيعات مقارنة بسنة الأساس (التغير النسبي)

–حساب معدلات التطور في تكلفة المنتجات المباعة (التغير المطلق)

–حساب نسب التطور في تكلفة المنتجات المباعة مقارنة بسنة الأساس (التغير النسبي)

كل العمليات أعلاه تظهر في الجدول التالي:

السنة	2011	2012	2013	2014	2015
إيرادات المبيعات	1000000	2000000	2500000	4500000	7500000
التغير المطلق	–	1000000	1500000	3500000	6500000
نسبة التغير	–	%100	%150	%350	%650
تكلفة المنتجات المباعة	700000	1700000	2100000	3000000	5000000
التغير المطلق	–	1000000	1400000	2300000	4300000
نسبة التغير	–	%143	%200	%329	%614

ب – مقارنة معدلات تطور العنصرين أي المبيعات وتكلفة المبيعات:

–نلاحظ أنه في سنتي 2012 و2013 نسب الزيادة في تكلفة المبيعات وهي 143% و 200 %على التوالي أكبر من نسب الزيادة في المبيعات خلال نفس السنتين وهما على التوالي 100% و 150% .

-أما في سنتي 2014 و2015 فحدث العكس، حيث أصبحت نسب الزيادة في المبيعات وهي على التوالي 350% و650 % أكبر من نسب الزيادة في تكلفة المبيعات خلال نفس السنتين وهي على التوالي 329 % و 614 %.

2 – موقف المدقق من التحليل السابق:

هذه العلاقات غير العادية تلفت نظر المدقق إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية في المبيعات أو تكلفة المنتجات المباعة والتي قد يكون لها تأثيرا على صحة ومصداقية القوائم المالية، وهذا يتطلب القيام بإجراءات تدقيق إضافية والتوسع في الاختبارات عند فحص بند المبيعات وبند تكلفة المنتجات المباعة، فقد يكتشف المدقق أن أسباب هذه العلاقة غير العادية قد ترجع إلى:

- ✓ وجود تأثيرات خارجية أدت إلى ارتفاع أسعار عناصر الإنتاج (المواد الأولية، الأجور، أسعار الفائدة ...) خلال سنتي 2012 و2013 مما أدى إلى ارتفاع أسعار التكلفة، أو ارتفاع أسعار البيع خلال سنتي 2014 و2015.
- ✓ عدم احترام المؤسسة لمبدأ الثبات في الطرق المحاسبية المعتمدة، حيث أنه من الممكن أنها غيرت طريقة تقييم حسابات المخزون من طريقة تقييم معينة إلى أخرى. مثلا الاعتماد على LIFO خلال سنتي 2012 و2013 ثم الانتقال إلى FIFO خلال سنتي 2014 و2015.
- ✓ عدم احترام المؤسسة لمبدأ الشمولية، حيث أنه من الممكن أن المؤسسة لم تقيّد جزءا من مبيعاتها سنتي 2012 و2013 أو قيدت مصاريف إضافية في تكلفة المبيعات. وفي سنتي 2014 و2015 لم تقيّد جزءا من تكلفة المنتجات المباعة أو قيّدت فواتير بيع وهمية.

وفي هذه الحالة، فإنه على المدقق التركيز على ما يلي:

- -دراسة الطرق المعتمدة في تقييم المخزون ومقارنتها فيما بينها حتى يتأكد من عدم تغيير طريقة التقييم، وبالتالي التأكد من احترام مبدأ الثبات.
- -مقارنة عناصر المخزون للسنة الحالية مع السنوات السابقة، حيث تساعد هذه المقارنة في اكتشاف أي أخطاء جوهرية في تكلفة المبيعات أو في معدل دوران المخزون.
- -دراسة معدلات دوران المخزون ومقارنتها فيما بينها حتى يتسنى له التأكد من احترام مبدأ الشمولية الخاص بالمنتجات المباعة، وقد تفيده في الكشف عن مشاكل التسعير أو تطبيق قاعدة التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
- -مقارنة كميات المخزون مع كمية المبيعات، حيث تسمح المقارنة بتقدير مؤشر التحرك للمخزون (بطيء أو سريع)، كما تفيد في الكشف عن إمكانية تقادم المخزون.

ج مقارنة النسب المالية للسنة الحالية بالسنوات السابقة:

يعتبر التحليل بالنسب المالية من أهم أساليب الفحص التحليلي التي يستخدمها المدققون في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومرحلة الفحص النهائي للقوائم المالية، حيث يسمح هذا التحليل بفهم الوضعية المالية الحالية للمؤسسة والجوانب التي قد تحدث بها مشاكل والتي تحتاج إلى تحليل إضافي أو تتطلب إجراءات تدقيق إضافية. ويقوم هذا الأسلوب على افتراض أن هناك علاقات بين الحسابات في القوائم المالية، ودراسة هذه العلاقات ستساعد المدقق في استنتاج بعض الحقائق عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

وفيما يلي أهم النسب التي يمكن للمدقق أن يقوم بحسابها ومقارنتها:

- **نسب السيولة:** تستخدم للحكم على قدرة الشركة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل، ومنها:

راس المال العامل = الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة

نسبة التداول = مجموع الأصول المتداولة/ مجموع الخصوم قصيرة الأجل.

نسبة التداول السريع = الأصول المتداولة – (المخزون + المصروفات المقدمة) / الخصوم المتداولة.

أو: نسبة السداد السريع (السيولة) = (نقدية + عملاء + أوراق قبض + الاستثمارات في الأوراق المالية القابلة للبيع) / الخصوم المتداولة.

نسبة النقدية = (النقدية + الاوراق المالية للقابلة للبيع)/ الخصوم المتداولة

كلما زادت هذه النسب زادت قدرة الشركة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل، وبالتالي قلت احتمالات تعرضها لمشاكل مالية في المستقبل القريب.

- **نسب الربحية:** تستخدم للحكم على جودة الأرباح التي تحققها الشركة ولكشف التقلبات التي قد تحدث فيها من فترة لأخرى، مما يلفت انتباه المدقق إلى احتمال حدوث أخطاء في مكوناتها. ومن هذه النسب:

هامش الربح = صافي الربح/ صافي المبيعات

هامش الربح الإجمالي = الربح الإجمالي / صافي المبيعات

معدل العائد على حقوق المساهمين = (صافي الربح – عوائد الأسهم الممتازة) / متوسط حقوق المساهمين بالأسهم العادية

- **نسب النشاط:** وهي تبيّن كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة تحت تصرفها، وحساب ومقارنة هذه النسب يساعد المدقق في الحكم على معقولية حسابات معينة مثل مخصص الديون المشكوك فيها، المخزون. ومن أهمها:

✓ **معدل دوران العملاء:** يعتبر هذا المعدل **مؤشرا لمدى كفاءة المؤسسة في تحصيل ديونها**، ومقارنة اتجاهات هذه النسبة يساعد المدقق في الحكم على معقولية الديون المشكوك فيها.

معدل دوران العملاء= صافي المبيعات / متوسط قيمة العملاء

متوسط فترة تحصيل العملاء = 360 يوم/ معدل دوران العملاء

وبحساب فترة تحصيل العملاء ومقارنتها بمتوسط فترة الائتمان بالشركة يتضح مدى جودة رصيد العملاء، حيث طول فترة تحصيل العملاء عن فترة الائتمان المقررة بالشركة يعتبر مؤشرا على عدم سداد وانتظام العملاء في سداد مستحقاتهم، مما يدل على زيادة احتمال توقفهم عن السداد، الأمر الذي قد يتطلب زيادة مخصص الديون المشكوك فيها أو قد يؤثر على قدرة الشركة في سداد التزاماتها قصيرة الأجل عندما يحل موعد استحقاقها.

- ✓ **معدل دوران المخزون:** يستخدم هذا المؤشر لتحديد كفاءة إدارة المبيعات في تسويق منتجات الوحدة الاقتصادية خلال السنة الواحدة. كلما انخفض معدل دوران المخزون كان ذلك دليلا أو مؤشرا على صعوبة تصريف المخزون وبطء حركته مما يدل على وجود عيوب فيه أو تقادمه، الأمر الذي يجعل المدقق يركز على التأكد من صحة تقييمه وظهوره في الميزانية بالقيمة السليمة.

معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات / متوسط قيمة المخزون.

متوسط عدد أيام بيع المخزون= 360 يوم/ معدل دوران المخزون.

- ✓ **معدل دوران الأصول:** يقيس معدل دوران الأصول مدى كفاءة الشركة في استخدام أصولها لتوليد المبيعات أو الإيرادات ، وكلما كانت معدلات الدوران عال ية دلّت على حسن الاستثمار بالأصول. كما يشير إلى **استراتيجية التسعير**، حيث هوامش الربح العالية تميل إلى تحقيق معدلات منخفضة، والعكس صحيح.

معدل دوران الأصول التشغيلية= صافي المبيعات/ متوسط صافي قيمة الأصول التشغيلية

معدل دوران الأصول المتداولة = صافي المبيعات / متوسط صافي الأصول المتداولة

معدل دوران الأصول الثابتة = صافي المبيعات / متوسط صافي الأصول الثابتة

معدل دوران مجموع الأصول = صافي المبيعات / متوسط صافي مجموع الأصول

- ➢ **نسب المديونية:** تبين مدى اعتماد الشركة في تمويل أعمالها على القروض أو على رأسمالها، حيث أنه ، كلما زادت نسبة المديونية زاد احتمال تعرضها لمخاطر مواجهة مشاكل مالية لاسيما إذا اقترن ذلك بانخفاض نسب الربحية في نفس الوقت.

نسبة الديون طويلة الأجل= مجموع الديون طويلة الأجل / إجمالي الأصول

نسبة إجمالي الديون= (الديون طويلة الأجل + الديون قصيرة الأجل) / إجمالي الأصول

ثالثا: مقارنة بيانات الشركة مع توقعات الشركة (الميزانيات التقديرية).

في هذه الحالة يقارن المدقق المعلومات المالية للسنة محل التدقيق بالمعلومات المالية الموجودة في الميزانيات التقديرية لنفس السنة، حيث يقوم المدقق باختبار مدى معقولية حسابات المصاريف والإيرادات الظاهرة بالقوائم المالية من خلال المقارنة مع قيمها الظاهرة بالموازنات التقديرية، حيث تشير الفروق إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية في ضوء مستوى الأهمية النسبية الذي يحدده المدقق.

رابعا: مقارنة بيانات الشركة مع توقعات المدقق

يتم مقارنة المعلومات المالية للسنة المحل التدقيق مع التوقعات التي قام بإعدادها المدقق بنفسه من خلال عمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة الحسابات بالقوائم المالية، أو من خلال التنبؤ بالقيمة المتوقعة للأرصدة في ضوء الاتجاهات التاريخية.

خامسا: مقارنة بيانات الشركة بالنتائج المتوقعة باستخدام البيانات غير المالية.

مثال: إستخدام المدقق عند الحكم على معقولية إيرادات فندق يقوم بمراجعته : عدد الحجرات بالفندق ونسبة الإشغال ومتوسط سعر الحجرة، حيث:

إيرادات الفندق المتوقعة = عدد الحجراتX نسبة الإشغالX متوسط إيراد الحجرة X عدد أيام السنة.

3-4-2. الأسلوب الإحصائي

من أكثر الأساليب الإحصائية استخداما في الفحص التحليلي نجد أسلوب الانحدار الذي يستخدم لتقييم معقولية الرصيد، وذلك عن طريق الربط بين الحساب الذي يريد المدقق الحكم على معقوليته (المتغير التابع) وبعض الحسابات الأخرى (متغيرات مستقلة).

يقيس تحليل الانحدار التغير في المتغير التابع نتيجة التغير في المتغير المستقل ، وبالتالي يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع من خلال هذه المعادلة، وبمقارنته بالرصيد الفعلي للحساب محل التدقيق يستطيع المدقق أن يحكم ما إذا كان معقولا أم لا.

أمثلة:
- مصاريف الصيانة (متغير تابع)، عدد ساعات دوران الآلات (مستقل).
- الأجور غير المباشرة (متغير تابع)، الأجور المباشرة (متغير مستقل).
- الأجور غير المباشرة: مثلا أجور المشرفين وأجور مندوبي المبيعات...
- عمولة البيع (متغير تابع)، المبيعات (متغير مستقل).

تأخذ معادلة الانحدار البسيط العلاقة التالية:

$$y = ax + b$$

حيث:

y: ترمز للقيمة المتوقعة للحساب المطلوب التنبؤ بقيمته. (المتغير التابع).

x: ترمز للحساب الذي يعتقد أنه له علاقة بالحساب المراد التنبؤ بقيمته. (المتغير المستقل)

b: الجزء الثابت من المتغير التابع .

a: معدل التغير في المتغير التابع لكل وحدة تغير في المتغير المستقل.

ويتم تحديد a وb باستخدام المعادلتين :

$$b = \bar{y} - a\bar{x}$$

$$a = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$$

بعد إيجاد معادلة الانحدار، يقوم المدقق بحساب القيمة المتوقعة للرصيد محل التدقيق، ثم يقوم بحساب الفرق بين القيمة المتوقعة والقيمة الفعلية للحساب ، أو حساب نسبة فروق التدقيق، ويكون بالعلاقة التالية:

نسبة فروق التدقيق = [(القيمة المتوقعة – القيمة الفعلية)/ القيمة الفعلية] x 100

ثم يقارن نسبة فروق التدقيق مع معدل الفرق المسموح به:

- **إذا كانت نسبة فروق التدقيق أكبر من معدل الفرق المسموح به:** يحكم المدقق بعدم معقولية الرصيد الفعلي، وهنا يقوم بالبحث عن أسباب هذا الفرق، ويقوم بإجراءات التدقيق الإضافية فإذا وجد الفرق غير عادي فيحكم بعدم صحة الرصيد الفعلي للحساب محل التدقيق، وإذا وجد الفرق عادي ويرجع لأسباب اقتصادية وموضوعية فيحكم بصحة الرصيد الفعلي للحساب.
- **إذا كانت نسبة فروق التدقيق أقل أو تساوي معدل الفرق المسموح به:** يحكم المدقق بمعقولية الرصيد الفعلي وبالتالي الحكم على صحته.

تمرين محلول: نفترض أن المدقق يريد أن يختـبر معقولية رصيد الصيانة لسنة 2016 وأنه استخرج البيانات التالية عن ساعات تشغيل الآلات ومصاريف الصيانة في السنوات السابقة كما يلي:

السنة	ساعات تشغيل الآلات $(10)^3$	مصاريف الصيانة $(10)^3$ دج
2006	15	180
2007	12	140
2008	20	230
2009	17	190
2010	12	160
2011	25	300
2012	22	270
2013	9	110
2014	18	240
2015	30	320

كما قدّر المدقق أي تغير في رصيد الحساب يتجاوز 5% يعتبر تغيرا جوهريا

المطلوب:

- أكتب معادلة الانحدار الخاصة بحساب مصاريف الصيانة.
- ما هو رصيد مصاريف الصيانة المتوقع لسنة 2016؟
- ما هو حكمك على مدى معقولية الرصيد الفعلي لمصاريف الصيانة لسنة 2016 مع التبرير؟
- ما هي الإجراءات التي يمكن أن يتخذها المدقق في حالة الحكم على عدم معقولية الرصيد؟

الحل:

1 -معادلة الانحدار الخاصة بحساب مصاريف الصيانة:

لاستخدام أسلوب الانحدار يجب تحديد المتغير التابع (y) والمتغير المستقل (x) حيث:

-المتغير المستقل (x) هو ساعات تشغيل الآلات

-المتغير التابع (y) هو مصاريف الصيانة.

