وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة جيلالي ليابس سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بعنوان

محاضرات في مقياس التدقيق المالي

موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر علوم مالية ومحاسبة تخصص – مالية المؤسسة–

اعداد

د/ بختي زوليخة

السنة الجامعية 2020/2019

مقدمة:

يلعب التدقيق دورا مهما في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا، وبالتالي فالتدقيق عملية مهمة لأية عمل أو نشاط يتم للقيام به، سواء كان فرديا أو جماعيا، وسواءا اقتصاديا أو اجتماعيا.

ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات، وظهور الادارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تتزايد أهمية ودور الادارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية. فمن أهم و أعمق التغيرات الحاصلة في الادارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على حوكمة مؤسساتها محاولة ايجاد منهجيات موثوقة لتطبيقها.

والتدقيق المالي هو دراسة الكيان المالي لمؤسسة ما، وتكون الدراسة متعمقة وشديدة الحساسية هدفها النهائي صياغة تقرير مالي مصدق ومعتمد، ليصبح مرجع أساسي يمكن أن يعول عليه من جهات معينة وأصحاب المصالح المختلفة ودليل يطمئن اصحاب الاموال عن نتيجة ما استثمروه.

بناءا على ما تقدم جاءت هذه المطبوعة التي تحمل مجموعة من المحاضرات كمحاولة لإثراء الفكر المحاسبي والتدقيقي بالأصول والاجراءات والقواعد الفنية والمهنية وإلمام الطالب بمعرفتها وكيف تمارس هذه المهنة من قبل المدققين أثناء تأدية مهنتهم، وذلك بعرض مفاهيم ومبادئ و أساسيات التدقيق المالي، والتطبيق العملي له، وهذا من خلال مضمون محاور المقرر التعليمي لمحاضرات التدقيق المالي حيث يتم تسلسل المحاضرات كالتالي:

المحور الأول: مدخل تمهيدي للتدقيق

المحاضرة الأولى: المفاهيم الأساسية في التدقيق

المحاضرة الثانية: أنواع وفروع التدقيق

المحاضرة الثالثة: معايير التدقيق

المحور الثاني: تطبيقات التدقيق المالي

المحاضرة الرابعة: الخطوات المتبعة في مهنة التدقيق

المحاضرة الخامسة: تقييم الرقابة الداخلية (مدخل تمهيدي)

المحاضرة السادسة: تابع تقييم الرقابة الداخلية

المحاضرة السابعة: أدلة الاثبات وأوراق العمل في التددقيق

المحاضرة الثامنة: الأهمية النسبية وتحليل الخطر

المحور الثالث: تطبيقات تدقيق الحسابات على دوائر العمليات في المؤسسة

المحاضرة التاسعة: الرقابة على العمليات في المؤسسة

المحاضرة العاشرة: الرقابة على الموجودات (الأصول)+ المدينون والحسابات المدينة الأخرى

المحاضرة الحادي عشر: تدقيق النقدية بالخزينة وحسابات المصارف

المحاضرة الثاني عشر: تدقيق المخزون السلعي والمبيعات

المحور الرابع: دور التدقيق المالي في تطبيق حوكمة الشركات

المحاضرة الثالثة عشر: الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

المحاضرة الرابع عشر: آليات التدقيق المالي في تطبيق حوكمة الشركات

المحاضرة الأولى: المفاهيم الأساسية في التدقيق

المؤسسة عبر الزمن عرفت تطورا كبيرا مع التطور في مجال العلاقات وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها فجعل المؤسسة تتعامل مع عدة اطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين لكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في ايصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الاساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

1. لمحة تاريخية عن التدقيق:

نستهل هذا العنصر بتقديم لمحة تاريخية للتدقيق وتطوره عبر العصور، ففي البداية لم تكن الحاجة للتدقيق أو حتى أشخاص يقومون بهذه العملية، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظرا لقلة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك.

إلا أن تكوّن الدول من جهة وتطوّر الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطوّر المحاسبة وازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاسا مباشرا على التدقيق، الذي تطور هو الآخر وانتشر بنفس درجة انتشار المحاسبة.

1.1 الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية:

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر[1].

كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

ففي هذه الفترة تم استعمال مصطلح Audire ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن التدقيق ومعناها يستمع ومن تم اشتقاق كلمة Audit والتي استعمالها ما يزال إلى يومنا هذا.[2]

---

[1] إشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير و إجراءات** ، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة ، 1996 ، ص14

2.1 الفترة ما بين 1500 و 1850 :

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمدققين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع[3]

3.1 الفترة ما بين 1850 و1905 :

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر ضرورة استعمال مدققي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للتدقيق حتى يبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين[4].

4.1 الفترة ما بين 1905 إلى يومنا:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العيّنات الإحصائية في التدقيق.

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

كما نلاحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

خلاصة لهذا العرض التاريخي لتطور مهنة التدقيق يمكن القول أن هناك أربعة عوامل كان لها الأثر الرئيسي في تطور المهنة ويمكن تلخيصها على النحو التالي:

- ظهور شركات الأموال وانفصال ملكيتها عن إدارتها بالأنشطة الضخمة والهامة في الإقتصاد القومي

---

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005،ص7

[3] القاضي حسين ، دحدوح حسين ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، مؤسسة الرواق، عمان، 1999 ، ص2

[4] إشتيوي.إدريس.عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص16

مما دعا إلى ضرورة مراجعة حساباتها مراجعة مستقلة حفاظا على حقوق الملاك والموردين والدائنين وأصحاب الحقوق الأخرى والمجتمع بصفة عامة.

– صدور قوانين الضرائب بما يستوجب ذلك ضرورة إعتماد حسابات المشروع على مدقق تضمن إلى حد ما سلامة وعاء الضريبة المفروض عليها.

– إزدياد تدخل الدول في العديد من الأنشطة الإقتصادية وحاجتها المستمرة إلى البيانات والمعلومات السليمة والدقيقة عن أنشطة المشروعات لكي تستفيد منها في عمليات التخطيط والتنسيق والمتابعة والرقابة ثم تقييم الأداء.

2- مفهوم التدقيق:

– التدقيق هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك أي الأطراف المعنية

التدقيق هو فحص للدفاتر و السجلات و المستندات لتمكن المدقق من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصورة عادلة و صحيحة المركز المالي للمؤسسة[5] .

– التدقيق هو عملية تجميع و تقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من اجل تحديد درجة ارتباط و امتثال المعلومات للمعايير و الأسس المتبعة ،و الإبلاغ عن نتيجة العملية من خالل راي مهني و محايد، و يجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفىء و مؤهل و محايد .

- الفحص: التأكد من صحة قياس العمليات التيتم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.
- التحقق: إمكانية الحكم على صالحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
- الابلاغ: بلورة نتائج الفحص و التحقق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المـالية .

و المدقق الذي يتولى عملية التدقيق هو محاسب ذو خبرة و مرخص و يجب تمتعه بمتطلبات أساسية لضمان نجاحه كمدقق[6].

– وقد عرف Bray هذا العلم بأنه عملية فحص أو بحث عن أدلة إثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف ابداء الرأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل

[5] المطارنة غسان فالح، **مدخل لتدقيق الحسابات االمعاصر** ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان، 2013، ص16.
[6] محمود رافت سالمة ، كلبونة احمد يوسف، زريقات عمر محمد ، **علم تدقيق الحسابات'النظري'**، دار المسيرة، عمان ،2011، ص21.

عن معدي البيانات وعن الاشخاص الذين يستفيدون من هذه المعلومات بشكل مباشر، ثم اصدار تقرير عن هذه البيانات لزيادة موثوقيتها وزيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها.

كما أصدرت جمعية المحاسبة الامريكية عام 1972 مفهوما اخرا للتدقيق لا يزال هو المفهوم السائد حتى الان، حيث عرفته بأنه عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج الى المستخدمين المعنيين[7].