يجب إيجاد معادلة الانحدار: $y = ax + b$

البحث عن الثابتين a و b :

لدينا: $$a = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$$

ولدينا: $$b = \bar{y} - a\bar{x}$$

أولا: نقوم بحساب متوسط ساعات تشغيل الالات ومتوسط مصاريف الصيانة:

$$\overline{X} = \frac{\sum Xi}{n} = \frac{180 * 10^3}{10} = 18000$$

$$\overline{Y} = \frac{\sum Yi}{n} = \frac{2140 * 10^3}{10} = 214000$$

ثانيا: نقوم بإعداد الجدول التالي:

السنة	x_i $(10)^3$	y_i $(10)^3$	$(x_i - \overline{x})$ $(10)^3$	$(y_i - \overline{y})$ $(10)^3$	$(x_i - \overline{x})(y_i - \overline{y})$ $(10)^6$	$(x_i - \overline{x})^2$ $(10)^6$
2008	15	180	3-	34-	102	9
2007	12	140	6-	74-	444	36
2008	20	230	2	16	32	4
2009	17	190	1-	24-	24	1
2010	12	160	6-	54-	324	36
2011	25	300	7	86	602	49
2012	22	270	4	56	224	16
2013	9	110	9-	104-	936	81
2014	18	240	0	26	0	0
2015	30	320	12	106	1272	144
المجموع	**180**	**2140**	**0**	**0**	**3960**	**376**

ثالثا: نقوم بحساب الثابتين a و b :

$$a=\frac{\sum(x_i-\bar{x})(y_i-\bar{y})}{\sum(x_i-\bar{x})^2}=\frac{3960*10^6}{376*10^6}=\mathbf{10.532}$$

بتعويض قيمة a نجد قيمة b:

$$b=\bar{y}-a\bar{x}=214000-(10{,}532*18000)=\mathbf{24424}$$

يتضح أن الجزء الثابت في مصاريف الصيانة هو 24424 دينار، والمتغير هو 10,532 لكل ساعة دوران أكثر.

رابعا: كتابة معادلة الانحدار بتعويض قيمة كل من a و b وهي:

$$\mathbf{y=10{,}532\,x+24424}$$

2 -حساب قيمة مصاريف الصيانة المتوقعة لسنة 2016:

إذا كانت عدد ساعات دوران الآلات سنة 2016 هو 26000 ساعة، فإنه باستخدام معادلة الانحدار يمكن التنبؤ بما يمكن أن تكون عليه مصاريف الصيانة خلال سنة 2016 كما يلي:

$y=10{,}532\,x+24424=10{,}532*26000+24424$

$=24424+273832=\mathbf{298256}$

3 -الحكم على مدى معقولية الرصيد الفعلي لمصاريف الصيانة لسنة 2016:

نقوم بحساب النسبة المئوية للفرق بين القيمة المتوقعة والقيمة الفعلية فنجد:

نسبة الفرق =[(القيمة المتوقعة – القيمة الفعلية)/ القيمة الفعلية] x 100 =

=[(298256 – 350510)/ 350510] x 100 = **– 14.9%**

نلاحظ أن نسبة الفرق بين المصاريف المتوقعة والفعلية للصيانة تساوي **14.9%** (الإشارة – تدل على الفرق بالنقصان)، وبما أن الفرق **يتجاوز 5%** (الحد الأعلى المسموح به) فإن المدقق يعتبر الفرق في مصاريف الصيانة في سنة 2016 فرقا جوهريا، أي أن المدقق في هذه الحالة **يحكم بعدم معقولية الرصيد الفعلي لمصاريف الصيانة لسنة 2016.**

4 -الإجراءات التي يقوم بها المدقق في هذه الحالة:

يركز المدقق على فحص هذا الحساب ويتوسع في تطبيق الاختبارات التفصيلية لتجميع الأدلة الكافية والتحقق من أسباب التغير. ومن الأسباب التي يمكن أن تنتج عن فحص المستندات المؤيدة لمصاريف الصيانة نذكر:

- عدم سلامة تبويب المصاريف بين حـــساب مصاريف الصيانة والحسابات الأخرى للمصاريف،
- ارتفاع في أسعار قطع الغيار التي تدخل في مصاريف الصيانة،
- تقييد فواتير وهمية خاصة بمصاريف الصيانة.

المحور الرابع: الأخطاء وأعمال الغش في التدقيق

4-1. الأخطاء وأنواعها

4-1-1. مفهوم الأخطاء وأسباب حدوثها

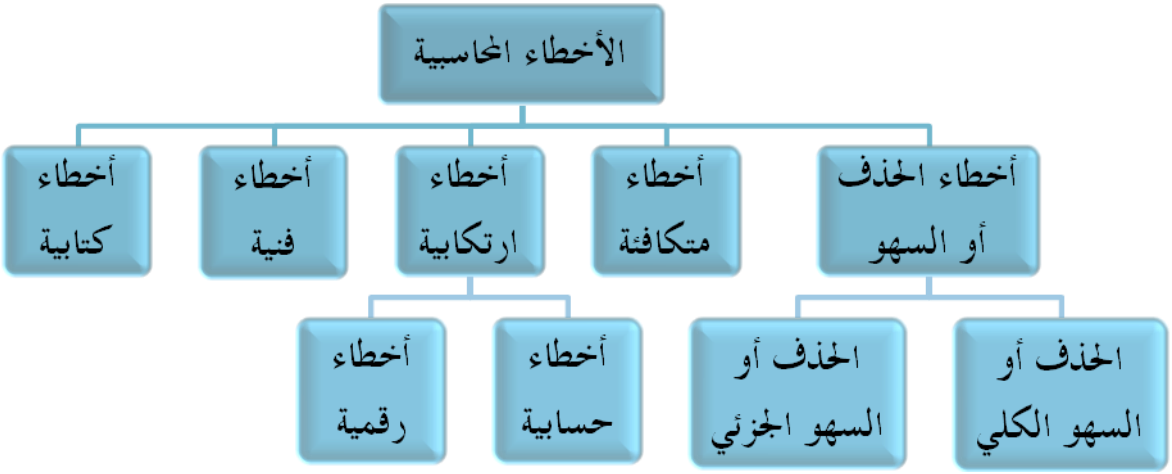
هي عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو إسقاط عملية بكاملها أو جزء منها عن غير قصد وبحسن نية . هذه الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المالية نظرا لعدم تمثيلها للحقيقة وعدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات المناسبة. ويمكن تلخيص أهم أسباب حدوث الأخطاء في:

- الجهل وعدم الإدراك للمعايير والمبادئ والإجراءات المحاسبية أو بكيفية تطبيق؛
- السهو أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسبين في أداء مهامهم.

4-1-2. أنواع الأخطاء

هناك خمسة أنواع رئيسية من الأخطاء قد يقع فيها المحاسب أثناء تسجيل العمليات أو عند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ أو ميزان المراجعة، ويمكننا تلخيصها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (14): أنواع الأخطاء المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث

وفيما يلي تفصيل وشرح لهذه الانواع:

أولا: أخطاء الحذف أو السهو: وتحدث عند عدم إثبات عملية بأكملها سهوا، أو جزء منها عند التسجيل في دفتر اليومية أو اليومية المساعدة، أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ، وهناك نوعين:

أ- **الحذف أو السهو الكلي**: يقصد بع عدم تقييد عملية بأكملها في دفتر اليومية ، أو عدم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ بصورة غير متعمدة، هو نوع يصعب اكتشافه نظرا لعدم تأثيره على توازن ميزان المراجعة، لكنه ليس مستحيلا، ويمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء باستعمال وسائل الحصول على أدلة الإثبات، مثل: المراجعة المستندية أو المصادقات أو المقاربات.

ب– الحذف أو السهو الجزئي: يقصد به عدم تسجيل طرف من العملية أو عدم ترحيله إلى دفتر الأستاذ، وهذا الخطأ يؤدي إلى ميزان مراجعة غير متوازن مما يسهل عملية اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق الم راجعة الحسابية، وتصحيحه بإثبات الجزء المحذوف.

ثانيا: أخطاء إرتكابية: تحدث هذه الأخطاء في العمليات الحسابية (الجمع، الطرح، الجداء والترحيل)، ويمكن أن تحدث عند إعداد المستندات أو عند المعالجة المحاسبية لها، وتتفرع إلى:

أ– أخطاء حسابية: قد تؤثر هذه الأخطاء على توازن ميزان الم راجعة عندما تتعلق بحساب أو استخراج رصيد معين، وقد لا تؤثر في توازن ميزان المراجعة عندما يتعلق بحساب مجموع مبلغ الفاتورة بكل الرسوم مثلا، ويمكن اكتشاف هذه الأخطاء عن طريق المراجعة الحسابية أو المصادقات.

ب– أخطاء رقمية: عادة ما تحدث هذه الأخطاء عند التسجيل المحاسبي وعند الترحيل إلى دفتر الأستاذ، وقد يؤثر هذا النوع على توازن ميزان الم راجعة عندما يتم التسجيل بمبالغ مختلفة لطرفي القيد المحاسبي، وقد لا يؤثر عند تسجيل نفس المبلغ لطرفي القيد ولكن بأرقام خاطئة. ويمكن اكتشافها باستعمال المراجعة المستندية والحسابية والمصادقات

ثالثا: أخطاء متكافئة أو معوضة: وهي الأخطاء التي تنشأ عن وجود خطأ أو مجموعة أخطاء في الجانب المدين يقابلها خطأ أو مجموعة أخطاء مساوية لها في الجانب الدائن، والأخطاء المتكافئة لا تؤثر على ميزان المراجعة نظراً لتساوي الخطأ في الجانبين، واكتشاف هذا النوع من الأخطاء من طرف المدقق يعد من الأمور الصعبة ويتطلب عناية كبيرة منه ومراجعة مستندية ومراجعة حسابية والمصادقات.

مثال:

سددت مؤسسة مصاريف هاتف نقدا بمبلغ 1450.00دج، وسجل المحاسب القيد التالي:

من ح/626 ..... 1450.00

إلى ح/53 ..... 1540.00

وهنا يظهر أن المؤسسة سجلت بالزيادة مبلغ قدره 90.00 دج عن طريق الخطأ، وبالتالي نقص في ح/ 53 بمقدار 90.00 دج.

ولنفرض أن المؤسسة قبضت مبلغا قدره 1560.00 دج لقاء تقديم خدمات، ولكن المحاسب سجل القيد التالي:

من ح/53 ..... 1650.00

إلى ح/74 ..... 1560.00

ومن خلال القيد يظهر أن المؤسست سجلت بالزيادة عن طريق الخطأ مبلغا قدره 90.00 دج في الجانب المدين، وبالتالي زيادة في ح/53 بمقدار 90.00 دج

وبالتالي الخطأ الذي حدث في القيد الثاني في ح/ 53 بالزيادة عوّض الخطأ بالنقصان في ح/ 53 الذي حدث في القيد الأولى، وبالتالي هذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

رابعا: أخطاء كتابية

وهي ناتجة عن خطأ في القيد أو الترحيل، ومنها ما يؤثر على ميزان المراجعة ومنها ما لا يؤثر، ومن أمثلة هذه الأخطاء نذكر:

- الترحيل إلى الجانب العكسي من الحساب المعني، وهو يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ويمكن اكتشاف هذا الخطأ من خلال مراجعة عملية الترحيل من اليومية إلى دفاتر الأستاذ أو من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة.
- الترحيل إلى نفس الجانب ولكن إلى حساب آخر غير الحساب المعني، وهذا لا يؤثر على ميزان المراجعة، ويمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق المراجعة المستندية.
- تكرار قيد عملية مرتين في اليومية، وهذا النوع من الأخطاء لا يؤثر على ميزان المراجعة، ويمكن اكتشاف هذا الخطأ عن طريق المراجعة الحسابية.

خامسا: أخطاء فنية (أخطاء التوجيه المحاسبي):

تسمى كذلك بالأخطاء في المبادئ المحاسبية أو عدم الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، ويرجع السبب في حدوثها إلى الجهل بالقواعد والمبادئ المحاسبية. وهي تقع في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية، سواء في مرحلة التسجيل الأولي أو مرحلة الترحيل أو عند إجراء التسويات الجردية، وكذلك في مرحلة إعداد الحسابات الختامية.

وهذه الأخطاء تؤثر على وضعية المؤسسة الحقيقية ومركزها المالي، إلا أنها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة. وعلى المدقق بذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعملية التدقيق بغية اكتشافها، والوقوف على تصحيحها أو الإشارة إليها في تقريره.

ومن أمثلة الأخطاء الفنية الخلط بين المصاريف الرأسمالية والمصاريف الإيرادية، حيث أن الخلط بين النوعين قد ينتج عنه نتائج غير صحيحة وخطيرة كما يلي:

- إن اعتبار المصروف الرأسمالي مصروفا إيراديا قد يترتب عليه:
  - تخفيض الأرباح وإظهارها بأقل من قيمتها الحقيقية؛
  - تخفيض قيمة الأرباح الموزعة على المساهمين مما يؤدي إلى استيائهم؛
  - إظهار الإدارة بمظهر سيء أمام المساهمين؛
  - هبوط أسعار أسهم المؤسسة في البورصة؛
  - إهتزاز ثقة المتعاملين والمستثمرين في الشركة وفي نشاطها ونتائجها.
- وإن اعتبار المصروف الإيرادي مصروفا رأسماليا قد يترتب عليه:
  - تضخيم الأرباح وإظهارها بأكثر من قيمتها الحقيقية؛
  - توزيع أرباح زيادة عن المقدار الواجب توزيعه مما يؤدي إلى تآكل رأس المال؛
  - تضخم قيمة الأصول الثابتة في الميزانية مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية؛
  - التأثير على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها والقيام بأنشطتها في المستقبل.

4-1-3. الأخطاء وتأثيرها على ميزان المراجعة

هناك حالتين للأخطاء: أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، وهناك أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة، ونلخصها في الآتي:

أولا: الأخطاء التي لا تؤثر على ميزان المراجعة : يمكننا القول بصفة عامة أن الأخطاء التي لا تؤثر على ميزان المراجعة هي الأخطاء التي تحدث بنفس القيمة في الجانب المدين والدائن بدفتر اليومية أو دفتر الأستاذ، ويمكن تصحيحها بإحدى طرق تصحيح الأخطاء المعروفة.

ثانيا: الأخطاء التي تؤثر على ميزان المراجعة : إن الأخطاء التي تؤدي إلي عدم توازن ميزان المراجعة تنتج كقاعدة عامة من إثبات المبالغ في جانبي اليومية أو ترحيلها لدفتر الأستاذ بقيمة غير متساوية أو إغفال إثبات أحد طرفي العملية مع إثبات الطرف الآخر. ومن أمثلة هذه الأخطاء نذكر الآتي:

- خطأ في جمع جانبي ميزان المراجعة؛
- الأخطاء الحسابية مثل الجمع، الطرح، الضرب أو نقل رقم خطأ من اليومية أو دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة.... ؛
- أخطاء الترحيل مثل ترحيل المدين محل الدائن أو العكس؛
- السهو عن ترحيل أحد طرفي القيد إلى دفتر الأستاذ؛
- أخطاء حذف الأصفار مثلا 10 بدلا من 100 أو 700 بدلا من 70000؛
- أخطاء عكس الأرقام في القيد والترحيل مثلا 8500 بدلا من 5800؛
- خطأ حسابي في عمليات الترصيد، أو خطأ في التسجيل في دفتر اليومية؛
- عدم إدراج رصيد أحد الحسابات في ميزان المراجعة.

الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتحديد مصدر ومكان الخطأ وتحقيق التوازن، وهي:

- **إذا كان الفرق بين الجانبين 1 أو 10 أو 100 أو 1000 أو 10000**..... فالخطأ هنا يكون في الجمع أو في نقل رقم خطأ من اليومية أو دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة.
- **إذا كان الفرق يقبل القسمة على 2**، فهناك احتمالين:
  - رصيد أحد الحسابات الذي يساوي نصف الفرق بين جانبي ميزان المراجعة تم نقله إلى ميزان المراجعة في الجانب العكسي.
  - تم ترحيل مبلغ يساوي نصف الفرق إلى جانب خاطئ في دفتر الأستاذ.
- **إذا كان الفرق يقبل القسمة على 9**، فيكون الخطأ ناتجا عن عكس الأرقام أو حذف صفر من اليمين.
- **إذا كان الفرق يقبل القسمة 99** ، فالخطأ يكون ناتجا عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام.

وفي حالة اتباع الإجراءات السابقة و لم يتم اكتشاف الخطأ، فقد يقوم المدقق بالإجراءات التالية:

- مراجعة عملية تجميع الأرقام التي يضمها ميزان المراجعة.

- التحقق من وضع أرصدة الحسابات في الموقع الصحيح بميزان المراجعة.
- مراجعة عملية الترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية باليومية
- التحقق من العمليات الواجبة التسجيل.
- التحقق من صحة الأرصدة عن طريق مراجعة عمليات ترصيد الحسابات.
- إجراء مقارنة بين ميزان المراجعة الجاري تصويبه وميزان المراجعة السابق لاكتشاف الحسابات التي لم يتم إدراجها.

4-1-4. طرق تصحيح الأخطاء

نشير إلى أن مهمة تصحيح الأخطاء ليست من مهام المدقق، بل هي من مهام المحاسب ونذكرها فقط هنا من باب التعريف بها لا غير، وعلى الرغم من ذلك فإنه على المدقق أن يتحكم في هذه الطرق، و من بين هذه الطرق ما يلي:

- **الطريقة المباشرة (المطوّلة):** تكون بعكس القيد الخاطئ وتسجيل القيد الصحيح.
- **الطريقة المختصرة:** تكون بعكس طرف الخطأ من القيد وإثبات الطرف الصحيح.
- **طريقة التصحيح على نفس القيد:** أي الاحتفاظ بالقيد الخاطئ وإضافة قيود التصحيح عليه فقط، بحيث يصبح القيد الإجمالي صحيحا.
- **طريقة المتمم الصفري** : أي يتم إلغاء مبلغ العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جبريا ، والمتمم الصفري لرقم هو رقم آخر إذا أضيف إلى الأول كانت نتيجة الجمع مساوية للصفر.

4-2. الغش (الاحتيال)

4-2-1. مفهوم الغش وأسباب ارتكابه

يشير مصطلح الغش للتعبير عن الخطأ المتعمد في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية بمعرفة أحد أو أكثر من فرد في المؤسسة، وهو يرتكب عن قصد وسوء نية بهدف تحقيق منفعة خاصة غير مشروعة على حساب الغير، وذلك من خلال التلاعب بالدفاتر أو الحسابات أو أصول المؤسسة.

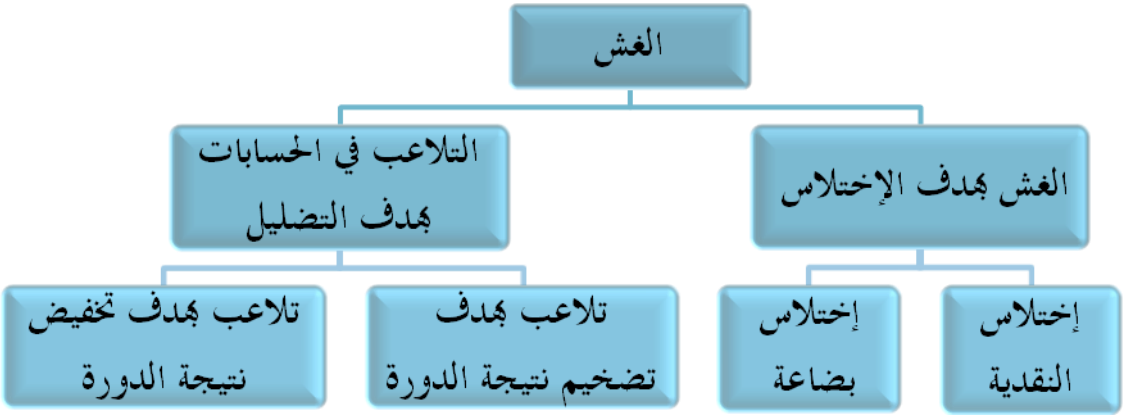
ويمكن تلخيص أهم أسباب ارتكاب الغش في الآتي:

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة؛
- محاولة تغطية عجز أو اختلاس معين؛
- محاولة إدارة المؤسسة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة؛
- محاولة التهرب الضريبي.

4-2-1. أنواع الغش

هناك نوعين رئيسيين للغش، وهما غش بهدف الاختلاس وغش بهدف التضليل في القوائم المالية:

الشكل رقم (15): أنواع الغش



المصدر: من إعداد الباحث.

وفيما يلي تفصيل وشرح لهذه الانواع:

أولا: الغش بهدف الاختلاس

هي تصرفات عمدية يقوم بها شخص معين لتصحيح منفعة شخصية دون وجه حق أو من أجل تغطية غش معين قام به. ويمكن تقسيمها إلى نوعين:

- **إختلاس النقدية**: ويكون من خلال:
  - إثبات مدفوعات وهمية واختلاس قيمتها أو استعمالها لتغطية اختلاس سابق؛
  - تحصيل مبالغ مبيعات نقدية وعدم إثباتها واختلاس قيمتها؛
  - تحصيل مبالغ نقدية أو شيكات مستلمة من العملاء وعدم إثبات النقدية واختلاس قيمتها؛
  - إضافة أسماء وهمية لكشف الرواتب واختلاس قيمتها.
- **إختلاس بضاعة**: ويكون من خلال:
  - إختلاس بضاعة أو قطع غيار من المخازن؛
  - عدم إثبات بضائع واردة بالسجلات واختلاسها، أو استعمالها لتغطية اختلاسات سابقة؛
  - إختلاس بضائع وإثباتها في السجلات بوصولات مزورة؛
  - التلاعب في سجلات المخازن أو تغطية اختلاسات سابقة من المخازن بوصولات تسليم.

ثانيا: التلاعب في الحسابات بقصد التضليل

ويكون ذلك بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على النتيجة الحقيقية للمؤسسة ومركزها المالي، ويكون ذلك بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ- التلاعب في الحسابات قصد تضخيم نتيجة الدورة: ويكون من خلال الرفع غير المشروع في الإيرادات أو التقليص غير المشروع في الأعباء. مثل تسجيل مبيعات وهمية أو المغالاة في تسجيل الإنتاج المخزن بالنسبة للإيرادات ،

أو عدم تسجيل بعض الأعباء المتعلقة بالدورة المحاسبية أو عدم كفاية المؤونات ومخصصات الاهتلاكات بالنسبة للأعباء. والأهداف الأساسية من وراء التلاعب هي:

- الاحتفاظ بثقة أصحاب المؤسسة وإيهامهم بالتسيير الجيد لها من قبل المسيرين وتحقيق الارباح.
- محاولة رفع أسهم المؤسسة في السوق المالية وبالتالي تحفيز المستثمرين الجدد للاكتتاب.

ب- التلاعب في الحسابات قصد تخفيض نتيجة الدورة : وذلك عن طريق تخفيض الإيرادات (النواتج) من خلال عدم تسجيل كافة مبيعات الدورة والتقييم السيئ للمنتجات المخزنة وعدم تسجيل كافة النواتج من جهة، ومن جهة أخرى الرفع من الأعباء بالإفراط في المؤونات والاهتلاكات وتسجيل أعباء وهمية . ومن بين الأهداف الأساسية من وراء هذا التلاعب:

- التهرب الضريبي، ومحاولة الحصول على إعانات من الدولة أو طلب فرض حماية على منتجات المؤسسة.
- تخفيض قيمة أسهم المؤسسة في البورصة للسماح بتحقيق أغراض شخصية (شرائها من قبل المسيرين بأسعار منخفضة ثم إعادة بيعها بأسعار مرتفعة).
- تكوين احتياطات سرية.

4-3. مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش وموقفه منها

إن تحول عملية التدقيق من التدقيق الكامل أو الشامل إلى التدقيق الاختباري ترتب عنه أنه لا يمكن اعتبار المدقق مسؤولا عن جميع الأخطاء أو الغش أو التلاعب في الدفاتر والحسابات، أي أن مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش محدودة المجال نسبيا، ويمكن حصرها في الأخطاء التي يمكن لأي مدقق متوسط (محترف عادي) اكتشافها، وبالتالي فهو غير مسؤول عن عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تتسم بالتعقيد وتواطؤ الإدارة في ارتكابها والعمل على إخفائها بشتى الطرق، مع الإشارة إلى أنه على المدقق أن يثبت بذله للعناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، أي يثبت عدم تقصيره في العمل وذلك من خلال أوراق العمل ومختلف الأدلة والقرائن التي جمعها.

نستنتج أن مسؤولية اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش تتحملها الإدارة بالدرجة الأولى في كيفية تعاملها مع المدقق ومدى مساندتها له والاقتناع بدوره الحيوي من جهة، ومن جهة أخرى مدى تحكمها في المؤسسة وتصميمها لنظام قوي وسليم للرقابة الداخلية. كما يجب على المدقق إذا كان له أدنى شك عن وجود أخطاء أو تلاعبات بالدفاتر والسجلات، أن يوسّع من نطاق اختباراته حتى يزيل هذا الشك، أو يكشف هذا الخطأ أو التلاعب.

المحور الخامس: تدقيق عناصر القوائم المالية

من أجل الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال القوائم المالية الختامية، فإنه ينبغي على كل عنصر من القوائم المالية أن يعكس الآتي:

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

5-1. التحقق من حسابات الأصول الثابتة

تشمل الأصول الثابتة عناصر التثبيتات المادية من أراضي، مباني، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهييئات وتركيبات، وكذلك التثبيتات المعنوية والتثبيتات المالية. وتعتبر هذه العناصر قليلة الحركة المحاسبية كونها تتميز بالديمومة نسبيا داخل المؤسسة ماعدا تسجيل الإهتلاكات الخاصة بها سنويا أو التنازلات أو الإضافات.

5-1-1. التحقق من التثبيتات العينية

تشمل التثبيتات العينية عناصر الاستثمارات من أراضي، مباني، المنشآت التقنية، المعدات الصناعية، معدات النقل، تهييئات وتركيبات، أثاث ومعدات المكتب، معدات الإعلام الآلي، التغليفات القابلة للإسترجاع. وتعتبر هذه العناصر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالديمومة نسبيا داخل المؤسسة ماعدا تسجيل الاهتلاكات الخاصة بها سنويا أو الإضافات أو بعض التنازلات التي تخص جزءا من عناصرها .

وتتمثل الأهداف العامة لتدقيق التثبيتات العينية فيما يلي:

- التأكد من تسجيل كل التثبيتات العينية الموجودة بالمؤسسة والعمليات المتعلقة بها؛
- التأكد من الوجود الفعلي للتثبيتات العينية في تاريخ إعداد الميزانية؛
- التأكد من ملكية المؤسسة للتثبيتات العينية المسجلة محاسبيا وتحديد نوع الملكية؛
- التأكد من صحة تقييم هذه التثبيتات وأن الاهتلاكات تم حسابها بشكل صحيح؛
- التأكد من صحة عرض التثبيتات العينية واهتلاكها في الميزانية.

أما بالنسبة لإجراءات التدقيق لتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه، فهي تتشابه بالنسبة لمختلف التثبيتات العينية ما عدا بعض الاختلافات البسيطة جدا، حيث يجب على المدقق أن يتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الخاصة بكل عنصر من الأصول الثابتة تعكس الواقع الحقيقي له، وذلك من خلال الإجراءات التالية:

- الحصول من الإدارة على على قائمة التثبيتات الموجودة بالمؤسسة (سجل التثبيتات).
- التحقق من صحة الأرصدة الافتتاحية لكل عنصر، وذلك بالمقارنة مع الأرصدة الختامية للسنة السابقة.
- إجراء جرد فعلي للتثبيتات أو بعضها ومقارنة نتائج الجرد بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

- التحقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل محل التدقيق، مع التأكد من عدم وجود أية إشارة رهن أو منع تصرف بهذه الأصول.
  - العقارات: عقود الملكية
  - معدات النقل: البطاقات الرمادية
  - معدات أخرى: فواتير الشراء
- التحقق من البيانات المسجلة دفتريا بالنسبة لهذه الأصول وتتمثل في: التكلفة التاريخية، مجمع الإهتلاك، أي ة إضافات أو استبعادات من الأصول، مصاريف الصيانة الخاصة بالأصول، المصاريف الإيرادية أو الرأسمالية الخاصة بهذه الأصول.
- التحقق من أن المؤسسة تفرق بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية عند التسجيل المحاسبي للأصول ، بالإضافة إلى التحقق من توزيع المصاريف الرأسمالية على الحسابات والأقسام المختلفة من خلال الاهتلاك.

✓ **المصاريف الإيرادية:** هي كل ما يتم إنفاقه في سبيل أداء النشاط الرئيسي للشركة أو بغرض المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول الثابتة واستمرار استخدامها أو تشغيلها بطريقة طبيعية.

✓ **المصاريف الرأسمالية (الإستثمارية):** هي المصاريف التي يتم إنفاقها على في سبيل الحصول على الأصول الثابتة بهدف ممارسة الشركة لنشاطها أو لزيادة الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول أو لزيادة القدرة على تحقيق الإيرادات أو لزيادة العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.

- التأكد من صحة تقييم المؤسسة لأصولها الثابتة وذلك من خلال التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل. كما يتحقق من صحة حساب الاهتلاك السنوي لكل عنصر من الأصول الثابتة تبعا للطريقة المحددة، بالإضافة إلى التأكد من الثبات في استخدام طريقة الاهتلاك من سنة لأخرى وطرق تقييم الأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية).

✓ التثبيتات العينية تسجل في تاريخ دخولها تحت رقابة المؤسسة، حسب الحالة:

- بقيمة الإسهام (كمساهمة عينية)،
- أو بتكلفة الشراء،
- أو بتكلفة الإنتاج.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء – التخفيضات والتنزيلات التجارية + الرسوم الجمركية + TVA غير القابلة للاسترجاع+ المصاريف المباشرة

أمثلة عن المصاريف المباشرة: النقل والشحن والتفريغ، التركيب، التفكيك، أتعاب الخبراء كالمهندسين والمعماريين، تهيئة الموقع، التشغيل الأولي للأصل.

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية أو المنتجات الوسيطية + أجور العمال + المصاريف المباشرة وغير المباشرة للإنتاج.

المصاريف التالية لا تدخل ضمن تكلفة الأصل: الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابل للاسترجاع، المصاريف الإدارية، مصاريف ما بعد التشغيل، مصاريف تدريب وتكوين العمال لاستخدام الأصل.

✓ **حالة شراء تثبيتات عينية عن طريق الإيجار التمويلي:**

الإيجار التمويلي هو عقد إيجار يترتب عليه تحويل شبه كلي للمخاطر (انخفاض الانتاجية، انخفاض الأسعار، التقادم التقني للأصل ....) والمنافع المرتبطة بالأصل (مثل فائض قيمة التنازل .....) إلى المستأجر . وأن التثبيتات في إطار عقود الإيجار التمويلي لا تعود ملكيتها قانونا للمؤسسة ، ولكن يتم الاعتراف بها و تسجل محاسبيا مثل الأصول العادية لأنها تتوفر فيها شروط الأصل (**تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني**).

- التأكد من أن التسجيل المحاسبي للتثبيتات يتم وفقا للمبادئ المحاسبية، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.
- القيام بالمراجعة المستندية والحسابية لبيانات التثبيتات المادية المتحصل عليها خلال السنة من خلال:
  - مراجعة بيانات وصل الطلب والفاتورة الخاصة بالأصل في حالة الشراء والمطابقة بينهما؛
  - مراجعة بيانات محضر الاستلام؛
  - التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للأصل؛
  - التأكد من مطابقة بيانات الفاتورة مع البيانات المسجلة في قائمة التثبيتات وبطاقة الاستثمار الخاصة بالأصل.

5-1-2. التحقق من التثبيتات المعنوية

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية، مثل برامج المعلوماتية، مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، البراءات والرخص والعلامات، شهرة المحل..، ويتمثل الهدف من تدقيق التثبيتات المعنوية في:

- التحقق من الوجود الفعلي لهذه الأصول؛
- التحقق من ملكية المؤسسة لهذه الأصول؛
- التحقق من صحة تقييمها.