3- مصطلحات لها علاقة بالتدقيق

لقد نشأت مهنة التدقيق منذ القدم حيث كانت تعرف بمصطلحات مغايرة لما هي عليه الآن إذ إنها تنسب على أساس العملية التي يقوم بها الشخص المكلف بالمهنة، يكلف الشخص بمراقبة أموال الملك لحمايتها فيلقب ب"المراقب"، أو يقوم الشخص بنفس المهمة لكن في عصر مختلف وظروف أخرى بمحاسبة القائمين على أموال الملك فيلقب ب"المحاسب، وهكذا كلاً على حسب عصره فالعملية واحدة والهدف واحد غير أن المسميات تختلف من فترة لأخرى على اختلاف المناطق.

3-1- المحاسبة والتدقيق:

هناك خلط بين هاذين المفهومين حيث يرى بعض المؤلفين بأن التدقيق هو فرع من المحاسبة لكن في الحقيقة هما موضوعان مختلفان إلا أن هنالك علاقة قوية بينهما، إذ أن المحاسبة تمثل اجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها لأغراض اتخاذ القرارات ومن قبل إدارة هذه المؤسسة أو من قبل الأطراف الأخرى، ولهذا يمكننا القول أن المحاسبة هي عمل إنشائي من قبل موظفي الشركة نفسها.

أما التدقيق فيتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المدقق القانوني المستقل والمحايد لأجل التوصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعدالة الاحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة أو الفترة وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فالتدقيق عمل انتقادي منظم يبدأ عندما ينتهي المحاسب من عمله ويقوم به شخص مستقل ومحايد[8].

---

[7] رزق أبو الزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"** ، دار وائل للنشر ،الأردن ,2015 ص24

[8] هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، ص 22،23

الجدول (1-1): الفرق بين المحاسبة والتدقيق

	المحاسبة	التدقيق
1	علم تجميع وتبويب وتلخيص و إيصال المعلومات من خلال القوائم المالية	علم تحليل وفحص إنتقادي للسجلات والقوائم المالية
2	تقوم بقياس الاحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الافصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة
3	المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة.	المدقق شخص محايد ومستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد بينه وبين المنشأة.
4	المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته	بينما المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها.
5	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها.	بينما المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة .

المصدر: غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الثانية،2009، ص16.

3-2- الفحص والتدقيق

يفرق الكثير من المختصين بين عملية الفحص وعملية التدقيق من حيث ":الإجراءات، المدة الزمنية" ، حيث يشمل الفحص مدة زمنية أطول متلاحقة أو مرحلة معينة، غير أن التدقيق يتضمن مرحلة معينة أو مدة زمنية ثابتة، حيث أن الواقع الحالي يوجب علينا تحديد عناصر المقارنة والاصطلاح إذ تمثل عملية الفحص أحد العناصر الأساسية في عملية التدقيق، بحكم اعتماد التدقيق على بيانات تحلل وتدرس لأجل إعطاء تقييم في تقرير عن حالة معينة لشركة ما، وعليه فإن البيانات المحللة تستقى من عملية فحص يقوم بها المدقق.

3-3- التدقيق ومراقبة التسيير:

ارتبط مصطلح التدقيق بمراقبة التسيير في الأوساط العلمية (الأكاديمية) والعملية على حدّ السواء، ذلك في قفزة نوعية للعملية التسييرية في الحياة العملية، أصبحت الإطارات المسيرة لشؤون الوحدة تعتمد في مراقبة تسييرها على تقنيات علمية حديثة مبنية على دراسات تقييمية لنظام المراقبة الداخلية، يعمل على توضيح انحرافات غير مرغوب فيها التي من شأنها الحد دون الوصول للهدف المسطر من قبل مجلس الإدارة والمعلن عنه للمساهمين.إذ يشترك التدقيق مع مراقبة التسيير فيبرز ثلاث نقاط، هي[9]:

-إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.

-الموازنات التقديرية.

-التكاليف المعيارية.

4- أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها .ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته .حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المر كز المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف[10]:

- **أهمية بالنسبة لإدارة المشروع، والملاك، ورجال الاقتصاد:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة، والتخطيط للمستقبل، لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية، ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة .أما فئة الملاك فتهتم بمعرفة المركز المالي لوحداتهم الاقتصادية، لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية ومن جهة أخرى نجد رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه الأخيرة (القوائم المالية) في تقرير الدخل القومي، والناتج الداخلي الخام، وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية.

---

[9] محمد أمين لونيسة ، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017/2016، ص30

[10] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000،ص.8.

- **<u>أهميته بالنسبة للدائنين، والموردين، و البنوك، و مؤسسات الإقتراض:</u>** بالنسبة للدائن والمورد، يعتمدون على تقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية، لمعرفة المركز المالي، والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، والبنوك، ومؤسسات الإقراض الأخرى فتعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها
- **<u>أهميته بالنسبة للنقابات إدارة الضرائب و الهيئات الحكومية:</u>** تعتمد نقابة العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، وتحقيق مزايا العمل، والمشاركة في الأرباح، كما تعتمدها الهيئات الحكومية، إدارة الضرائب في أغراض عدة منها التخطيط، الرقابة، تحديد الوعاء الضريبي، وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.

5- أهداف التدقيق:

لقد كان الهدف من عملية التدقيق في الماضي مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير، ثم تغير هذا الهدف عندما قرر القضاء الانجليزي عام 1897 أن اكتشاف لغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق، وأصبح هذا الهدف قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات المحاسبية دون إبداء المدقق رأيه الفني في مدى عدالة البيانات التي تحويها هذه الدفاتر.

ومع تطور علم التدقيق وزيادة الطلب عليه اصبح الهدف الاساسي لعملية التدقيق هو ابداء الراي الفني المحايد من قبل المدقق الخارجي في مدى عدالة البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها ومدى تعبيرها عن حقيقة المركز المالي للمنشأة وإصدار تقريره النهائي للمساهمين أو من قام بتعيينه، وحتى يصل المدقق لهذا الرأي فإن عليه القيام بمجموعة من الأهداف الثانوية التي تؤكد له صحة رأيه، ويمكن تحديد أهداف عملية التدقيق كالآتي[11]:

5-1 الهدف الأساسي للتدقيق:

إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو ابداء الرأي الفني المحايد من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق.

وحتى يقوم المدقق بإبداء هذا الرأي فإن عليه الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية (المادية) بما يعني أن القوائم تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو

[11] رزق أبو الزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص33،29

أنها تظهر بعدالة حقيقة المركز المالي للمنشأة ونتيجة النشاط خلال فترة مالية محددة، ويجب ملاحظة أن التأكيد الذي حصل عليه المدقق هو تأكيد معقول وليس مطلق، والسبب في ذلك يرجع إلى وجود العديد من القيود التي تحيط بعملية التدقيق وتحول دون الحصول على تأكيد مطلق، ومن هذه القيود اتباع المنشأة لنظام رقابة داخلية غير فعال، أو اعتماد المدقق على التقدير والحكم المهني، أو عدم وجود أدلة إثبات قاطعة لعملية التدقيق.

5-2- الأهداف الثانوية للتدقيق:

حتى يتمكن المدقق من إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية، فإن عليه وضع أهداف ثانوية للتدقيق لمقابلة تأكيدات و مزاعم الادارة، بغرض التحقق من صحة هذه التأكيدات، وفي سبيل ذلك يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة لفحص كل تأكيد من تأكيدات الادارة للتحقق منها، وتشمل الأهداف الثانوية للتدقيق ما يلي:

أ- التحقق من عرض القوائم المالية (العرض والافصاح):

تؤكد الإدارة أن البيانات والقوائم المالية معروضة وفقا لما هو مطبق في معايير اعداد التقارير المالية، ولذلك يجب على المدقق التحقق فيما اذا كانت الأرصدة

ب- التحقق من الملكية (الحقوق والالتزامات):

ويعني هذا الهدف تحقق المدقق من امتلاك المنشأة للأصول المدرجة بالقوائم المالية، وكذلك من صحة الالتزامات التي على المنشأة، ومن أنه ليس هناك أي التزامات أخرى غيرها.