ولتدقيق مثل هذه الأصول على المدقق القيام بالإجراءات التالية:

- طلب كشوف تفصيلية من الإدارة بما تملكه من أصول معنوية وطبيعة كل أصل.
- الاطّلاع على المستندات التي تثبت ملكية المؤسسة لهذه الأصول.
- التحقق من تقييم الأصول المعنوية بشكل صحيح وفقا للمبادئ المتعارف عليها، ويمكن الإشارة هنا إلى أن نظرية التكلفة الأصلية أو التاريخية هي الأساس المستخدم لتقييم الأصول المعنوية، أي تقيّم بالمبالغ المدفوعة في سبيل الحصول عليها.

- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي لهذه الأصول مع الأخذ بعين الاعتبار بأنها تخضع للاهتلاك وتظهر في الميزانية بتكلفتها الأصلية مطروحا منها قيمة الاهتلاك.

➢ **التحقق من مصاريف التنمية القابلة للتثبيت:**

يتم التحقق من مصاريف التنمية القابلة للتثبيت وفق الإجراءات التالية:

- التأكد من أن المصاريف ذات صلة بمشاريع مستقبلية لها حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- التأكد من أن للمؤسسة الرغبة والقدرة المالية والتقنية لإتمام العمليات الخاصة بهذه المصاريف لاستخدامها أو بيعها.
- التأكد من تقييم هذه المصاريف بصورة صادقة وغير مبالغ فيها.
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لهذه المصاريف.

➢ **التحقق من براءات الاختراع:**

يقصد بالاختراع الابتكار الجديد الذي لم يسبق نشره أو استعماله أو منح براءة عنه، ويتم تسجيل الاختراع في الجزائر لدى المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية ليصبح مملوكا للمؤسسة من الناحية القانونية. وتتمثل إجراءات التدقيق لبراءات الاختراع في الآتي :

- الإطّلاع على شهادة تسجيل براءة الاختراع للتأكد من ملكية المؤسسة له، وإذا كانت المؤسسة قد حصلت على حق الاختراع عن طريق الشراء فيجب الإطّلاع على عقد التنازل.
- التأكد من صحة التقييم على أساس ثمن التكلفة الأصلية ناقصا الاهتلاك اللازم، ويحتسب الاهتلاك لحق الاختراع على أساس الفترة المحددة للانتفاع بهذا الحق قانونياً وهو 20 سنة حسب المادة التاسعة من الأمر رقم 03 – 07 المتعلق ببراءات الاختراع في الجزائر.
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لبراءة الاختراع ومطابقة المبالغ بالميزانية مع رصيد الحساب في دفتر الأستاذ العام.
- التأكد من تسجيل مصاريف الإبقاء على سريان المفعول السنوية لبراءة الاختراع (المادة 54 من الأمر 03-07 المذكور أعلاه) ضمن المصاريف الإيرادية السنوية وليس ضمن المصاريف الرأسمالية.

➢ **التحقق من العلامات التجارية:**

العلامات التجارية هي الأسماء المتخذة شكلا مميزا والإمضاءات والكلمات والحروف والأرقام والرسوم والرمـــوز والأختام وغيرها التي تستخدم في تمييز منتجات عمل صناعي أو استغلال زراعي أو أية بضاعة يجري تسويقها من قبل المؤسسة.

تتمثل أهداف تدقيق العلامات التجارية فيما يلي:

– التأكد من أن العلامات التجارية مسجلة قانونيا باسم المؤسسة؛

– التأكد من المبالغ التي اعتبرت مصروفا رأسماليا خاصة بهذا الأصل؛

– التأكد من صحة تقييم العلامات التجارية وحساب الاهتلاك الخاص بها.

وتتمثل إجراءات تدقيق العلامات التجارية في الآتي:

- الإطّلاع على مستندات ووثائق ملكية العلامة التجارية.
- دراسة صحة تقييم العلامة التجارية على أساس التكلفة الأصلية بعد طرح الاهتلاك اللازم.

تكلفة العلامة التجارية = ثمن الشراء + رسوم التسجيل + جميع المصاريف الخاصة بنقل الملكية الأخرى.

- الإطّلاع على المستندات الخاصة بشراء العلامة التجارية وما يلحقها من نفقات أخرى، بالإضافة إلى التأكد من سلامة اهتلاك العلامة التجارية.
- الإطّلاع على آخر إيصال تجديد للتأكد من عدم سقوط العلامة التجارية أو التخلي عنها، حيث نصت المادة الخامسة من الأمر 03-06 المتعلق بالعلامات التجارية في الجزائر على أن مدة تسجيل العلامات التجارية هو 10 سنوات ابتداء من تاريخ إيداع طلب اكتساب الحق في العلامة، ويمكن تجديد التسجيل لـــ 10 سنوات متتالية.
- التأكد من تسجيل مصروفات تجديد العلامة التجارية ضمن المصروفات الإيرادية السنوية وليس ضمن المصروفات الرأسمالية.
- مطابقة رصيد الحسابات في دفتر الأستاذ العام مع ما هو ظاهر في الميزانيـــة.

➢ **التحقق من شهرة المحل:**

تمثل شهرة المحل مقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح التي تحققها المؤسسات المماثلة، وتنشأ من خلال تضافر عدة عوامل كالسمعة الطيبة لأصحاب المؤسسة أو المهارة والكفاءة التي يتمتع بها القائمون على إدارتها، وكذلك حسن الموقع أو جودة الإنتاج أو علامة تجارية مميزة .. ، وتمثل كذلك ما تتميز به المؤسسة القديمة عن المؤسسة الجديدة. ويتم اثبات الشهرة غالبا بوجود دليل مادي لها أو حدثت ظروف تستدعي ذلك كانتقال الملكية أو حدث تغيير فيها.

وتتم عملية التدقيق على شهرة المحل وفقا للإجراءات التالية:

- في حالة شراء مؤسسة لمؤسسة أخرى، وكان سعر الشراء يزيد عن صافي أصول المؤسسة المشتراة، على المدقق الاطّلاع على الاتفاق الذي تم بين ا المؤسستين والتأكد من اعتماد الجهات المسؤولة لما دفع زيادة عن صافي الأصول واعتباره كشهرة المحل.
- في حالة انضمام أو انسحاب شريك، فإنه على المدقق الاطّلاع على الاتفاق الذي تم بين الشركاء والطريقة التي اتبعت في تقدير شهرة المحل، والتأكد من أنها لم تظهر في القوائم المالية بأعلى من القيمة التي قدرت بها.
- في حالة اندماج شركتين، فإنه على المدقق التأكد من صحة تقييم شهرة المحل وإظهارها بقيمتها الحقيقية في الدفاتر المحاسبية.

- في حالة شراء شهرة المحل بمبلغ معين، فعلى المدقق التأكد من الوثائق التي تثبت ذلك، وفحص القيد المحاسبي الخاص بعملية الشراء وطريقة السداد.

5-1-3. التحقق من التثبيتات المالية (أصول مالية غير جارية)

يقصد بالتثبيتات المالية الأوراق المالية المتمثلة في الأسهم والسندات والحقوق التي ترغب المؤسسة في الاحتفاظ بها لمدة متوسطة أو طويلة، وتمثل في النظام المحاسبي المالي ح/ 26-مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات وح/27- تثبيتات مالية أخرى. ويجب التفرقة بينها وبين ح/50-القيم المنقولة للتوظيف، الذي يمثل أسهم وسندات تم شراؤها بنية التنازل عليها في الأجل القصير والحصول على عائد أو ربح.

ويتحقق المدقق من الأصول الثابتة المالية من خلال الإجراءات التالية:

- الحصول من الإدارة على قائمة بهذه التثبيتات مبوبة حسب نوع الأوراق المالية.
- التأكد من شروط إصدار الأسهم والسندات والتأكد من استيفاء الشروط القانونية.
- التحقق من وجود التثبيتات المالية من خلال الاطلاع على محاضر الجرد مع إمكانية قيامه بعملية الجرد الفعلي بنفسه ومطابقة ذلك مع محاضر الجرد. كما يمكنه طلب مصادقة من البنك في حالة وجود هذه التثبيتات لدى إحدى البنوك من خلال طلب شهادة تفصيلية عنها والقيود المفروضة عليها إن وجدت كالرهن مثلا.
- الإطّلاع على محاضر مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين للتأكد من صحة إجراءات شراء التثبيتات المالية.
- التحقق من صحة تقييم التثبيتات المالية بالرجوع إلى أسعار البورصة إن وجدت، والتأكد من تكوين المخصص في حالة انخفاض الأسعار.
- التأكد من أن التثبيتات المالية ملك للمؤسسة بطريقة رسمية مدعمة بشهادات أسهم وسندات.
- التأكد من صحة تبويب هذه التثبيتات.
- التأكد من طريقة احتساب عوائد هذه الأصول المالية وتحميلها للسنة المالية الخاصة بها.
- التحقق من الدقة الحسابية بالرجوع الى السجلات والمستندات.
- الحصول على مصادقات من الأطراف ذات العلاقة بالتثبيتات المالية.
- الإطّلاع على الشروط المتفق عليها مع الغير فيما يخص الكفالات والودائع.

5-2. التحقق من حسابات المخزونات

تشمل المخزونات كل العناصر التي تمر على مخزن المؤسسة وهي:

-البضائع؛

-المواد الأولية والمستلزمات؛

-منتجات نصف مصنعة؛

-منتجات قيد الصنع؛

-منتجات تامة الصنع؛

-الفضلات والمهملات؛

-مخزونات المؤسسة لدى الغير.

وعلى المدقق بذل العناية المهنية اللازمة في تدقيق المخزونات نظرا للحركة الكثيرة والمستمرة لها، وذلك من خلال الإجراءات التالية:

- التحقق من أن مخزون آخر مدة الذي يظهر بالميزانية كان نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا و لم تُنس أو تُحذف أية عملية؛
- التأكد من الوجود الفعلي للمخزون على مستوى المخازن، وذلك من خلال الإجراءات التالية:
  - الوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها.
  - فحص بطاقات الصنف وسجلات الجرد ومطابقتها بالجرد الفعلي.
  - القيام ببعض الاختبارات للتأكد من صحة الكميات.
  - التحقق من سلامة المخزون ومدى جودته.
- التأكد بأن عملية الجرد الفعلي يقوم بها أشخاص لا ينتمون لإدارة المخازن وهم الذين يقومون بإعداد القائمة النهائية للمخزون التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخوّل له ذلك قانونا؛
- التأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون انطلاقا من تدقيق العمليات المختلفة المتعلقة به، وذلك عن طريق فحص ومراجعة:

-وصولات الطلب الصادرة من إدارة المشتريات؛

-وصولات الاستلام المعدة من طرف إدارة المخازن؛

-فواتير الشراء الواردة من الموردين؛

-البيانات المسجلة في الدفاتر عن أصناف المخزون وعناصره.

- التأكد من ملكية المؤسسة لعناصر المخزون لدى الغير، وأنه تم تسجيلها محاسبيا بطريقة صحيحة، كما يتحقق كذلك من كيفية تعامل المؤسسة مع مخزون الغير لديها.
- التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طريقة تقييم المخزون من سنة لأخرى، وذلك من خلال:
  - فحص طريقة تقييم المخزون المعتمدة؛
  - التحقق من ثبات طريقة تقييم المخزون من سنة لأخرى، وتبني طريقة واحدة لإخراج المخزون (FIFO أو CMP)؛
  - فحص مدى ملاءمة طريقة تقييم وتسعير المخزون؛
  - فحص قوائم الجرد لمختلف عناصر المخزون.

- التأكد من التصنيف السليم لمكونات المخزون، وفي حالة الشركات الصناعية والمقاولات يقوم المدقق بالتحقق من نسبة الإنجاز للإنتاج قيد التصنيع.
- التحقق من صحة وسلامة العمليات الحسابية المتعلقة بالمخزون وذلك عن طريق:
  - فحص كشوف الجرد والتحقق من سلامة العمليات الحسابية؛
  - فحص ومراجعة العمليات الحسابية المسجلة بالدفاتر والحسابات الخاصة بالمخزون.
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمخزون ووجود وإرفاق الوثائق المدعِّمة لذلك.
- التحقق من الإفصاح الكافي والملائم لعناصر المخزون في الميزانية (طريقة تقييم المخزون، عناصر المخزون، حالات رهن المخزون، مخزون الشركة لدى الغير ...)
- التحقق من المردودات والتحقق من أنه تم فحصها ومعرفة أسبابها وتم تسجيلها محاسبيا بطريقة سليمة.
- التحقق من التسجيل المحاسبي لمؤونات خسائر قيمة المخزون وأن تحديدها تم بشكل مناسب.

5-3. التحقق من حسابات الحقوق (الذمم) والديون

تمثل الحقوق (الذمم) التزامات الغير تجاه المؤسسة، وهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة ناتج عن عمليات البيع أو تدفق مالي متمثل في التسبيقات المقدمة من طرفها، بينما تمثل الديون التزامات على المؤسسة تجاه الغير وهي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة ناتج عن عمليات الشراء أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة والقصيرة الأجل.

ويتم التحقق من حسابات الحقوق والديون بنفس الطريقة تقريبا، وذلك كما يلي:

- التحقق من كل حساب على حدة من حسابات الحقوق و الديون، وذلك بالتأكد من صحة الرصيد الأولي وكذا التسجيل المحاسبي لكل العمليات المختلفة لكل حساب وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من أن كل عملية تستند إلى الوثائق المبررة لها.
- التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال المقاربات الضرورية مع ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل لدى الغير عن طريق المصادقات.
- التأكد من أن كل الحقوق والديون المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فلا يصح تسجيل شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه.
- التأكد من التقييم السليم لحقوق وديون المؤسسة وذلك باستخدام المراجعة المستندية والحسابية.

5-3-1. التحقق من حسابات الزبائن

يتم تدقيق حساب الزبائن من خلال مجموعة من الإجراءات نلخصها في الآتي:

- تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بعمليات البيع والتأكد من مدى كفايته ومدى الالتزام به.
- طلب من الإدارة كشف تفصيلي لأرصدة الزبائن في تاريخ الميزانية.

- مقارنة أرصدة الحسابات الفردية للزبائن برصيد حساب الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة.
- فحص الأرصدة الدائنة للحسابات الفردية والتأكد من صحتها.
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لفواتير البيع في يومية المبيعات.
- التأكد من احترام شروط البيع (التخفيضات بكل أنواعها)
- تدقيق مستندي ومراجعة حسابية لفواتير البيع من خلال:

– مطابقة الأسعار المطبقة مع الأسعار الموضوعة من طرف المؤسسة (les tarifs) أو البيانات التقديرية للأسعار (les devis).

– التأكد من صحة العمليات الحسابية بفواتير البيع والرسوم والضرائب الظاهرة عليها.

- مطابقة فواتير البيع بوصولات الطلب ووصولات التسليم الخاصة بها.
- التأكد من تسلسل أرقام فواتير البيع وأن الفواتير الملغاة محتفظ بها.
- مراجعة المبيعات النقدية من خلال مقارنة فواتير البيع نقدا بالكشف اليومي للمقبوضات النقدية
- فحص مردودات المبيعات (les avoirs) إن وجدت، والتأكد من وجود وصولات خاصة بها مصادق عليها من طرف إدارة المخازن.
- تحليل أرصدة الزبائن الفردية والتأكد من تحليل المستحقات القديمة وأن المؤسسة تتابع هذه المستحقات وتراسل الزبائن بشأنها بصورة منتظمة، وفحص ردود هؤلاء.
- إختيار عينة من الحسابات المرصدة ودراستها.
- فحص الديون المعدومة والتأكد من وجود قرار مجلس الإدارة وصحة التسجيل المحاسبي لها.
- التأكد من أن المبالغ الظاهرة بالحساب 418/الزبائن–المنتجات التي لم تُعد فواتيرها بعد، الخاصة بالدورة السابقة، قد تم تحويلها إلى حسابات الزبائن المعنية.
- تقديم طلبات مصادقة للعملاء للتأكد من صحة أرصدتهم بالمؤسسة، وتحليل الفروق إن وجدت.
- القيام بالإجراءات التحليلية اللازمة لتقييم مدى معقولية وملاءمة المؤونة الخاصة بديون العملاء المشكوك في تحصيلها، وذلك من خلال:

– دراسة تطور الديون المشكوك في تحصيلها ونسبتها مقارنة بإجمالي العملاء؛

– دراسة الوثائق المبررة لتلك الديون وفحص كل القيود المحاسبية الخاصة بها؛

– التأكد من قرار تكوين مؤونات تدهور قيمة الحقوق ، وأن تلك المؤونات واقعية ومقيّمة بطريقة صحيحة.

- التحقق من تسديدات الزبائن وصحة ترحيلها إلى الأطراف الدائنة في حسابات الزبائن.

- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي لفواتير البيع وخروج المخزون وعمليات التسديد كل في اليومية الخاصة بها.

5 3 2. التحقق من الأرصدة النقدية بالبنوك

يتم تدقيق حساب البنك من خلال مجموعة من الإجراءات نلخصها في الآتي:

- تحليل وفحص الكشف البنكي الوارد من البنك للتأكد من مطابقة الرصيد الدفتري في حساب البنك برصيد البنك في دفاتر المؤسسة.
- التحقق من تواريخ الإيداعات والمسحوبات بالكشف البنكي وومقارنتها بالإيداعات والمسحوبات بحساب البنك لدى المؤسسة حتى يكتشف أي اختلاف أو تلاعب.
- في حالة وجود اختلاف بين رصيد الكشف البنكي ورصيد حساب البنك لدى المؤسسة، فيقوم المدقق بفحص وتدقيق مذكرة التسوية البنكية التي أعدتها المؤسسة ، ويمكنه في بعض الحالات أن يقوم هو بإعدادها في حالة عدم إعدادها من طرف الإدارة أو في حالة رغبته في الاطمئنان أكثر.
- التأكد من تسلسل أرقام الشيكات وفحص الأرقام المفقودة.
- التأكد من بيانات وأرقام الشيكات الخاصة بالمقبوضات والمسحوبات الواردة بالكشف البنكي ومطابقتها بما هو مسجل في دفاتر المؤسسة.
- يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار عند فحصه للحسابات البنكية القواعد العامة التالية:
  - التأكد من إضافة الشيكات التي أرسلت للتحصيل أو تلك المسحوبة وسبب تركها مدة طويلة لصرفها.
  - التأكد من أن الشيكات التي صدرت في نهاية السنة قد سلّمت فعلا لأصحابها، فقد يحدث أن تتعمد الإدارة عدم تسليمها ليظهر رصيد المؤسسة لدى البنك في صورة جيدة.
  - التحقق من الإيداعات لدى البنك في نهاية السنة والتي ظهرت في الكشف البنكي قد تم تسجيلها من واقع قسائم الإيداع المحصل عليها من طرف البنك.
  - التحقق من عدم رفض أي شيك مودع لدى البنك، وفي حالة وجود الشيكات المرفوضة فيجب مراجعة بيان أسباب الرفض.
  - التحقق من أن ما تم إيداعه لدى البنك في نهاية السنة المالية من دفعات لم يتم تحزئتها عن طريق مقارنة الإيداعات في نهاية السنة الحالية وبداية السنة الموالية والمسجلة في دفتر الصندوق مع قسائم الإيداعات الأصلية لدى البنك.
  - التأكد من صحة أي مصاريف أو فوائد بنكية ظهرت في الكشف البنكي و لم تثبت دفتريا في حساب البنك لدى المؤسسة لعدم ورود إشعارات بشأنها، كما يجب التأكد بعد ذلك من تسجيلها في نفس السنة المالية.

- يمكن للمدقق طلب مصادقة من البنك برصيد المؤسسة لدى البنك إضافة إلى الكشف البنكي لزيادة الإطمئنان، وعليه أن يحدد التاريخ الذي يريد معرفة الرصيد فيه.

5 3 3. التحقق من الصندوق وصندوق المصروفات النثرية

يقوم المدقق بالتحقق من حساب الصندوق وصندوق المصروفات النثرية من خلال مجموعة من الإجراءات نلخصها فيما يلي:

- الجرد الفعلي للصندوق في نهاية السنة إضافة إلى الجرد المفاجئ في أي وقت خلال السنة، مع ضرورة تأشير المدقق على محضر الجرد بما يفيد قيامه بجرد الصندوق.
- ينبغي تسجيل نتيجة الجرد طبقا لنوع الورقة النقدية وكميتها وقيمتها في كشف خاص معد لهذا الغرض.
- مقارنة الجرد الفعلي مع الرصيد الموجود على مسودة الصندوق (brouillard de caisse) الممسوكة من طرف أمين الصندوق.
- التحقق من إثبات جميع المقبوضات والمدفوعات النقدية في دفتر الصندوق حتى نهاية السنة المالية واستخراج الرصيد.
- فحص الوثائق المبررة لحركة الصندوق، وخاصة تسلسل مستندات الصرف الخاصة بالمدفوعات.
- التحقق من تحديد المؤسسة للمسؤول عن صندوق المصروفات النثرية الذي يتم تمويله عن طريق السلفة المستديمة.
- التحقق من وضع الإدارة لحدود السلفة المستديمة التي لا يجب تجاوزها.
- التأكد من تحديد الإدارة لبنود الصرف المسموح بها من صندوق المصروفات النثرية.
- التأكد من وجود أوامر صرف معتمدة من طرف المسؤولين لتحرير شيكات بالمبالغ لتمويل الصندوق.
- التأكد من تحديد الحد الأقصى للصرف من صندوق المصروفات النثرية.

5 3 4. التحقق من حسابات الموردين

تتمثل إجراءات التدقيق الواجب القيام بها للتحقق من حسابات الموردين في الآتي:

- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بعمليات الشراء ومدى كفايتها ومدى الالتزام بها.
- الحصول من الإدارة على كشف تفصيلي بأرصدة حسابات الموردين في تاريخ الميزانية.
- مطابقة مجموع أرصدة الموردين بالكشف التفصيلي مع رصيد حساب إجمالي الموردين بدفتر الأستاذ العام.
- مطابقة رصيد الموردين بدفتر الأستاذ العام بالرصيد الظاهر في ميزان المراجعة.
- التحقق من كل التسبيقات المقدمة للموردين وأنه تم أخذها بعين الاعتبار عند تسديد فواتير الموردين المعنيين.
- طلب مصادقات من الموردين بالمبالغ المستحقة لهم في تاريخ الميزانية للتحقق من صحة وجدية الالتزامات المسجلة بالدفاتر.

- التأكد من وجود مستندات شراء صحيحة تؤيد صحة أرصدة الموردين.
- فحص فواتير الشراء والتأكد من أنها صحيحة من الناحية الشكلية والقانونية وهي تخص المؤسسة فعلا.
- ملاحظة آخر رقم محضر فحص واستلام للتثبيتات وآخر رقم وصل استلام للبضائع والمواد وآخر رقم شيك صادر في نهاية السنة المالية، ومطابقة ذلك مع الدفاتر المسجلة بها.
- فحص الأرصدة المدينة لحسابات الموردين.
- فحص عمليات السداد للموردين التي تتم بعد نهاية السنة المالية.
- فحص حسابات الموردين التي نشأت بعد نهاية السنة المالية مباشرة للتأكد من احترام الحد الفاصل (إستقلالية الدورات).
- التحقق من صحة التسجيل المحاسبي لكل عمليات الشراء والتخفيضات المستلمة والتسديدات المقدمة للموردين.
- التحقق من معقولية أرصدة الدائنين وذلك من خلال:

– فحص كشف الأرصدة فحصا انتقاديا لملاحظة أي التزامات غير عادية وتتبعها.

– مقارنة أرصدة حسابات الموردين الموضحة بالكشف مع أرصدة العام السابق، فقد يحدث تغير هام يستحق إجراءات تدقيق إضافية .

– فحص انتقادي لنسبة المشتريات إلى الموردين ونسبة الموردين إلى الخصوم المتداولة للتأكد من معقوليتها .

– مقارنة بنود المصروفات التي ترتبط بالالتزامات مع بنود العام السابق وملاحظة أي تغيرات غير عادية بها، فقد تكشف عن أخطاء في قيد هذه المصروفات وبالتالي أخطاء في حسابات الدائنين.

5-4. التحقق من حسابات الأموال المملوكة

إن تفكير أي مستثمر بالنشاط والإستثمار في قطاع معين يؤدي حتما إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيسي يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، وفي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسّم إلى أسهم أو حصص، تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في ظلها عدد أسهمه أو حصصه.

5-4-1. التحقق من رأس المال

يقوم المدقق بالتحقق من رأس مال المؤسسة كما يلي:

- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظّم للمؤسسة محل التدقيق لمعرفة رأس مالها وأنواع الأسهم المكونة له.
- الإطّلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص تخصيص الأسهم وزيادة أو تخفيض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين.
- فحص المحصّل من عملية الإكتتاب في الأسهم والاطّلاع على جميع المستندات المؤيدة للعملية والتخصيص والسداد.

- التحقق من الإفصاح المناسب عن عناصر رأس المال في ميزانية المؤسسة على أساس الإفصاح عن:
  - رأس المال المصرح به؛
  - في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل، يجب أن يظهر في القوائم المالية رأس المال المستدعى ورأس المال غير المستدعى (غير المطلوب).
- فحص سجل المساهمين وكل البيانات الواردة فيه مثل عدد وقيم وشهادات الأسهم.

5-4-2. التحقق من الإحتياطي القانوني (الحساب 1061)

يتم التحقق من الاحتياطي القانوني من خلال الإجراءات التالية:

- التأكد من أن المؤسسة حققت فعلا أرباحا في سنوات تكوين الاحتياطات.
- القيام بمراجعة حسابية للاحتياطي القانوني من خلال التحقق من أن المؤسسة كونت ما نسبته 5% من النتيجة الصافية بعد طرح خسائر السنوات السابقة.
- التأكد من أن الاحتياطات القانونية لم تتجاوز عُشر (10/1) رأس المال، بهدف التأكد من عدم مخالفة القانون التجاري.

5-4-3. التحقق من فائض القيمة المعاد استثماره (الحساب 1064)

يتم التحقق من فائض القيمة المعاد استثماره الناتج عن التنازل عن التثبيتات من خلال الإجراءات التالية:

- التأكد من وجود قرار التنازل الصادر عن مجلس الإدارة.
- التأكد من الوجود الفعلي للفائض من خلال عملية البيع:

فائض القيمة = ثمن البيع – القيمة المحاسبية الصافية

- القيام بمراجعة مستندية وحسابية للتحقق من صحة القيمة المحاسبية الصافية للأصل، من خلال:
  - التأكد من تكلفة شراء الأصل من خلال الاطلاع على فاتورة الشراء وفاتورة المصاريف الملحقة.
  - التأكد من صحة الإهتلاكات المتراكمة بالتركيز على: أسلوب الاهتلاك المطبق، المدة، و معدل الاهتلاك المطبق.
  - التأكد من سعر البيع وتاريخ التنازل من خلال محضر التنازل.
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن الاستثمار.
- التأكد من قرار إعادة الإستثمار الصادر عن مجلس الإدارة في شكل محضر.
- التأكد من وجود نسخة عن التعهد المرسل إلى إدارة الضرائب لإعادة استثمار الفائض.
- التأكد من التسجيل المحاسبي للفائض من خلال نقله من الحساب 752 إلى الحساب 1064.
- التأكد من الاستعمال الفعلي للفائض خلا 3 سنوات.
- التأكد من وجود التثبيتات المراد اقتناؤها في القائمة القانونية لإعادة الاستثمار.

- التأكد من إعادة إدماج الرصيد المتبقي من ح/1064 في حالة إعادة استثمار جزء منه فقط، أو المبلغ الكلي في حالة عدم إعادة استثماره كليا بعد مرور 3 سنوات في النتيجة الخاضعة للضريبة.
- التأكد من إرجاع الرسم على القيمة المضافة المسترجعة في حالة التنازل على استثمار قبل خمس سنوات من اقتنائه.

5 -3 5. التحقق من نتيجة الدورة (الحساب 12)

يتم التحقق من هذا الحساب من خلال الإجراءات التالية:

- المقاربة بين المبالغ المخصصة مع محاضر الجمعية العامة العادية (في حالة شركة مساهمة) أو جمعية الشركاء (في حالة الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التضامن).
- التحقق من التسجيل المحاسبي

5-5. التحقق من حسابات النواتج والأعباء

تعتبر حسابات التسيير المكونات الأساسية لحساب النتائج، وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، وتتميز هذه الحسابات برصيدها الأولي الصفري كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها. وتدقيق هذه الحسابات يكون كالآتي:

- التأكد من أن المؤسسة سجلت جميع العمليات الخاصة بالأعباء والنواتج، أي يتأكد المدقق من احترام مبدأ الشمولية في تسجيل الإيرادات والمصاريف الخاصة بالدورة محل التدقيق.
- التأكد من أن جميع الأعباء والنواتج تخص الدورة محل التدقيق، أي يتأكد من احترام مبدأ استقلالية الدورات.
- التأكد من احترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية في تسجيل الأعباء والنواتج، إذ تسجل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة محل التدقيق.
- التأكد من أن الأعباء والنواتج تتعلق مباشرة بنشاط المؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال التدقيق المستندي، بحيث يتأكد المدقق من أن لكل عملية مستند مبرر.
- ينبغي على المدقق أن يتحقق من صحة تقييم الأعباء والنواتج من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.

5-5-1. تدقيق رقم الأعمال

يتم تدقيق رقم الأعمال من خلال الإجراءات التالية:

- مراقبة كل عمليات تسليم البضائع التي تمت مع الزبائن، الشركاء، الشركات الحليفة والمستخدمين.
- إجراء مقاربة بين مختلف أنواع المبيعات والتصريحات الجبائية للرسم على القيمة المضافة (TVA) والرسم على النشاط المهني (TAP).

- المقاربة بين الفواتير المسجلة في الدورة محل التدقيق والتي تسليم البضائع الخاصة بها في السنة القادمة.
- المراجعة الحسابية للعمليات الظاهرة فوق كل المستندات الخاصة بعمليات البيع وكذلك فواتير المردودات.
- إجراء مراجعة مستندية لكل الوثائق المبررة للتسجيل المحاسبي لعمليات البيع.
- التأكد من الضرائب والرسوم (الرسم على القيمة المضافة، حقوق الطابع في حالة البيع نقدا) على فواتير البيع.
- التأكد من تسلسل أرقام فواتير البيع وفحص الأرقام المفقودة والتأكد من الاحتفاظ بالفواتير الملغاة.
- التأكد من توفر الشروط الشكلية والقانونية على فواتير البيع وفقا للقوانين السارية المفعول.
- التأكد من وجود الاعتمادات اللازمة فوق كل الوثائق الخاصة بعمليات البيع.
- المطابقة بين فواتير البيع ووصولات الطلب ووصولات التسليم، والتأكد من توفر الاعتمادات اللازمة فوق هذه المستندات.
- فحص مردودات المبيعات وصحة التسجيل المحاسبي لها.
- التأكد من أن كل المبيعات تم تسجيلها محاسبيا، وأن كل فواتير البيع تخص الدورة محل التدقيق.
- التحقق من التصريحات الجبائية لرقم الأعمال والضرائب المتعلقة به ، ومقارنة ذلك بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية.