ويعتمد المدقق على بعض الاجراءات التي تؤكد له أن الاصول المسجلة بالدفاتر هي ملك المنشأة فعلا، ولعل الاجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية هو فحص المستندات الدالة على الملكية، كما في حالة فحص سندات ملكية الاصول وعقود الشراء، والتحقق من ملكية المخزون، أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المدقق التحقق من صدق ما سجل منها بالدفاتر، وأن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، ولتحقيق ذلك يجب الحصول على مصادقات منهم.

ت- التحقق من استقلال الفترة المالية (صحة الفاصل الزمني):

يعني هذا الهدف التحقق من تسجيل العمليات التي تخص السنة المالية موضع التدقيق من مصروفات وإيرادات واثبات المستحق والمقدم منها، ولذلك يقوم المدقق عادة بأداء بعض الاختبارات على أرصدة العمليات والتأكد من صحتها، فمثلا للتحقق من أن الايرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم في الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل التحقق من أن العمليات التي تخص الفترة

التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع التدقيق، ويتطلب ذلك فحص المستندات ومطابقتها على سجلات الفترة، بالإضافة الى اعادة حساب قيم معينة كالاستهلاك والاستنفاذ، فضلا عن تحديد كافة الايرادات المقبوضة مقدما والمصروفات المستحقة، ولذلك يجب أن يتحقق المدقق ويطبق هذا الهدف لكل عناصر القوائم المالية.

ث- التحقق من صحة التقييم:

يمثل تقييم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمدقق، وعادة يتم تقييم الاصول على أساس التكلفة التاريخية أو السوقية أيهما أقل طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، بالضافة الى أن هناك بعض الآراء الحديثة تتطلب الافصاح عن التكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات، وفي هذه الحالة يتم التحقق منها بالرجوع الى الأسعار اليومية المعلنة بالبورصة والصحف المالية وغيرها.

ويلاحظ أنه إذا تم اختيار تسجيل المخزون بالقيمة السوقية على أساس انها أقل من سعر التكلفة التاريخية، في هذه الحالة يجب حساب القيمة السوقية المقدرة للأصل مطروحا منها التكاليف المقدرة للبيع حتى نصل الى لقيمة المخزون القابلة للتحقق.

ج- التحقق من الوجود أو الحدوث:

يعني "الوجود" التحقق من أن الأصول المختلفة مثل (المخزون، النقدية، الآلات) موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية، وأن القيم المسجلة بحساب العملية تعبر عن القيم الفعلية لها، فمثلا إذا تم تسجيل رصيد لأحد العملاء بميزان المراجعة، يجب أن يكون هذا الرصيد موجود فعلا بالدفاتر، وعندما لا يوجد مثل هذا الرصيد أو وجوده بمبلغ مخالف للحقيقة فإن ذلك يمثل انتهاكا لهدف الوجود، بينما يعني "الحدوث" التحقق من أن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات وغيرها قد حدثت بالفعل أثناء الفترة التي يتم التدقيق عنها وأنها تخص عملاء حقيقيون وليسوا وهميون.

ويمثل التحقق من الوجود هدفا من أهداف التدقيق التي يتم تطبيقها على كافة حسابات الاصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق هي التأكد من أنها موجودة بالفعل، ومسؤوليته فيما يخص حسابات الخصوم هي التحقق من أن كافة الالتزامات التي على المنشأة مسجلة بالدفاتر، وبصفة عامة تعتمد إجراءات التحقق من هدف الوجود على طبيعة العنصر وتكلفة الحصول على الدليل المرتبط به.

ح- التحقق من الدقة:

يعني ذلك تحقق المدقق من أن العمليات المالية تم تسجيلها وفق القيم المحاسبية الصحيحة ولكافة عمليات المنشأة، فمثلا قد يسجل رصيد المخزون بحساب العميل خطأ لوجود تحريف في عدد وحدات المخزون أو بسبب استخدام سعر خاطئ، ويمثل هذا الخطأ انتهاكا لهدف الدقة.

خ- التحقق من الاكتمال:

يعني هذا الهدف تحقق المدقق من أن كافة العمليات والحسابات التي كان يجب تسجيلها في دفاتر وسجلات المنشأة قد سجلت وتم ترحيلها وإظهارها بالقوائم المالية دون حذف أو نقصان وبالقيم الفعلية، فمثلا عدم إدراج رصيد أحد العملاء ضمن حسابات المدينين انتهاكا لهدف الاكتمال.

المحاضرة الثانية: أنواع وفروع التدقيق

6- أنواع وفروع التدقيق:

هناك عدة تصنيفات للتدقيق وكل تصنيف تنطوي تحته أنواع مختلفة من التدقيق ويمكن حصرها فيما يلي:

6-1- من حيث نطاق عملية التدقيق

التدقيق الكامل: المقصود بتدقيق الحسابات الكامل، هي عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له، وفي هذا النوع من تدقيق الحسابات يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات[12]. في السابق كانت الأعمال صغيرة الحجم، كان التدقيق يتم من خلال فحص كامل للمستندات و الوثائق و السجلات المحاسبية و ما تضمنته من بيانات أي تدقيق كامل، و نتيجة لتطور ميادين التجارة و الصناعة و ما رافقها من تعدد المشاريع و كبر حجمها و تعدد مجالاتها أصبح التدقيق الكامل شبه مستحيل إضافة لكونه مكلفا و مضيعة للوقت و ذلك لما يتطلبه من جهد و نفقات، من هنا تطور التدقيق من كامل الى تدقيق كامل اختياري، و قد ساعد هذا الاتجاه على زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الأنظمة الدقيقة لها، و من هنا أصبح حجم العينة التي تخضع لعملية التدقيق تعتمد اعتمادا كبيرا على مدى دقة و متانة و فعالية الأنظمة الرقابية الداخلية المعتمدة في المشروع، و مع

[12] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،2009، ص5

هذا فإن الفرق بين التدقيق الكامل و التدقيق الكامل الاختياري يقتصر فقط على نطاق التدقيق و لا يمتد أبدا إلى الأصول و المبادئ و المعايير المحاسبية ذات العلاقة[13].

التدقيق الجزئي: هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة، كأن تتفق الإدارة مع المدقق علي تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء[14].

6-2- من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

- **التدقيق الالزامي:** وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على الزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول الى الاهداف المرجوة من التدقيق[15].
- **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الادارة[16]، ففي المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص قد تتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب[17].

---

[13] زهير عيسى، **تدقيق الحسابات "الإجراءات العملية"** ، دار البداية ،عمان ، 2015، ص21،22.

[14] نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،سنة 2005 ، ص51

[15] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 21

[16] المرجع السابق، ص 21

[17] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية 1999 سنة ، ، ص11

6-3- من حيث توقيت مهمة التدقيق:

- **التدقيق النهائي** : يقصد به التدقيق في نهاية السنة المالية للمؤسسة، بعد ان تكون السجلات و القيود المحاسبية و قيود التسوية قد أغلقت، و تم إعداد القوائم المالية للمؤسسة .و يمتاز هذا النوع من التدقيق بعدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر، أو تغيير في الأرصدة ، حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات و اقفال السجلات المحاسبية ، و يطلق على هذا النوع من التدقيق تدقيق الميزانية العمومية، و هو يلائم المؤسسات الصغيرة و متوسطة الحجم ، و يقتصر على فحص مفردات القوائم المالية و مفردات الميزانية فحصا تفصيليا للدفاتر و السجلات المحاسبية للتأكد من مطابقة مفردات القوائم المالية لما هو ظاهر بالدفاتر و السجلات.
- **التدقيق المستمر:** يعني القيام بعملية التدقيق و الفحص بصفة مستمرة، و ذلك من خلال قيام المدقق بزيارات دورية للمؤسسة خلال السنة المالية لتدقيق و فحص البيانات المرحلة إلى الدفاتر و السجلات المحاسبية ، و هذا لا يعني عدم قيام المدقق بعملية تدقيق نهائية في نهاية السنة المالية يقوم فيها بعد ترصيد و اغلاق القيود و التسويات.[18]

6-4- التدقيق من حيث الجهة التي تقوم به

التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي للدفاتر و السجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية ، و يتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه و بين المؤسسة[19].

- **<u>المدقق الخارجي</u>:** هو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب او شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، و يشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها و المتعلقة بشخصية المدقق و هي التأهيل العلمي المناسب، و التدريب المهني المحدد، و الكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، و يقوم المدقق المالي وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها[20].
- **التدقيق الداخلي:** لقد صدرت تعاريف عديدة للتدقيق الداخلي، منها ما صدر عن كتاب وباحثين أكاديميين متخصصين كل حسب وجهة نظره، ومنها ما صدر عن الهيئات الدولية، غير أن تعريف معهد المدققين الداخليين IIA سنة 1999 يبقى هو التعريف الأحدث الذي يتلاءم مع

[18] زهير عيسى، مرجع سبق ذكره، ص23،24
[19] المطارنة غسان فالح ,مرجع سبق ذكره ,ص31
[20] رزق أبو الزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص41

الدور الحالي للتدقيق الداخلي، وحسب هذا المعهد فإن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي ذو طبيعة استشارية مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات حوكمة الشركات[21].

- **المدقق الداخلي** :هو موظف يتم تعيينه ضمن جهاز من داخل المؤسسة لخدمة الإدارة، للتأكد من أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة والعمل مع منع و اكتشاف الغش و تحفيز التشغيل بكفاءة[22].

أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي و الخارجي:

أ. كل منهما يمثل نظام محاسبي فعّال يهدف الى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها في اعداد تقارير مالية نافعة.

ب. كل منها يتطلب وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية لمنع او تقليل الأخطاء و التلاعب و الغش[23].

ولمعرفة أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي تم الاعتماد على الجدول المـــــــــوالي ذكره.

---

[21] جعفري أسماء، العايب عبد الرحمن، **تأصيل نظري لأثر التدقيق المتكامل على تحسين الأداء الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة وحدة البحث تنمية الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 02، ديسمبر 2017، جامعة سطيف، الجزائر، ص157

[22] رزق أبو الزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص42

[23] احمد قايد نورالدين ، مرجع سبق ذكره ،ص16.

	البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
1	**الهدف من التدقيق**	-كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها -اكتشاف التلاعب و الأخطاء و الغش -إبداء الرأي في صحة و سلامة القوائم المالية	-خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي -اكتشاف و نع الأخطاء و الغش و التلاعب
2	**الشخص الذي يقوم بالتدقيق**	-شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة	-موظف من داخل المؤسسة يعين من قبل إدارة المؤسسة
3	**توقيت أداء التدقيق**	-يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية -قد يكون على فترات متقطعة خلال السنة(مستمر)	-يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية
4	**نطاق التدقيق**	-يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه و العرف السائد ، و ما تنص عليه التشريعات و المعايير	-يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة وفقا للصلاحيات و المسؤوليات المعطاة له
5	**الاستقلالية**	-يتمتع المدقق باستقلالية تامة ,لأنه شخص محايد من خارج المؤسسة	-يوجد لديه استقلال جزئي حيث انه يخدم الإدارة و يعين من قبل الإدارة
6	**من يقوم بتعيينه**	-يعين من قبل الملاك لذلك فهو المسؤول أمام الملاك ليقدم التقرير النهائي لهم	-يعين من قبل إدارة المؤسسة و يقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة

المصدر: أحمد قايد نور الدين ،التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص17

6-5- من حيث القائم بعملية التدقيق

يذهب البعض في طرح آخر لأنواع التدقيق مرتكز على تقسيم لأنواع الأشخاص القائمين بالعملية (المدققين المستقلين، المدققين الداخليين، المدققين الحكوميين)، وعليه يمكن تقديم شرح مبسط لكل نوع على حدا لأجل التوضيح أكثر:[24]

- **المدققين المستقلين** :هم أشخاص مؤهلين ومستقلين، مجازين لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقارير حولها إلى الجهات التي عينتهم.
- **المدققين الداخليين** :هم أشخاص موظفين في المؤسسة يقومون بتدقيقها حيث تقوم جل الشركات بإيجاد قسم للرقابة الداخلية إما برغبتها أو بالقوانين والتعليمات، لفحص أنشطة الشركة وتقديم

[24] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص25

تقرير حولها للإدارة العليا أو للجنة التدقيق لأجل مساعدة الإدارة للوصول إلى أغ ا رضها، يشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط أو لرقابة لإعطاء الإستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.

- **المدققين الحكوميين** :هم موظفين لدى الحكومة أو من قبل إدارة الضرائب أو الدوائر الرقابية الحكومية الأخرى، للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل القوانين واللوائح الحكومية، كتدقيق حسابات الدولة ودوائرها ليقدم التقرير النهائي لمجلس الأمة.

6-6- التدقيق من حيث حجم التدقيق:

- **التدقيق المالي** : هو فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة من المنشآت بفضل الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق.
- **التدقيق الاداري** : القصد منه تدقيق النواحي الادارية والتأكد ان الادارة تسير بالمنشأة لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.
- **تدقيق الأهداف** : يقصد به التحقق أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفاً قد تحققت فعلاً والهدف من هذا التدقيق تحسين الأداء.
- **التدقيق الاجتماعي** : ويهتم بالعناية بأهداف تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسات ومعالجة المشاكل، ظهر هذا النوع من التدقيق من قيام المشروع وتأثره بأداء واجباته الاجتماعية.[25]
- **التدقيق القانوني** : يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والانظمة المالية والادارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك من تطبيق الشركة أو المنشأة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي. **التدقيق التشغيلي:** أداة تختبر وتفحص بصورةً بناءة الهيكل التنظيمي للمشروع، ويشتمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية، وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة، والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية[26].

---

[25] **أنواع التدقيق** ، شوهد يوم 2020/03/29 على الساعة 16ساو12د https://almerja.com/reading.php?idm=98954

[26] ابتهال معين رجب، **واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة "دراسة ميدانية"**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الاسلامية، غزة، 2013، ص16

وقد عرف مجمع المحاسبين الداخليين التدقيق التشغيلي بأنه: إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات[27].

المحاضرة الثالثة: معايير التدقيق

7- معايير التدقيق المالي:

تعتمد حاجات التنمية الاقتصادية المعاصرة على قرارات استثمارية مبنية على معلومات محاسبية تمثل القوائم للشركات المساهمة أو العامة، ولا يمكن الاعتماد على هذه المعلومات إلا إذا كانت معززة بتوقيع مدقق الحسابات.

اعتمدت مهنة التدقيق على معاييرها المهنية بما يفوق أي مهنة أخرى، وذلك لحاجتها إلى هذه المعايير كأداة للقياس تحدد مسؤوليتها بناء عليها، وكأسلوب لرفع مستوى المحاسبين وتوحيد الممارسة بين أعضاء المهنة.

7-1- تعريف معايير التدقيق:

لقد تضمنت أدبيات المهنة العديد من التعاريف منها[28]:

- التعريف الذي قدمه هاورد ستيتلر (Howard Stettler) ومفاده " تعد معايير التدقيق بمثابة مقاييس نوعية لأداء أعمال التدقيق، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات."
- كما عرف ألفين أرينز(Arens Alvin) المعايير بأنها" :عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المدققين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها إعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والإستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات."
- كما أورد أرنولد جونسون (Johnson Arnoldw) التعريف الذي نص عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم (AICPA) على أن المعايير تمثل ":المبادئ الأساسية لعملية التدقيق، تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات التدقيق."