5-5-1. تدقيق حسابات الأجور والرواتب

تعتبر الأجور والرواتب إحدى أهم المصاريف الشهرية في المؤسسة، والتي تعطي لها المؤسسات أهمية كبيرة للتحكم فيها، وكذلك المدقق يعطي لها أهمية عند تدقيق حسابات الأعباء، وفيما يلي إجراءات تدقيق هذه الحسابات:

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الأجور والرواتب.
- التأكد من تطبيق النظام كما هو مرسوم ومحدد مثل الإطلاع على مستندات الأجور للتأكد من وجود توقيعات الأشخاص المرخص لهم باعتمادها والإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية وملاحظة أي توصيات وردت بها بشأن الأجور.
- التأكد من الفصل بين المهام التالية: الموافقة على ساعات العمل للعامل، حساب الأجور، صرف الأجور والتسجيل المحاسبي للأجور.
- مراجعة حسابية لكشوف الأجور لعدة أشهر حسب قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، وكذلك مراجعة حسابية لبطاقات الوقت أو الإنتاج.
- مطابقة بطاقات الوقت أو الإنتاج لبعض العمال مع كشوف الأجور للتحقق من صحة الأجور، كما تجري العملية العكسية بمعنى فحص عينة من العمال بكشف الأجور ومطابقة أجورها مع بطاقات الوقت أو الإنتاج للتأكد من عدم إدراج أسماء عمال وهميين بالكشف.
- مطابقة بطاقات وقت العمل أو الإنتاج مع سجلات إدارة الإنتاج للتأكد من صحة عدد ساعات العمل أو عدد الوحدات المنتجة، وبالتالي التحقق من عدم صرف أجور عن ساعات وهمية أو إنتاج وهمي.

- الإطلاع على ملفات بعض العمال للتعرف على معدلات الأجور وأي علاوات أو مكافآت أو جزاءات ومطابقة ذلك مع كشوف الأجور، ويضمن هذا الإجراء اكتشاف أي عمال وهميين أو سبق أن تركوا الخدمة مضافين إلى كشف الأجور.
- مراجعة حسابية لمبالغ التأمينات الاجتماعية والضرائب والاقتطاعات الأخرى
- فحص دفتر يومية النقدية جانب المدفوعات وحساب الأجور بدفتر الأستاذ العام لملاحظة أي تغير غير عادي بها يستدعي مزيد من الفحص .
- مطابقة كعوب (les souches) الشيكات المستخرجة بصافي الأجور مع كشف الأجور.
- تتبع أجور العمال الغائبين والتأكد من صرفها لهم شخصياً فيما بعد، حيث قد تكون أجور عمال وهميين.
- مطابقة بيانات كشف الأجور مع دفتر النقدية والحسابات المعنية بدفتر الأستاذ العام.
- التحقق من وجود كشف صرف الأجور (état d'émargement des salaires) والتوقيع عليه من طرف العمال في حالة استلامهم لأجورهم نقدا.

أسئلة وتمارين للمراجعة:

س1: ما هو الفرق بين الخطأ والغش؟

س2: ما هي الأسباب وراء حدوث كل من الأخطاء والغش؟

س3: أذكر مختلف أنواع الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المحاسب مبيّنا تأثيرها على توازن ميزان المراجعة، وكيفية اكتشافها من طرف المدقق.

س4: ما هي طرق التلاعب في الحسابات بقصد تضخيم نتيجة الدورة؟

س5: ما هي طرق التلاعب في الحسابات بقصد تخفيض نتيجة الدورة؟ ذلك؟

س6: ما هي مسؤولية المدقق عن اكتشاف كل من الأخطاء والغش؟

س7: ما هي أنواع الرأي الذي يمكن أن يبديه المدقق في تقريره النهائي؟

س8: يتأكد المدقق المالي عند مراجعته لعناصر القوائم المالية من 05 عناصر رئيسية: أذكرها مع الشرح.

س9: ما هي أغراض أوراق العمل في التدقيق؟

س10: ما هي أنواع الملفات التي يمسكها المدقق؟ وما هو الفرق بينها؟

س11: يستخدم المدقق للتأكد من أرصدة العملاء والموردين المصادقات، إشرح أنواع هذه المصادقات؟

س12: ما هي الوسائل الفنية للحصول على أدلة الإثبات؟

س13: ما هي المصادر الأكثر حجية بالنسبة لأدلة الإثبات: المصادر الداخلية أم المصادر الخارجية؟

س14: ما هي أسباب أو أغراض استخدام الإجراءات التحليلية بالنسبة للمدقق؟

س15: ما هي مراحل اللجوء للإجراءات التحليلية بالنسبة للمدقق؟

س16: ما هي إجراءات تدقيق التثبيتات العينية؟

س17: ما هو الفرق بين المصاريف الرأسمالية والمصاريف الإيرادية؟ وكيف تتم معالجتها محاسبيا؟

س18: ما هي إجراءات تدقيق شهرة المحل؟

س19: ما هو الفرق بين الأوراق المالية بغرض الاستثمار طويل الأجل والأوراق المالية بغرض البيع في المدى القصير؟

س20: ما هي إجراءات تدقيق الأوراق المالية بغرض الاستثمار طويلة الأجل؟

س21: ما هي إجراءات تدقيق النقدية بالبنوك؟

س22: ما هي إجراءات تدقيق صندوق المصروفات النثرية؟

س23: ما هي إجراءات تدقيق الاحتياطي القانوني؟

س24: ما هي إجراءات تدقيق المخزون السلعي؟

تمارين تطبيقية:

تمرين 1: باعت مؤسسة بضاعة على الحساب بقيمة 1860.00دج، وقد سجل المحاسب القيد التالي:

من ح/411 ..... 1680.00

إلى ح/ 700 ..... 1680.00

المطلوب:

-ما نوع الخطأ الذي وقع فيه المحاسب؟ وهل يؤثر في توازن المراجعة أم لا؟

-بيّن تأثير هذا الخطأ على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها.

-صحح الخطأ وفق الطرق المختلفة.

تمرين 2: بصفتك مدقق، وتحصلت على المعلومات التالية أثناء قيامك بتدقيق إحدى الشركات:

	بيانات الصناعة		بيانات الشركة محل التدقيق	
	2014	2015	2014	2015
معدل دوران المخزون	3.9 مرة	4.5 مرة	4 مرة	3.5 مرة
هامش الربح الإجمالي	%25.5	%26.6	%25.7	%26.2

المطلوب: من خلال مقارنتك لبيانات الشركة مع بيانات الصناعة، هل هناك مخاطر يمكن أن تواجهها الشركة أم هي في وضع مستقر؟ علل إجابتك.

تمرين 3:

بصفتك مدقق إحدى الشركات، تبين لك أثناء فحص المخزون السلعي آخر المدة أن الشركة قد قامت بإجراء الجرد الفعلي للمخزون في يوم 2020/12/28، وأظهرت كشوف الجرد أن قيمة المخزون السلعي 180000 دج. واتضح أن المشتريات خلال المدة من تاريخ الجرد وحتى نهاية السنة المالية في 2020/12/31 بلغت 20000 دج وقد استلم نصفها قبل نهاية السنة المالية والباقي استلم يوم 2021/1/6 . كما قامت الشركة بعمليات بيع خلال المدة من تاريخ الجرد الفعلي حتى نهاية السنة المالية بلغت تكلفتها 10000 دج، وقد تسلمها العملاء بالكامل فور عملية البيع.

المطلوب: إعداد مذكرة تسوية تظهر القيمة الحقيقية للمخزون السلعي في 2020/12/31.

تمرين 4:

بصفتك مدقق مالي لإحدى الشركات، وأثناء قيامك بتدقيق بند المخزون السلعي آخر المدة وجدت من خلال كشوف الجرد المقدمة إليك أن هناك بضاعة راكدة (بطيئة الحركة) منذ 3 سنوات تبلغ تكلفتها 40000 دج، في حين أن قيمتها السوقية آخر المدة تبلغ 50% فقط من تكلفتها.

المطلوب: – إبداء الرأي الفني باعتبارك مدققا للحسابات، وإقتراح المعالجة المحاسبية المناسبة على إدارة الشركة.

-إشرح آثار التقييم التي قامت به الشركة للمخزون على حساب النتائج وقائمة المركز المالي.

تمرين 5:

تنازلت المؤسسة التي أنت بصدد تدقيقها في 2019/07/01 على معدات صناعية بقيمة 24500 دج، مع العلم أن المعدات قد تم شراؤها في 2016/01/01 بـــ 30000 دج. تهتلك المعدات على أساس القسط الثابت على 10 سنوات.

سجل المحاسب قيد التنازل كالآتي:

من حـــ/ 512- البنك ←———— 24500

إلى حـــ/ 215- معدات صناعية ←———— 24500

المطلوب: بصفتك مدقق مالي لهذه المؤسسة:

1 – ما هي الوثائق التي تطلبها لتدقيق هذه المعدات؟

2 – هل يوجد خطأ في القيد المحاسبي الظاهر في الدفاتر المحاسبية؟

3 – إذا كان نعم:

–هل هو خطأ أو غش؟ وما نوعه؟

–صحح القيد المحاسبي بطرق مختلفة.

تمرين 6:

بصفتك مدقق لشركة الريان لسنة 2020، وجدت أن الشركة قامت في 2020/01/10 بشراء أجندات شهرية وسيالات بقيمة 100000 دج لتسلمها كهدايا لزبائنها الأوفياء. وقد سجل المحاسب القيود الخاصة بهذه المشتريات كالتالي:

2183		2020/01/10 معدات مكتب	100000	
	512	البنك		100000
		شراء معدات مكتب بشيك		
681		2020/12/31 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخ القيمة: أصول غ جارية	20000	
	28183	إهتلاك معدات مكتب		20000
		إثبات قسط اهتلاك معدات مكتب لسنة 2020		

مع العلم أن الشركة في سنة 2020 حققت رقم أعمال قدره 100.000.000 دج (مائة مليون دج)، وربحا إجماليا قبل الضريبة قدره 5.000.000 دج (خمسة مليون دج)، وأن إجمالي الأصول يقدر بـــ 980.000.000 دج

المطلوب: إذا علمت أن المدقق قد حدد حدود الأهمية النسبية بالشكل التالي:

- من 3 % إلى 8 % من الربح قبل الضريبة
- من 0.5 % إلى 1 % من إجمالي الأصول
- من 1 % إلى 2 % من إجمالي الإيرادات
- من 0.5 % إلى 1 % من حقوق الملكية

- هل يوجد خطأ أم لا؟ مع التعليل
- في حالة الإجابة بـــ "نعم":

أ. هل القوائم المالية في هذه الحالة ستظل عادلة وغير مضللة على الرغم من هذا الخطأ؟ مع التعليل

ب. كيف يكون رأيك حول القوائم المالية في هذه الحالة؟

ج. قم بتصحيح الأخطاء وفقا للطريقة المطولة (عكس القيد) والطريقة المختصرة.

خاتمـــــــــة

خاتمة

لقد حاولنا من خلال هذه المطبوعة التركيز على أهم الجوانب النظرية لمهنة التدقيق المالي والمحاسبي، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار الفكري والنظري للتدقيق من خلال تناول العديد من المفاهيم النظرية للتدقيق كالمفهوم، الأهمية، الأهداف، الأنواع، المعايير، الرقابة الداخلية، مخاطر التدقيق، الأهمية النسبية والمعاينة. أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لمنهجية التدقيق المالي والمحاسبي من خلال أربعة محاور تناولنا في كل محور مرحلة من مراحل التدقيق المالي والمحاسبي بداية من المرحلة التمهيدية، ثم مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم مرحلة فحص الحسابات وأخير مرحلة نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي. في حين تم تخصيص الفصل الثالث للإجراءات العملية للتدقيق المالي والمحاسبي من خلال خمسة محاور، حيث تم التطرق بداية إلى أوراق وملفات العمل، أدلة الغثبات مع التركيز على الإجراءات التحليلية وتخصيص لها محور كامل، ثم الأخطاء وأعمال الغش وتقنيات اكتشافها، أما المحور الأخير فقد تم تخصيصه لإجراءات تدقيق عناصر القوائم المالية بداية بالتثبيتات بأنواعها، ثم المخزون، ثم الحقوق والديون، ثم الاموال المملوكة، وأخيرا الاعباء والنواتج.

وقد حاولنا من خلال هذه المطبوعة تقديم الشرح اللازم والبسيط والمفصل لكي نسهل للطالب فهم المحتوى مع تدعيم النقاط الصعبة بأمثلة وتمارين محلولة. كما خصصنا في نهاية كل فصل أسئلة وتمارين للمراجعة يحاول الطالب من خلالها تقييم مدى فهمه للمحتوى وتدريب نفسه على الجانب التطبيقي للتدقيق.

نشير في الأخير أن هذه المطبوعة ليست شاملة لكل ما يتعلق بمحتوى التدقيق المالي والمحاسبي، نظرا لتشعب المقياس وارتباطه بمجالات متعددة، ولكن نرجو أن نكون قد وفقنا إلى حد ما في تناول أهم المحاور في المقياس وتبسيط بعض المفاهيم المعقدة وإعطاء فكرة شاملة لمحتوى المهنة ميدانيا، مع ضرورة إطّلاع الطالب المستمر على القوانين المنظمة للمهنة والإصدارات الخاصة بمعايير المهنة والتطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

ونشير كذلك أن المطبوعة ليست موجهة فقط لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية، ولكن هي موجهة لكل طلبة شعبة المالية والمحاسبة في مختلف الأطوار، بالإضافة إلى كل المهتمين بالمهنة والممارسين لها في الميدان. ونرجو أن نكون قد ساهمنا في إثراء المكتبة الجامعية بمؤلف بيداغوجي في ميدان يشهد نقصا كبيرا من حيث المؤلفات البيداغوجية.

قائمة المراجع المعتمدة

- **أولا: المراجع باللغة العربية**

1. إبراهيم شاهين، **مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية** ، مجلة المحاسبين، الكويت، العدد 05، 1995.
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 : الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الجزء الأول، طبعة 2014.
3. المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، **مجمع المصطلحات الإحصائية: مصطلحات في العينات** ، بغداد، 2005.
4. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
5. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** ، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
6. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000.
7. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة، جامعة القاهر، 2008.
8. أحمد علي أحمد فقير، **محاضرات في المراجعة 1**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة وادي النيل، السودان، 2012.
9. أحمد قايد نورالدين، **التدقيق المحاسبي**، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
10. الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، **برنامج مساعد محاسب: تدقيق السجلات المحاسبية** ، الحقيبة الرابعة، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المملكة العربية السعودية، (د.ت).
11. ألفين أريتر، جيمس لوبك، **المراجعة: مدخل متكامل**، (ترجمة: د.محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
12. أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
13. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة البيئية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
14. أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009/2008.
15. إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: حداثة وتطور** ، الطبعة الأول، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
16. الأمر 03-06 مؤرخ في 2003/07/19، **يتعلق بالعلامات التجارية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2003.
17. الأمر رقم 03 - 07 مؤرخ في 19 يوليو سنة 2003، **يتعلق ببراءات الاختراع**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44، 2003.

18. المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، المعدل والمتمم للأمر 75-59 **المتضمن القانون التجاري**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، 1993.

19. تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة** ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

20. جورج دانيال غالي وآخرون، **المراجعة المتقدمة: مدخل كمي**، البيان للطباعة والنشر، القاهرة، 2006.

21. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، 1999.

22. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.

23. خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الطبعة الأول، الوراق للنشر والتوزيع، 2014.

24. د.ر. كارميشل، دان م.جي،و. راي ويتنجن، **مدخل إلى معاينة المراجعة**، (تعريب: ثناء علي القباني)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2011.

25. زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، درا الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009

26. سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان ، **تدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

27. سهير شعراوي جمعة، **أصول المراجعة**، الطبعة السابعة معدلة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، 2003.

28. شفيق العتوم، **طرق الإحصاء: تطبيقات اقتصادية و إدارية باستخدام SPSS** ، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2006.

29. طارق عبد العظيم أحمد عبده، **الأصول العلمية والعملية للتدقيق** ، مكتبة الجامعة ببنها، مصر، 2012/2011.

30. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

31. علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق** ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010.

32. عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** ، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف 1، 2013/2012.

33. عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات** ، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة المدية، 2008.

34. عوض لبيب فتح الله الذيب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية** ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013.