---

[27] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص24

[28] براق محمد، الأخضر لقليطي، عمر ديلمي، **أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 260 الاستفادة من عمل خبير في الممارسة العملية لمهنةالتدقيق بالجزائر**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول :واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية 12،11 أبريل

من خلال استعراض التعاريف السابقة يتضح وجود خصائص عامة لمعايير التدقيق أهمها:

- تعتبر معايير التدقيق نموذجا للعمل المهني في التدقيق.
- توضع معايير التدقيق من قبل المنظمات المهنية(الإجماع أو الأغلبية العامة) أو السلطة أو العرف.
- تحدد معايير التدقيق المسؤوليات المهنية.
- تتصف معايير التدقيق بالعموم، لأنها تمثل إرشادات عامة للمدققين تشمل المبادئ الأساسية لعملية التدقيق.
- تعتبر معايير التدقيق مقاييس الأداء المهني، لأنها تستخدم في الحكم على نوعية الإنجاز ومدى جودته.

أما إجراءات التدقيق فتمثل الطرق والوسائل التي يستخدمها المدقق في عملية التدقيق والأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف التدقيق، فعلى سبيل المثال تشتمل اجراءات التدقيق: القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون ومراجعة تسوية البنك والقيام بالمراجعة المستندية وغير ذلك من مختلف الأنشطة التي يقوم بها المدقق، وقد تختلف اجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق باختلاف المنشأة التي يدقق حساباتها أو باختلاف حجمها وطبعة أعمالها ودرجة تعقيدها، إلا أن هذه الاجراءات تنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير التدقيق.[29]

ويمكن تجميع معايير التدقيق المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية تحت ثلاثة مجموعات أساسية كما يلي[30]:

7-1- المعايير العامة او الشخصية:

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد كمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات. وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر وهي :

- ✓ إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين.
- ✓ يجب الاستقلال –الحياد– في أي عمل يوكل للمدقق للقيام به.

2018، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس / مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركية الاقتصادية الدولية / كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، ص5

[29] رزق أبو الزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص104،105

✓ يجب أن يبذل المدقق العناية المهني الملائمة بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير.

سوف نتناول فيما يلي هذه المعايير بشيء من التفصيل.

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق

تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة على رأي المدقق الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع، أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف وينقسم هذا المعيار إلى:

أ- التأهيل العلمي أو الدراسي: أن يكون للمدقق درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية والمراقبة.

ب- التأهيل العلمي والخبرة المهنية: تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة.

ت-الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني: أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

المعيار الثاني: استقلال المدقق

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي.

ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

أ- الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق، لأن أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بتدقيق عملياتها.

ب- الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر أو القوائم.

ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد، وهي :

✓ **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:** ويعني الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج للتدقيق.

---

[30] احمد قايد نورالدين ، مرجع سبق ذكره ،ص 22،23

- ✓ **الاستقلال في مجال الفحص:** ويعني بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار السجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص ويتضمن عدة جوانب أهمها:
  - حق المدقق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب الشركة وفروعها.
  - التعاون المثمر والفعال بين المدقق وبين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء الامتيازات.
  - عدم تدخل الادارة في محاولة منها لتحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص.
  - الابتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.
- ✓ الاستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني هذا عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية محل الدراسة.

ومن ثم يمكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات أهمية من التقرير الرسمي للمدقق.
- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي.
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير عند إبداء الرأي الفني.

<u>المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني</u>

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج الى مهارة خاصة ممارستها ويعتمد على خدماتها العديدة من الاطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والتدقيق أي إلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليها التشريعات المختلفة التي المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم بينها:

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين.

- أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص.
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطوة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام.
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.
- الاعتراف بأهمية وضرورة تدقيق عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال إقناع المدقق بأهميته.

7-2- معايير العمل الميداني:

تهتم هذه المعايير بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يهتم بها تنفيذ عملية التدقيق وتشمل ثلاثة معايير نوجزها فيما يلي:

<u>المعيار الأول : التخطيط السليم لعملية التدقيق</u>

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها، ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة، والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعمليات التدقيق على الاختبارات المطلوبة.

ومن الأفضل أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر قبل تاريخ إعداد الميزانية بالشكل الذي يمكن المدقق أن يكون أكثر كفاءة.

ومن بين أهداف التخطيط إعداد البرنامج، هذا الأخير الذي يتضمن إجراءات التدقيق التي تستعمل في تنفيذ العملية، وذلك لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الفحص، وكذا الخطوات التي يجب أن تعكس المعلومات التي حصل عليها المدقق في فترة التخطيط.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يمكن أن يحصل المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق على معلومات إضافية، وبالتالي يضطر إلى القيام بتعديلات في بعض الإجراءات.كما أن برنامج عملية التدقيق وتخطيطها يهدف أيضا إلى تحديد مسؤولية القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وكذلك يعتبر أداة

للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز بالأداء المتوقع في البرنامج، إضافة إلى أنه يعتبر الموجه الأساسي لعملية التدقيق.[31]

المعيار الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهمية هذا المعيار في أن على المدقق تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق للأرصدة المالية . ومن ثم فعلى المدقق السعي للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

وذلك لتقييم نظام مراقبتها في مرحلة ثانية، وفحص الحسابات في مرحلة ثانية، وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله، ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي[32].

المعيار الثالث: الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة، بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المدقق على أدلة من داخل المنشأة مثل: دفاتر الحسابات ومستندات القيد، وغيرها، أو أدلة من خارج المنشأة مثل: المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة من خارج المنشأة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة، وحتى يمكن اعتبار الأدلة ملائمة يجب أن تكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بالبند محل التدقيق، كما يجب الحصول على الأدلة الكافية من وجهة نظر المدقق وحكمة الشخص، وعلى هذا الأساس فإن المدقق لا يبدي رأيا إلا بعد التأكد من طفاية الأدلة وملاءمتها[33].

7-3- معيار إعداد التقرير

يعتبر هذا المعيار آخر معيار يجب الالتزام به، بحيث يقوم المدقق بكتابة تقرير يتضمن رأيه النهائي حول شرعية وصدق الحسابات وصحة القوائم المالية، فمعايير إعداد تقرير المدقق تتضمن العناصر التالية:

1. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

[31] محمد التهامي طواهر، محمد صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، مرجع سبق ذكره -ص43

[32] محمد بوتين، **المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 44، 45

[33] رزق أبو الزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 126،127

2. يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على اتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها
3. يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة
4. يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم لمالية كوحدة واحدة.

إن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي.

المعيار الأول من هذه المجموعة يعني ضمنيا أن المبادئ المحاسبية المقبولة تمثل عموما معيارا مناسبا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم أما المعيار الثاني وهو ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية عموما فهو يهدف إلى التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية أما المعيار الثالث فهو الإفصاح المناسب يتطلب ضرورة إفصاح المدقق عن أية معلومة مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض.[34]

على المدقق بإبداء رأيه الفني حول المعلومات المستخلصة عن نظام المعلومات المحاسبية إستعمال أحد أنواع التقارير التالية[35]:

التقرير النظيف:

يقوم التقرير النظيف على أساس تبني نظام سليم للتدقيق بكل مقوماته وإجراءاته، على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وهو يدل على تبني المدقق معايير التدقيق المتعارف عليها وكذا سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، وقد يمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظرا ل:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا.
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.
- غياب معايير التدقيق المتعارف عليها.

34 أحمد قايد نور الدين،نفس المرجع،ص27
35 محمد التهامي طواهر، محمد صديقي، مرجع سبق ذكره، ص54

التقرير التحفظي:

التقرير التحفظي هو إمتداد للتقرير النظيف، إذ أنه يشير إلى بعض التحفظات التي يراها المدقق ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بحيث يقوم المدقق بالإشارة لهذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها.