35. فتحي رزق السوافيري، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والم راجعة الداخلية** ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

36. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

37. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق: الإطار النظري–المعايير والقواعد– مشاكل التطبيق العملي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

38. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

39. محمد سعيد شهوان، **الوجيز في تدقيق وتدقيق الحسابات**، جمعية عمال المطابع، القاهرة، (د.ت).

40. محمد سمير الصبان، **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

41. محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، **مراجعة متقدمة**، مركز التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، القاهرة، 2000.

42. محمد نصر الهواري، د.محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية** ، مكتبة الشباب، القاهرة ، 1998/1997، ص 263.

43. المعهد العربي للتدريب والبحوث السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية: المعايير والإجراءات** ، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.

44. منتدى طلاب جامعة التكوين المتواصل، **أنواع الأخطاء المحاسبية وطرق تصحيحها**، (02 نوفمبر 2010). متاح على الموقع: http://ufc-dz.ahlamountada.com/t22-topic (تاريخ الاطّلاع: 2021/06/07).

45. منصور حامد محمود، هالة عبد النبي عبد الفتاح، **الاتجاهات المعاصرة في المراجعة**، طبعة منقحة، مطبعة النهضة العربية، القاهرة، 2006.

46. ناصر دادي عدون وآخرون، **دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة** ، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

47. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية**، الرياض، إصدار عام 2020.

48. وليم توماس، أمرسن هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، (ترجمة: د.أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد)، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.

49. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

- **ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية**

50. Alain MIKOL, **Audit financier et commissariat aux comptes**, E-thèque, paris, 2003.

51. Alain MIKOL, **Le contrôle interne**, PUF, Paris, 1998.

52. BELAMIRI.K, **Méthodologie de vérification des comptes**, Revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 1 (1er trimestre), 1994.

53. Benoît PIGÉ, **Audit et contrôle interne**, 3e édition, éditions EMS, Paris, 2009.

54. CGAP, **Audit externe des institutions de micro finance** - Guide pratique, volume 1, (traduit en français par le service de traduction du GRET), les impressions Dumas, Saint-Étienne, Février 2000.

55. ETIENNE.B, **L'audit interne: pourquoi et comment?** Les éditions d'organisation, France, 1989.

56. Hervé HUTIN, **Toute la finance**, les éditions d'organisation, Paris, 2005.

57. IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, 2016/2017 edition, volume 1, New York, 2017. Retrieved from: https://www.iaasb.org/publications/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-54 (consulted: June 3, 2021).

58. IFACI, **La charte d'audit: Support d'une légitimité**, Paris, (n.d).

59. Jacques RENARD, **Théorie et pratique de l'audit interne**, les éditions d'organisation, 6e édition, France, 2006.

60. KHELASSI Réda, **l'audit interne: audit opérationnel**, édition Houma, Alger, 2ème édition, 2005.

61. KHELASSI Réda, **les applications de l'audit interne**, éditions Houma, Alger, 2010

62. Lionel COLLINS, Gérard VALIN, **audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1992.

63. Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'audit: conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF,** BERTI Editions, Alger, 2011.

64. Robert OBERT, **Révision et certification des comptes**, 4ème édition, Paris, 1995.

65. Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, **Comptabilité et audit : manuel et applications (DSCG 4)**, DUNOD, Paris, 2007.

66. R.B Caumeil, Réné Ricol, **Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et organisations**, Paris, Clet, 1987.

67. Société nationale de comptabilité, **Guide d'audit et de commissariat aux comptes**, DRH, Alger, 1989.

68. THIERY-DUBUISSON Stéphanie, **L'audit,** Belgique, édition la découverte, 2004

الملاحـــــــق

الملحق رقم (01): صفحة من جداول الأرقام العشوائية

	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	
1	15978	97230	19878	88404	18935	44010	76930	21673	95776	00703	1
2	42596	06657	93954	07106	46350	62776	93098	69297	22775	68747	2
3	91259	63088	20810	20913	81006	67498	45715	12733	28486	25005	3
4	21721	27560	44439	18454	42763	72998	54044	68976	69121	09725	4
5	72343	89432	32226	43661	26357	53211	85651	11511	60983	33633	5
6	63129	17695	18162	19896	48547	69194	52051	77396	12924	17767	6
7	16238	70673	46270	78314	92308	75163	04794	41068	63102	62197	7
8	85670	70331	89217	44312	64202	91782	33468	00262	34886	56254	8
9	15865	35710	36570	84250	91777	17942	32209	33106	81785	07589	9
10	98207	52549	10116	95550	12919	03971	89457	81492	60342	89917	10
11	68944	72599	43043	31931	42848	51004	04627	43293	25937	51377	11
2	36619	15297	95877	37691	82467	23358	92131	77202	84846	87143	2
3	27576	46208	68340	09330	60341	85444	49989	48675	67261	87787	3
4	82996	46628	00051	35512	88444	89979	56518	09508	93196	37757	4
5	27188	30424	68979	78958	68043	38001	04446	02011	77491	56779	5
16	04378	51018	49004	48487	05146	93563	94739	99665	27940	18733	16
7	82702	41258	09567	14701	67563	88017	65898	92706	38146	03003	7
8	65658	62836	18353	35047	33631	18732	80892	82223	48561	45321	8
9	70889	17551	59449	19346	99807	73563	12226	00387	63785	81625	9
20	14686	19761	97904	30851	74894	17397	65556	36052	99844	61408	20
21	13368	95677	43899	83469	08248	86336	53934	65548	09419	75594	21
2	40603	07087	77015	23821	98931	94537	70735	60186	33134	63547	2
3	90313	53927	41576	62781	71970	54464	70633	04440	81266	69542	3
4	03017	48906	02462	92937	72562	02266	03645	35658	21879	22032	4
5	40755	57666	54781	12924	19393	48892	56772	07838	75619	85652	5
26	14664	39476	83339	29816	66751	68860	99580	23374	76782	82356	26
7	09319	27001	56694	00179	37091	44718	21844	28137	62501	20752	7
8	39908	40102	14349	15383	99800	19298	13364	82075	75556	01795	8
9	42923	70373	70180	54085	75208	97529	59455	99859	20128	76715	9
30	31374	04318	53449	45421	79611	09748	56079	00972	93587	75562	30
31	53514	66146	86145	52831	83801	75465	10285	62257	44166	60646	31
2	63200	01289	97956	12984	47285	83455	81025	43918	53773	07152	2
3	70020	97611	68221	69383	30592	41111	23694	42666	36234	74419	3
4	38947	77170	94894	60369	71440	28313	22849	18277	54703	31163	4
5	05349	72974	07327	91055	65005	52204	84137	55458	29437	85362	5
36	62449	35735	00579	62537	42020	72414	64581	59835	77000	20736	36
7	50507	23781	01420	05597	56663	96503	93686	61871	46407	58369	7
8	57456	41387	99230	78209	85935	50437	69732	71134	98007	88648	8
9	51381	83328	93731	97142	07037	21897	09849	87870	06254	93098	9
40	73436	75097	62059	63787	37572	55569	76743	04231	21694	16938	40
41	28492	89155	59539	35190	03898	48375	97863	72383	18765	63612	41
2	83075	87888	58586	23566	57236	81122	15704	56747	06493	85787	2
3	58676	21995	55339	31126	13443	67651	10109	74893	68640	68438	3
4	08065	40155	63055	56256	90966	11620	91648	44851	90137	93153	4
5	30881	37010	52226	65258	77306	97384	14169	13250	99052	88077	5
46	79041	65401	16104	64650	06333	14382	72200	95978	40347	71384	46
7	97010	27857	22776	91292	75567	53245	52759	16818	42619	15963	7
8	78739	95355	81364	69035	10728	85125	07170	49503	34304	88178	8
9	44018	49096	71563	26417	96022	71773	86584	43446	96727	19855	9
50	21140	02680	62771	77802	83712	49526	14290	92790	40548	97425	50
	↑ 5	↑ 10	↑ 15	↑ 20	↑ 25	↑ 30	↑ 35	↑ 40	↑ 45	↑ 50	

Source : LABORDE. J, Tables statistiques et financières, 2ème éd, 1975, p. 114.

الملحق رقم (2): جدول التوزيع ذو الحدين لتحديد حجم العينة عند مستوى ثقة 95 % (معاينة

Determination of sample size—tabular form
One-sided upper precision limits

جدول تحديد حجم العينة عند مستوى ثقة 95٪

CONFIDENCE LEVEL 95.0 PERCENT

SAMPLE SIZE	OCCURRENCE RATE معدل الوقوع 0.0	.5	1.0	2.0	3.0	4.0	5.0	6.0	7.0	8.0	9.0	10.0	12.0	14.0	16.0	18.0	20.0	25.0	30.0	40.0	50.0
50	5.8			9.1		12.1		14.8		17.4		18.9	22.3	25.1	27.0	29.6	31.6		42.4	52.6	62.4
100	3.0		4.7	6.2	7.6	8.9	10.2	11.0	13.0	14.0	15.4	16.4	18.7	21.2	23.3	25.6	27.7	33.1	38.4	48.7	56.6
150	2.0			5.1		7.7		10.2		12.6		15.0	17.3	19.6	21.7	24.0	26.1		36.7	47.0	56.8
200	1.5	2.4	3.1	4.5	5.8	7.1	8.3	9.5	10.8	11.9	13.1	14.2	16.4	18.7	20.9	23.1	25.2	30.5	35.7	45.7	55.6
250	1.2			4.2		6.7		9.1		11.4		13.7	15.9	18.1	20.3	22.4	24.6		34.8	44.8	54.7
300	1.0		2.6	3.9	5.2	6.4	7.6	8.8	10.0	11.1	12.2	13.3	15.5	17.7	19.8	22.0	24.1	29.1	34.1	44.1	54.1
350	.9			3.7		6.2		8.6		10.8		13.0	15.2	17.4	19.6	21.7	23.6		33.6	43.6	53.6
400	.7	1.6	2.3	3.6	4.8	6.0	7.2	8.3	9.5	10.6	11.7	12.8	15.0	17.2	19.2	21.2	23.2	28.2	33.2	43.2	53.2
450	.7			3.5		5.9		8.2		10.4		12.6	14.8	16.8	18.9	20.9	22.9		32.9	42.9	52.9
500	.6		2.1	3.4	4.6	5.8	6.9	8.0	9.2	10.3	11.4	12.5	14.6	16.7	18.6	20.7	22.6	27.6	32.6	42.6	52.6
550	.5			3.3		5.7		7.9		10.1		12.3	14.4	16.4	18.4	20.4	22.4		32.4	42.4	52.4
600	.5	1.3	2.0	3.2	4.4	5.6	6.7	7.8	9.0	10.0	11.2	12.2	14.2	16.2	18.2	20.2	22.2	27.2	32.2	42.2	52.2
650	.5			3.2		5.5		7.7		10.0		12.1	14.1	16.1	18.1	20.1	22.1		32.1	42.1	52.1
700	.4		1.9	3.1	4.3	5.4	6.6	7.7	8.8	9.9	10.8	11.9	13.9	15.9	17.9	19.9	21.9	26.9	31.9	41.9	51.9
750	.4			3.1		5.4		7.6		9.8		11.8	13.8	15.8	17.8	19.8	21.8		31.8	41.8	51.8
800	.4	1.1	1.8	3.0	4.2	5.3	6.4	7.5	8.7	9.7	10.7	11.7	13.7	15.7	17.7	19.7	21.7	26.7	31.7	41.7	51.7
850	.4			3.0		5.3		7.5		9.6		11.6	13.6	15.6	17.6	19.6	21.6		31.6	41.6	51.6
900	.3		1.7	3.0	4.1	5.2	6.3	7.5	8.5	9.5	10.5	11.5	13.5	15.5	17.5	19.5	21.5	26.5	31.5	41.5	51.5
950	.3			2.9		5.2		7.4		9.4		11.4	13.4	15.5	17.4	19.5	21.4		31.5	41.5	51.5
1000	.3	1.0	1.7	2.9	4.0	5.2	6.3	7.4	8.4	9.4	10.4	11.4	13.4	15.4	17.4	19.4	21.4	26.4	31.4	41.4	51.4
1500	.2		1.5	2.7	3.8	4.9	5.9	6.9	7.9	8.9	9.9	10.9	12.9	14.9	16.9	18.9	20.9	25.9	30.9	40.9	50.9
2000	.1	.8	1.4	2.6	3.7	4.7	5.7	6.7	7.7	8.7	9.7	10.7	12.7	14.7	16.7	18.7	20.7	25.7	30.7	40.7	50.7
2500	.1		1.4	2.6	3.6	4.6	5.6	6.6	7.6	8.6	9.6	10.6	12.6	14.6	16.6	18.6	20.6	25.6	30.6	40.6	50.6
3000	.1	.8	1.4	2.5	3.5	4.5	5.5	6.5	7.5	8.5	9.5	10.5	12.5	14.5	16.5	18.5	20.5	25.5	30.5	40.5	50.5
4000	.1	.7	1.3	2.4	3.4	4.4	5.4	6.4	7.4	8.4	9.4	10.4	12.4	14.4	16.4	18.4	20.4	25.4	30.4	40.4	50.4
5000	.1	.7	1.3	2.3	3.3	4.3	5.3	6.3	7.3	8.3	9.3	10.3	12.3	14.3	16.3	18.3	20.3	25.3	30.3	40.3	50.3

SOURCE: An Auditor's Approach to Statistical Sampling, vol. 6 (New York: AICPA, 1974), p. 96.

المصدر: محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، مراجعة متقدمة، مركز التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، القاهرة، 2000، ص 26.

الملحق رقم (3): جدول التوزيع ذو الحدين لتحديد حجم العينة عند مستوى ثقة 90 % (معاينة

جدول تحديد حجم العينة عندمستوى ثقة 90٪

Determination of sample size—tabular form
One-sided upper precision limits

CONFIDENCE LEVEL 90.0 PERCENT

SAMPLE SIZE	OCCURRENCE RATE معدل الخطأ المتوقع 0.0	.5	1.0	2.0	3.0	4.0	5.0	6.0	7.0	8.0	9.0	10.0	12.0	14.0	16.0	18.0	20.0	25.0	30.0	40.0	50.0
50	4.5			7.6		10.3		12.9		15.4		17.8	20.1	22.7	24.7	27.2	29.1		39.8	50.0	59.9
100	2.3		3.3	5.2	6.6	7.8	9.1	10.3	11.7	12.7	14.0	15.0	17.3	19.6	21.7	24.0	26.1	31.4	36.6	46.9	56.8
150	1.5			4.4		6.9		9.3		11.6		13.9	16.1	18.4	20.5	22.7	24.8		35.2	45.5	55.4
200	1.1	1.9	2.6	4.0	5.2	6.4	7.6	8.8	10.0	11.0	12.2	13.3	15.5	17.7	19.8	22.0	24.0	29.3	34.5	44.4	54.4
250	.9			3.7		6.1		8.4		10.7		12.9	15.1	17.2	19.3	21.5	23.6		33.7	43.7	53.7
300	.8		2.2	3.5	4.7	5.9	7.0	8.2	9.3	10.4	11.5	12.6	14.7	16.9	19.0	21.1	23.2	28.2	33.2	43.2	53.2
350	.7			3.3		5.7		8.0		10.2		12.3	14.5	16.7	18.8	20.9	22.8		32.8	42.8	52.8
400	.6	1.3	2.0	3.2	4.4	5.6	6.7	7.8	8.9	10.0	11.1	12.2	14.3	16.5	18.5	20.5	22.5	27.5	32.5	42.5	52.5
450	.5			3.1		5.5		7.7		9.9		12.0	14.2	16.3	18.3	20.3	22.3		32.3	42.3	52.2
500	.5		1.8	3.1	4.2	5.4	6.5	7.6	8.7	9.8	10.9	11.9	14.1	16.1	18.1	20.1	22.1	27.1	32.1	42.1	52.0
550	.4			3.0		5.3		7.5		9.7		11.8	13.9	15.9	17.9	19.9	21.9		31.9	41.9	51.9
600	.4	1.1	1.7	2.9	4.1	5.2	6.3	7.4	8.5	9.6	10.7	11.7	13.7	15.7	17.7	19.7	21.7	26.7	31.7	41.7	51.7
650	.4			2.9		5.2		7.4		9.5		11.6	13.6	15.6	17.6	19.6	21.6		31.6	41.6	51.6
700	.3		1.7	2.9	4.0	5.1	6.2	7.3	8.4	9.5	10.5	11.5	13.5	15.5	17.5	19.5	21.5	26.5	31.5	41.5	51.5
750	.3			2.8		5.1		7.3		9.4		11.4	13.4	15.4	17.4	19.4	21.4		31.4	41.4	51.4
800	.3	1.0	1.6	2.8	3.9	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	13.3	15.3	17.3	19.3	21.3	26.3	31.3	41.3	51.3
850	.3			2.8		5.0		7.2		9.2		11.2	13.2	15.3	17.3	19.3	21.3		31.3	41.3	51.3
900	.3		1.6	2.7	3.9	5.0	6.0	7.1	8.2	9.2	10.2	11.2	13.2	15.2	17.2	19.2	21.2	26.2	31.2	41.2	51.2
950	.2			2.7		4.9		7.1		9.1		11.1	13.1	15.1	17.1	19.1	21.1		31.1	41.1	51.1
1000	.2	.9	1.5	2.7	3.8	4.9	6.0	7.1	8.1	9.1	10.1	11.1	13.1	15.1	17.1	19.1	21.1	26.1	31.1	41.1	51.1
1500	.2		1.4	2.5	3.6	4.7	5.7	6.7	7.7	8.7	9.7	10.7	12.7	14.7	16.7	18.7	20.7	25.7	30.7	40.7	50.7
2000	.1	.8	1.3	2.5	3.5	4.5	5.5	6.5	7.5	8.5	9.5	10.5	12.5	14.5	16.5	18.5	20.5	25.5	30.5	40.6	50.6
2500	.1		1.3	2.4	3.4	4.4	5.4	6.4	7.4	8.4	9.4	10.4	12.4	14.4	16.4	18.4	20.4	25.4	30.4	40.4	50.4
3000	.1	.7	1.3	2.4	3.4	4.4	5.4	6.4	7.4	8.4	9.4	10.4	12.4	14.4	16.4	18.4	20.4	25.4	30.4	40.4	50.4
4000	.1	.7	1.2	2.3	3.3	4.3	5.3	6.3	7.3	8.3	9.3	10.3	12.3	14.3	16.3	18.3	20.3	25.3	30.3	40.3	50.3
5000	.0	.7	1.2	2.3	3.2	4.2	5.2	6.2	7.2	8.2	9.2	10.2	12.2	14.2	16.2	18.2	20.2	25.2	30.2	40.2	50.2

SOURCE: *An Auditor's Approach to Statistical Sampling*, vol. 6 (New York: AICPA, 1974), p. 95.

المصدر: محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، مراجعة متقدمة، مركز التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، القاهرة، 2000، ص 25.

الملحق رقم (4):

جدول تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر 5%

	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5% (مستوى الثقة = 95 %)										
	معدل التحريف (الخطأ) المقبول (حد الدقة الأعلى المرغوب)										
	0	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15
	0	149	99	74	59	49	42	36	32	29	14
	0.25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	22
	0.50	*	157	117	93	78	66	58	51	46	22
	0.75	*	208	117	93	78	66	58	51	46	22
	1	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
	1.25	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
معدل التحريف المتوقع في المجتمع	1.50	*	*	192	124	103	66	58	51	46	22
	1.75	*	*	227	153	103	88	77	51	46	22
	2	*	*	*	181	127	88	77	68	46	22
	2.25	*	*	*	208	127	88	77	68	61	22
	2.50	*	*	*	*	150	109	77	68	61	22
	2.75	*	*	*	*	173	109	95	68	61	22
	3	*	*	*	*	195	129	95	84	61	22
	3.25	*	*	*	*	*	148	112	84	61	22
	3.50	*	*	*	*	*	167	112	84	76	22
	3.75	*	*	*	*	*	185	129	100	76	22
	4	*	*	*	*	*	*	146	100	89	22
	5	*	*	*	*	*	*	*	158	116	30
	6	*	*	*	*	*	*	*	*	179	30
	7	*	*	*	*	*	*	*	*	*	37

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 294.

ملاحظة: المواقع الخالية من الأرقام تشير إلى أن حجم العينة يصبح كبيرا بشكل غير مبرر.

الملحق رقم (5): جدول تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر 10 %

	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 10 % (مستوى الثقة = 90 %)										
	معدل التحريف (الخطأ) المقبول (حد الدقة الأعلى المرغوب)										
	15	10	9	8	7	6	5	4	3	2	
معدل التحريف المتوقع في المجتمع	15	22	25	28	32	38	45	57	76	114	0
	25	38	42	48	55	64	77	96	129	194	0.25
	25	38	42	48	55	64	77	96	129	194	0.50
	25	38	42	48	55	64	77	96	129	256	0.75
	25	38	42	48	55	64	77	96	176	*	1
	25	38	42	48	55	64	77	132	221	*	1.25
	25	38	42	48	55	64	105	132	*	*	1.50
	25	38	42	48	55	88	105	166	*	*	1.75
	25	38	42	48	75	88	131	198	*	*	2
	25	38	42	65	75	88	132	*	*	*	2.25
	25	38	58	65	75	110	158	*	*	*	2.50
	25	52	58	65	94	131	209	*	*	*	2.75
	25	52	58	65	94	132	*	*	*	*	3
	25	52	58	82	113	153	*	*	*	*	3.25
	25	52	73	82	113	194	*	*	*	*	3.50
	25	52	73	98	131	*	*	*	*	*	3.75
	25	65	73	98	149	*	*	*	*	*	4
	34	65	87	130	218	*	*	*	*	*	4.5
	34	78	115	160	*	*	*	*	*	*	5
	34	103	142	*	*	*	*	*	*	*	5.5
	45	116	182	*	*	*	*	*	*	*	6
	52	199	*	*	*	*	*	*	*	*	7
	52	*	*	*	*	*	*	*	*	*	7.5
	60	*	*	*	*	*	*	*	*	*	8
	68	*	*	*	*	*	*	*	*	*	8.5

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 295.

الملحق رقم (6):

جدول تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر 5%

مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5% (مستوى الثقة = 95 %)										
عدد التحريفات (الأخطاء) الفعلية المكتشفة في العينة										
9	8	7	6	5	4	3	2	1	0	
*	*	*	*	*	*	*	*	17.6	11.3	25
*	*	*	*	*	*	*	19.6	14.9	9.5	30
*	*	*	*	*	*	*	17	12.9	8.3	35
*	*	*	*	*	*	18.3	15	11.4	7.3	40
*	*	*	*	*	19.2	16.4	13.4	10.2	6.5	45
*	*	*	*	19.9	17.4	14.8	12.1	9.2	5.9	50
*	*	*	*	18.2	15.9	13.5	11.1	8.4	5.4	55
*	*	*	18.8	16.8	14.7	12.5	10.2	7.7	4.9	60
*	*	19.3	17.4	15.5	13.6	11.5	9.4	7.1	4.6	65
*	19.7	18	16.3	14.5	12.6	10.8	8.8	6.6	4.2	70
20	18.5	16.9	15.2	13.6	11.8	10.1	8.2	6.2	4	75
18.9	17.4	15.9	14.3	12.7	11.1	9.5	7.7	5.8	3.7	80
16.8	15.5	14.2	12.8	11.4	9.9	8.4	6.9	5.2	3.3	90
15.2	14	12.8	11.5	10.3	9	7.6	6.2	4.7	3	100
12.3	11.3	10.3	9.3	8.3	7.2	6.1	5	3.8	2.4	125
10.3	9.5	8.6	7.8	6.9	6	5.1	4.2	3.2	2	150
7.8	7.2	6.5	5.9	5.2	4.6	3.9	3.2	2.4	1.5	200

حجم العينة

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 298.

الملحق رقم (7):

جدول تقييم نتائج العينة في معاينة الصفات عند مستوى مخاطر 10%

	مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 10% (مستوى الثقة = 90%)										
	عدد التحريفات الفعلية المكتشفة										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
حجم العينة	10.9	18.1	*	*	*	*	*	*	*	*	20
	8.8	14.7	19.9	*	*	*	*	*	*	*	25
	7.4	12.4	16.8	*	*	*	*	*	*	*	30
	6.4	10.7	14.5	18.1	*	*	*	*	*	*	35
	5.6	9.4	12.8	16	19	*	*	*	*	*	40
	5	8.4	11.4	14.3	17	19.7	*	*	*	*	45
	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	*	*	*	*	50
	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	*	*	*	55
	3.8	4.6	8.7	10.8	12.9	15	16.9	18.9	*	*	60
	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1	12.9	14.3	16.3	17.9	19.6	70
	2.9	4.8	6.6	8.2	9.8	11.3	12.8	14.3	15.8	17.2	80
	2.6	4.3	5.9	7.3	8.7	10.1	11.5	12.8	14.1	15.4	90
	2.3	3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9	100
	2	3.3	4.4	5.5	6.6	7.6	8.7	9.7	10.7	11.6	120
	1.5	2.5	3.3	4.2	5	5.8	6.5	7.3	8	8.8	160
	1.2	2	2.7	3.4	4	4.6	5.3	5.9	6.5	7.1	200

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 299.

الملحق رقم (8):

جدول معاينة الاكتشاف: نسبة احتمال لوجود خطأ واحد بالعينة

حجم المجتمع	معدل الخطأ المتوقع	مستوى الثقة			
		% 80	%90	% 95	% 99
500	2	73	103	134	197
	1	130	105	240	353
	0.5	220	120	416	611
1000	2	74	107	140	204
	1	145	205	266	391
	0.5	275	370	481	707
2000	2	75	110	143	210
	1	152	220	286	420
	0.5	298	410	533	873
5000	2	77	112	146	214
	1	154	230	300	429
	0.5	308	440	577	840
10000	2	79	114	148	220
	1	157	235	305	449
	0.5	316	460	598	878
أكبر من 10000	2	80	115	150	230
	1	160	240	310	460
	0.5	320	475	600	920

المصدر: محمد محمود عبد المجيد، جورج دانيال غالي، مراجعة متقدمة، مركز التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، القاهرة، 2000، ص 59.

الملحق رقم (9):

جدول معاينة الاكتشاف: نسبة احتمال لوجود خطأ واحد بالعينة (المجتمع بين 2000 و5000)

Sample Size	*Upper Precision Limit: Critical rate of occurrence*							
	.3%	.4%	.5%	.6%	.8%	1%	1.5%	2%
50	14%	18%	22%	26%	33%	40%	53%	64%
60	17	21	26	30	38	45	60	70
70	19	25	30	35	43	51	66	76
80	22	28	33	38	48	56	70	80
90	24	31	37	42	52	60	75	84
100	26	33	40	46	56	64	78	87
120	31	39	46	52	62	70	84	91
140	35	43	51	57	68	76	88	94
160	39	48	56	62	73	80	91	96
200	46	56	64	71	81	87	95	98
240	52	63	71	77	86	92	98	99
300	61	71	79	84	92	96	99	99+
340	65	76	83	88	94	97	99+	99+
400	71	81	88	92	96	98	99+	99+
460	77	86	91	95	98	99	99+	99+
500	79	88	93	96	99	99	99+	99+
600	85	92	96	98	99	99+	99+	99+
700	90	95	98	99	99+	99+	99+	99+
800	93	97	99	99	99+	99+	99+	99+
900	95	98	99	99+	99+	99+	99+	99+
1000	97	99	99+	99+	99+	99+	99+	99+

المصدر: د.ر. كارميشل، دان. م. جي، و. راي ويتنجن، المدخل إلى معاينة المراجعة، (تعريب: ثناء علي القباني)، دار وائل للنشر، الرياض، 2011، 98.

الملحق رقم (10):

جدول معاينة الاكتشاف: نسبة احتمال لوجود خطأ واحد بالعينة (المجتمع بين 5000 و10000)

Sample Size	*Upper Precision Limit: Critical rate of occurrence*							
	.1%	.2%	.3%	.4%	.5%	.75%	1%	2%
50	5%	10%	14%	18%	22%	31%	40%	64%
60	6	11	17	21	26	36	45	70
70	7	13	19	25	30	41	51	76
80	8	15	21	28	33	45	55	80
90	9	17	24	30	36	49	60	84
100	10	18	26	33	40	53	64	87
120	11	21	30	38	45	60	70	91
140	13	25	35	43	51	65	76	94
160	15	28	38	48	55	70	80	96
200	18	33	45	56	64	78	87	98
240	22	39	52	62	70	84	91	99
300	26	46	60	70	78	90	95	99+
340	29	50	54	75	82	93	97	99+
400	34	56	71	81	87	95	98	99+
460	38	61	76	85	91	97	99	99+
500	40	64	79	87	92	98	99	99+
600	46	71	84	92	96	99	99+	99+
700	52	77	89	95	97	99+	99+	99+
800	57	81	92	96	98	99+	99+	99+
900	61	85	94	98	99	99+	99+	99+
1000	65	88	96	99	99	99+	99+	99+
1500	80	96	99	99+	99+	99+	99+	99+
2000	89	99	99+	99+	99+	99+	99+	99+

المصدر: د.ر. كارميشل، دان. م. جي، و. راي ويتنجن، المدخل إلى معاينة المراجعة، (تعريب: ثناء علي القباني)، دار وائل للنشر، الرياض، 2011، 99.

الملحق رقم (11):

جدول معاينة الاكتشاف: نسبة احتمال لوجود خطأ واحد بالعينة (المجتمع أكبر من 10000)

Sample Size	*Upper Precision Limit: Critical rate of occurrence*							
	.01%	.05%	.1%	.2%	.3%	. 5%	1%	2%
50		2%	5%	9%	14%	22%	39%	64%
60	1%	3	6	11	16	26	45	70
70	1	3	7	13	19	30	51	76
80	1	4	8	15	21	33	55	80
90	1	4	9	16	24	36	60	84
100	1	5	10	18	26	39	63	87
120	1	6	11	21	30	45	70	91
140	1	7	13	24	34	50	76	94
160	2	8	15	27	38	55	80	96
200	2	10	18	33	45	63	87	98
240	2	11	21	38	51	70	91	99
300	3	14	26	45	59	78	95	99+
340	3	16	29	49	64	82	97	99+
400	4	18	33	55	70	87	98	99+
460	5	21	37	60	75	90	99	99+
500	5	22	39	63	78	92	99	99+
600	6	26	45	70	84	95	99+	99+
700	7	30	50	75	88	97	99+	99+
800	8	33	55	80	91	98	99+	99+
900	9	36	59	83	93	99	99+	99+
1000	10	39	63	86	95	99	99+	99+
1500	14	53	78	95	99	99+	99+	99+
2000	18	63	86	98	99+	99+	99+	99+
2500	22	71	92	99	99+	99+	99+	99+
3000	26	78	95	99+	99+	99+	99+	99+

المصدر: د.ر. كارميشل، دان. م. جي، و. راي ويتنجن، المدخل إلى معاينة المراجعة، (تعريب: ثناء علي القباني)، دار وائل للنشر، الرياض، 2011، 100.

الملحق رقم (12):

جدول معاملات الثقة لتقييم نتائج المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم

عدد التحريفات	%1	%5	%10	%15	%20	%25
0	4.6	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39
1	4.64	4.75	3.89	3.38	3.00	2.70
2	8.41	6.30	5.33	4.72	4.28	3.93
3	10.05	7.76	6.69	6.02	5.52	5.11
4	11.61	9.16	8.00	7.27	6.73	6.28
5	13.11	10.52	9.28	8.50	7.91	7.43
6	14.57	11.85	10.54	9.71	9.08	8.56
7	16.00	13.15	11.78	10.90	10.24	9.69
8	17.41	14.44	13.00	12.08	11.38	10.81
9	18.79	15.71	14.21	13.25	12.52	11.92
10	20.15	16.97	15.41	14.42	13.66	13.02

المصدر: علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 309، 310.