التقرير السالب:

يقوم المدقق بإعداد هذا التقرير إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها ولاحظ أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام القانوني للمحاسبة لم يتم مراعاتها وفقا لمعالجة سليمة وعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على القوائم المالية فإنه ينبغي على المدقق أن يصدر هذا الرأي لكي تلتزم المؤسسة بتطبيق جميع القوانين المحاسبية.

تقرير عدم إبداء الرأي:

يقوم المدقق بإعداد هذا التقرير عند عدم تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة إستخدامها وتطبيقها، أو عند رفض السلطة العليا للمؤسسة تقديم الأدلة والبراهين التي تساعد المدقق على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة حول نطاق عملية التدقيق...، في ظل جميع هذه الأعمال يقوم المدقق بعدم تقديم رأيه.

ومن خلال كل هذا نستنتج أن معايير التدقيق المقبولة قبولا عامة جاءت لتسهل عملية التدقيق للمدقق عن طريق وضع مجموعة من الاعتبارات التي يجب على المدقق ان يتقيد بها ومجموعة من الشروط والمؤهلات التي يجب أن يتصف بها.

المحاضرة الرابعة: الخطوات المتبعة في مهمة التدقيق

يتم تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد في الحصول على أكبر فعالية من قبل القائمين بها ،بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

الخطوات المتبعة في مهمة التدقيق:

إن مهمة المدقق هي التدقيق في صحة المعلومات للإدلاء بها، برأي حول الحسابات والوثائق المحاسبية وخاصة حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، فالهدف من هذه المهمة تأمين حقيقة وطبيعة المعلومات المتوفرة في الوثائق المحاسبية في تلك الفترة، وكذلك للتعبير الجيد حول الوضعية الحقيقية عند إختتام السنة المالية.

لذلك تظهر لنا مهمة التدقيق بأنها ليست فقط عملية تنقيط أو تبويب، فهي تتميز بوجه فكري هام بحيث أنها تمر بالخطوات التالية:

- معرفة شاملة للمؤسسة والتخطيط لعملية التدقيق
- تقييم الرقابة الداخلية.
- فحص الحسابات والقوائم المالية.

إذن فإن عملية التدقيق كلما كانت معمقة كلما ساعدت على الحصول على جميع عناصر البرهان والأدلة.

أولا- معرفة شاملة للمؤسسة والتخطيط لعملية التدقيق

1. مفهوم التخطيط لعملية التدقيق

التخطيط يعتبر التخطيط خطوة أساسية ومحطة من محطات المرحلة الأولى من مهمة التدقيق ألا وهي معرفة المؤسسة والتوجيه العام للمهمة.

يتضمن تخطيط عملية التدقيق وضع استراتيجية عامة وتحديد أهداف ومجال التدقيق والحصول على المعلومات على المنشأة محل التدقيق وتحديد الأنشطة وأساليب الرقابة التي سيتم مراجعتها وتحديد الجهة التي سوف يقدم اليها نتائج عملية التدقيق، ويجب على المدقق جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات اللازمة لتدعيم نتائج التدقيق، كما يجب إعداد جميع أوراق العمل[36].

ويؤثر في طبيعة ومدى التخطيط لعملية التدقيق حجم وتعقد أنشطة المنشأة وكذلك الخبرة السابقة للمدقق. يهدف التخطيط لمهنة المراجعة إلى إعداد الاستراتيجية العامة وإلى اتباع منهج شامل ومفصل قصد انجاز واشراف بكفاءة وفعالية الأعمال التي سوف يتم تنفيذها من قبل فريق التدقيق. يحدد مخطط المراجعة شروط وأهداف، نطاق التدخل، تاريخ ومدة المهمة والموارد المخصصة. يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند التخطيط للمهمة[37]:

1. أهداف النشاط الخضع للتدقيق وكيفية ضبطه،
2. المخاطر ذات الأهمية التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، أهدافه، والموارد المستخدمة والمهام التشغيلية والوسائل التي يتم استخدامها لمواجهة الأثار الناجمة عن المخاطر،
3. أهمية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر وأعمال الرقابة الداخلية على النشاط والعمليات،
4. الإجراءات والمصادر المحتملة للأدلة التي يتعين جمعها،
5. تقييم أولي لعتبة الأهمية وللأهمية النسبية.

عند التخطيط للمهمة، يجب على المدقق إعداد اتفاق مكتوب بالنسبة للأهداف ولنطاق المهمة والمسؤوليات والتوقعات المختلفة وتحديد الأمور المتعلقة بنشر القوائم المالية. يكون ذلك عبر إعداد برنامج يوضح للمتعاملين الخطة المتبعة.

2. أهمية التخطيط لعملية التدقيق:

تنبع اهمية تخطيط عملية التدقيق من اعتماد كثير من الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها مدقق الحسابات إذ يقدم خدمات متنوعة لفئات كثيرة مثل ادارة المنشأة والمالكين والجهات الحكومية والمستثمرين وغيرهم، وكذلك فإن أهمية عملية التخطيط تعد أداة مساعدة للمدقق للحصول على أدلة وذلك لغرض إبداء

[36] تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن، ص85

[37] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **DSCG4 comptabilité et audit (Manuel et pratique)**, édition FRANCIS LEFEBVRE, 4eme édition, paris, 2012,p468

رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية إذ أن على مدير فريق التخطيط أن يهتم بعملية التخطيط مباشرة، وتوجد ثلاث أسباب رئيسية تجعل من التخطيط للتدقيق مهما وذلك لأنه يؤدي إلى[38]:

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية
- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف
- تجنب سوء التفاهم مع العميل
- مساعدة المدقق في تولية الاهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب
- مساعدة المدقق في تنظيم وادارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم اجراؤها بطريقة فاعلة
- المساعدة في اختيار اعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة الى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم
- تسيير وتوجيه وارشاد اعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم

3. خطوات التخطيط لعملية التدقيق:

تتمثل خطوات عملية التخطيط للتدقيق بالآتي:

1. قبول العميل وأداء الأنشطة الأولية
2. فهم مجال عمل ونشاط العميل
3. تقييم مخاطر أعمال العميل
4. أداء الاجراءات التحليلية الأولية
5. وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن قبوله والخطر الملازم
6. فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة
7. جمع المعلومات بهدف تقييم مخاطر الاحتيال

[38] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص86

8. وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق ويتم تنفيذ هذه الخطوات من خلال المرور بثلاث مراحل[39]:

المرحلة الأولى:

يجب على المدقق أن يتفهم طبيعة نشاط العميل فهما كافيا، وأن يحصل على معلومات عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط، كما يجب الحصول على معلومات كافية كاملة عن النظام المحاسبي المستخدم بواسطة العميل وسياسته والاجراءات المحاسبية، وبعد فهم طبيعة نشاط العميل ودراسة نظامه المحاسبي يقوم المدقق بتصميم برنامج تدقيق تفصيلي ليلائم ظروف العملية ويحدد البرنامج والخطوات أو الاعمال التي يجب القيام بها خلال عملية الفحص التي يطلق عليها فنيا **اجراءات التدقيق**.

المرحلة الثانية:

وهي التي تتعلق بتنفيذ برنامج التدقيق وقد يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع وتقويم أدلة الاثبات، ويبدأ تنفيذ برنامج التدقيق عادة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل وينتهي بفحص الارصدة النهائية التي تظهر في القوائم المالية.

المرحلة الثالثة:

وهي مرحلة التوصل الى النتائج وكتابة التقرير واصداره بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الاعمال والتغيرات في المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4- وضع استراتيجية التدقيق الشاملة (خطة التدقيق)

ينبغي على المدقق وضع استراتيجية تدقيق شاملة لعملية التدقيق يوضح فيها تحديد نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق لوضع خطة تدقيق أكثر تفصيلا، بحيث يوضح فيها الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الادارة والمكلفين بالرقابة، ودراسة العوامل الهامة في توجيه جهود فريق العملية، وكذلك تحديد نتائج الانشطة

[39] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص87

الاولية لعملية التدقيق، بالإضافة الى التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء التدقيق.

ويجب على المدقق حينما يضع استراتيجية التدقيق الشاملة مراعاة ظروف المنشأة وطبيعة نشاطها، فيختار من طرق التدقيق واجراءاتها ما يلائم هذه الظروف ويناسب طبيعة نشاط المنشأة[40].

5- الاجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق:

يقوم المدقق بإعادة النظر في حسابات المنشأة بهدف ابدلء الرأي في عدالة القوائم المالية ومدى قدرتها على تصوير واقع المشروع بشكل صحيح، وباستخدام الاجراءات التحليلية يمكن للمدقق أن يحدد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه لبرنامج التدقيق وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة، ويهدف المدقق بشكل أساسي إلى الحصول على فهم نشاط العميل وتمكين المدقق من تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية، وبالتالي توجيه المدقق الى الأمور التي قد تحتوي على تحريفات مادية، ومن أهم أهداف الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط تتمثل فيما يلي[41]:

1. تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.
2. معرفة فيما اذا كانت الارقام الاولية متطابقة مع توقعات المدقق بناءا على دراسته لنشاط العميل وبيئته المحيطة والصناعة.
3. تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات او النواحي المالية بشكل عام.
4. توجيه موارد التدقيق إلى الامور الاكثر أهمية.

[40] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره،ص152
[41] تامر مزيد رفاعه،مرجع سبق ذكره، ص 88

المحاضرة الخامسة: تقييم الرقابة الداخلية (مدخل تمهيدي)

ثانيا– تقييم الرقابة الداخلية

لقد نص المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للتدقيق على ضرورة تقييم الرقابة الداخلية لأن الخطوة الاولى لعمل المدقق هي دراسة نظم الرقابة الداخلية (بعد معرفة المؤسسة) المطابقة في الشركة المراد تدقيق حساباتها وعلى ضوء هذه الدراسة يستطيع المدقق تحديد مدى فحصه واختباراته وذلك باستخدام إجراءات التدقيق اللازمة، وكلما كانت نظم الرقابة الداخلية جيدة وذات كفاءة كلما قلل ذلك من الاجراءات والتفصيلات التي يقوم بها المدقق أثناء عملية التدقيق والعكس صحيح أي كلما كانت نظم الرقابة الداخلية المطابقة ضعيفة ولا يعتمد عليها كلما كانت إجراءات التدقيق أكثر تفصيلا، وقبل التطرق إلى موضوع تقييم الرقابة الداخلية من طرف المدقق نقوم التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية وماهيتها.

1. مفهوم الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام المدقق والأساس الذي يرتكز عليه عند إعداده لبرنامج التدقيق، وتحديد لمدى الاختبارات التي سيقوم بها.

لقد تنوعت وتعدد تعاريف الرقابة الداخلية والتي سنذكرها فيما يلي:

- كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب كمرادف لاصطلاح الضبط الداخلي غير أنه طرأ في السنوات الاخيرة توسيع في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي احدى حلقاتها، حيث كان يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط في بادئ الامر الاجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والاصول الاخرى للمنشأة، واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات، لقد أكد هذا التعريف أهمية المحافظة على الاصول وخاصة عنصر النقدية لأن نظام الرقابة الداخلية كان يعتبر طريقة لمنع واكتشاف التلاعب في النقدية[42].
- عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الادارة في المؤسسة، بهدف حماية

[42] أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 48

أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة[43].

- كما عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين لتأمين الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها[44].
- عرفها المعخد الفرنسي للمراجعة الداخلية IFACI على أنها نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والاجراءات والاعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الاخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى[45].

2. مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعد مكونات نظام الرقابة الداخلي مجموعة القواعد والبنية الأساسية لبناء نظام سليم قادر على تطبيقها في كافة المؤسسات بالرغم من احتياجاتها المختلفة، وهي كالآتي[46]:

- **البيئة الرقابية:** هي الأساس للمكونات الأخرى وعليها تراقب الأجواء العامة ومدى التزامها وتطبيقها لمعايير الإدارة، من خلال الاعتماد على عدة عوامل منها: القيم الأخلاقية، والالتزام بالكفاءة وبأسلوب التشغيل، ولجنة المراجعة، وتحديد المسؤوليات.
- **تقييم المخاطر:** من خلال تقييم الأحداث الطارئة وغير المتوقعة ووضع الاستيراتيجيات العاجلة وتنفيذ الخطط البديلة، من خلال ثلاثة مراحل وهي: تعريف الخطر، وقياسه وإدارته.
- **الأنشطة الرقابية:** مجموعة الإجراءات المتبعة من قبل السلطات العليا لمتابعة مدى تطبيق التعليمات والقوانين والتأكد من أن المنشأة سالكة في الاتجاه الصحيح نحو تحقيق الغاية المنشودة، والتعرف على نقاط الضعف والأخطاء الواردة أولًا بأول.
- **التواصل والمعلومات:** تعد المعلومة الدعامة الرئيسية في اتخاذ القرارات، فمن خلالها يمكن إدراك الوضع والأمور التي تقوم عليها المؤسسة.

---

[43] خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 228

[44] Mohamed hamzaoui. **audit de gestion des risques d'entreprise et contrôle interne**, village mondial,1er édition, France,2006,p 80

[45] غسان فلاح لمطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 207

[46] رشا بشير الجرد، **أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث،2013،ص 225

- **المتابعة والإشراف:** وهي من وسائل وأدوات قياس الظروف ومدى تأثيرها على استمرارية المؤسسة وتطويرها، بالإضافة إلى تطوير نظام الرقابة الداخلي تبعًا لتوسع غايات المؤسسة المتجددة باستمرار من خلال تقييم أدائها وتغيير الإجراءات بالشكل المطلوب والفعّال.

3. أهداف الرقابة الداخلية:

تتنوع الأهداف من نظام المراقبة الداخلية تبعًا للمؤسسة ونشاطاتها، وفيما يلي ذكر لبعض الأهداف المشتركة مع مختلف المؤسسات:

- تقسيم العمل إلى عدة عمليات ومهام، وبالتالي يركز الموظف نشاطه واهتمامه بمهمة محددة.
- تسهيل عملية نقل الموظفين من قسم إلى آخر دون الحاجة إلى لتعطيل سير العمل أو توقفه.
- سرعة اكتشاف الأخطاء، فعند اكتشاف الأخطاء في بدايتها تسهل عملية تصحيحها بسرعة دون تعطيل ودون تكلفة حتى.

4. أنواع الرقابة الداخلية:

إن الرقابة الداخلية لم تعد تختص بالجوانب المحاسبية فقط ولنها تختص بجميع أوجه النشاط داخل الوحدة لضمان تحقيق الاهداف الموضوعة لخدمة كل من إدارة الوحدة ومحافظ الحسابات[47]،حيث قسم نظام الرقابة الداخلية إلى 3 أقسام[48] :

أ/ الرقابة المحاسبية:

و هي رقابة مانعة في طبيعتها، حيث أنها مجموعة إجراءات و مقاييس الرقابة و الأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات و الأخطاء في الإجراءات المحاسبية و اللوائح. لقد عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية و ما يرتبط بها من إجراءات و أساليب تهدف إلى حماية الأصول و التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات المحاسبية.

نلاحظ من هذا التعريف أن الرقابة المحاسبية تتكون من الإجراءات التالية:

– الإجراءات العامة للرقابة.

---

[47] أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص50

[48] **أنواع الرقابة الداخلية** ، شوهد يوم 2020/06/01 على الساعة 20سا56 https://accdiscussion.com/acc7708.html

– إجراءات الرقابة على التطبيقات.

نجد أن الرقابة الداخلية المحاسبية يمكن أن تسمى الرقابة الوقائية (المانعة) وذلك كونها تمكن من حماية الأصول و الموارد من سوء الاستخدام و كذلك التحقق من صحة الحسابات و مصداقيتها و مدى إمكانية الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية. لذلك يتم تصميم نظام الرقابة المحاسبية لتوفير التأكد من:

– تنفيذ العمليات عن طريق تصريح عام من الإدارة.

– أن تسجل العمليات كما يجب و ذلك لتسهيل إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و كذلك لتسهيل المساءلة المحاسبية عند الأصول.

– أن لا يسمح بحيازة الأصول إلا بتصريح من الإدارة.

– أن تتم عملية مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول خلال فترات مالية محددة و يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة عند عدم المطابقة.

فالرقابة المحاسبية تختص بالعمل على تحقيق الهدفين الأول والثاني من أهداف الرقابة الداخلية، أي حماية أصول المنشأة من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام، وضمان دقة البيانات المحاسبية من خلال الحد من وقوع عمليات الغش والأخطاء واكتشافها في حالة حدوثها وبالتالي تصحيحها. ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية هذين الهدفين يجب اتخاذ الاجراءات الرقابية التي تضمن التأكد من أن :

– تنفيذ العمليات يتم وفقا للقرارات الإدارية أي التأكد من التصريح بالعملية.

– العمليات التي تسجل بالدفاتر عمليات حقيقية قد حدثت بالفعل ولها ما يؤيدها من المستندات (وهو ما يعرف بالوجود أو الحدوث).

– العمليات المسجلة بالدفاتر هي كل العمليات التي حدثت، أي التأكد من أن كل العمليات التي حدثت قد تم تسجيلها (وهو ما يعرف بالاكتمال أو الشمول).

– القيم التي تسجل بها العمليات هي القيم الصحيحة (وهو ما يعرف بصحة التقييم).

– العمليات تسجل بالدفاتر بطريقة تسمح بإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (وهو ما يعرف بصحة العرض والإفصاح).

– اقتناء الأصول والتصرف فيها يتم وفقا لاعتماد الإدارة(التأكد من التصريح بالعملية).

– الأصول المسجلة بالدفاتر هي الأصول الموجودة فعلا في حيازة المنشأة (أى التأكد من الوجود والملكية).

ب/ الرقابة الإدارية

تتضمن الرقابة الإدارية السياسات و الخطط التنظيمية والسجلات و التي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية. و تهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية و تنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات و التعليمات و الإجراءات الإدارية بالمنشأة.

فالرقابة الإدارية تختص بتحقيق الهدفين الثالث والرابع من أهداف الرقابة الداخلية أي تنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المحددة من الإدارة العليا.

وعلى ذلك فإن الرقابة الإدارية تشمل الخطة التنظيمية للشركة وكافة الطرق والوسائل التي يستخدمها هذا المشروع بقصد ضمان تنمية الكفاية الإنتاجية وضمان تنفيذ وتطبيق السياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة وترتبط هذه الرقابة بالسجلات المالية إرتباط غير مباشر.

وتوجد وسائل عديدة يمكن للمنشاة أن تحقق من خلالها الرقابة الإدارية من أهمها :

– الموازنات التخطيطية – التكاليف المعيارية – الرسوم البيانية – التقارير الدورية– دراسة الوقت والحركة –البرامج التدريبية للعاملين – المقارنة بأفضل أداء آخر

وبصفة عامة تعتبر الإجراءات المتعلقة بالرقابة المحاسبية أكثر أجزاء نظام الرقابة الداخلية ملاءمة لمراجعة القوائم المالية. أما السياسات والإجراءات المتعلقة بالرقابة الإدارية فإنها تعتبر ملائمة للمراجعة فقط في حالة استخدامها بواسطة المراجع لتنفيذ بعض إجراءات المراجعة.

جـ/ الضبط الداخلي:

ويقصد به تنظيم خطوات العمل وتحديد المسئوليات بين العاملين فى المنشأة بحيث يكل فشخصان أو أكثر للقيام بأية عملية بحيث يراجع ويراقب كل شخص عمل الآخر وذلك بهدف المحافظة على أ صول المنشأة و موجوداتها واكتشاف الغش والأخطاء.

المحاضرة السادسة: تابع تقييم الرقابة الداخلية

5. العلاقة بين الرقابة الداخلية واختبارات التدقيق

يقوم المدقق في ضوء نتائج اختبارات الرقابة التي يقوم بها بتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التحقق التفصيلية، ففي حالة تخفيض مستوى خطر الرقابة أي بحالة كانت بنية الرقابة الداخلية متينة فيمكن للمدقق تخفيض الاختبارات الأخرى، فنطاق الاختبارات يمكن تخفيضه عن طريق اختيار عينة أصغر. وعليه يمكن أن نقول أن هناك علاقة عكسية بين مستوى مخاطر الرقابة ومخاطر اكتشاف الاخطاء والغش والتحريف وسوء العرض، وعندما تكون مخاطر الرقابة المتعلقة بنوع معين من تأكيد القوائم المالية عند الحد الأقصى فإن المراجع مطالب بتوثيق تلك التأكيدات، بمعنى آخر إذا قررت الادارة قبول هذه المخاطر الرقابية دون وضع إجراءات رقابية لتقليلها بسبب اعتبارات التكلفة أو أي اعتبارات أخرى، فإن المدقق، سوف يقوم بتقدير مخاطر الرقابة عند أعلى مستوى، ويترتب على ذلك توسيع نطاق الفحص وزيادة اختبارات التحقق التفصيلية، أما إذا قامت الادارة بوضع إجراءات رقابية بهدف تقليل احتمال وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية، فإن المدقق سوف يقوم بتقدير مخاطر الرقابة عند مستوى منخفض، وبالتاي يمكن تضييق نطاق الفحص وتقليل اختبارات التحقق التفصيلية[49].

6. خطوات وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تنجز دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لأربعة مراحل جوهرية:

6-1- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية :

على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمؤسسة، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة به، ويجب أن يتم ذلك لأحد السببين[50]:

- للتأكد من إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية ، كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية؛
- يساعد المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية ، في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية ، لدرجة يمكن الاعتماد عليها .

---

[49] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص63

[50] عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، **المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991 ، ص ص 182-183.

ولاكتساب المعرفة المناسبة ، والفهم الكافي حول الرقابة الداخلية المحاسبية، على المراجع أن يكمل الاستقصاءات حول الرقابة ، ويعد خرائط التدفق للأنظمة ويقوم بالتوصيف الدقيق ، المحدد لعناصر هذا النظام ، ومع ذلك قد يتعرف المراجع في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من المراجعة ، على أنه لا يمكن الاعتماد على نظام المراقبة المحاسبية الداخلي، وذلك لأنه وحدة نظام ضعيف جدا، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل عن الحد الأدنى من الدراسة والتقييم ، الذي يعتبر كافيا لمقابلة متطلبات المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، إن ذلك الحد الأدنى هو الذي يمكن المراجع من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات.

ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي؛
- الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية؛
- الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية؛

ويتضمن فهم تدفق العمليات معرفة ما يلي:

- أنواع العمليات التي تنجز في المنشاة؛
- طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

6-2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :

يمكن للمراجع أن يعد تقييما مبدئيا، لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد ، بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار هذا الأسلوب جانبا من اختبارات الالتزام ، يتم قبل عملية التقييم المبدئي، خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية

المحاسبية ، من منظور ما هي مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام الجيد التصميم ميزات مثل: أفراد أكفاء قادرين، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة..وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام ، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف ، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه ، نتيجة كل جانب ضعف أوخلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الإختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.

6-3- إجراء اختبارات الاستمرارية

يمكننا التمييز بين الاختبارات التي يتضمنها فكر المراجعة، والدراسات الخاصة بها من الناحية العملية والنظرية، وبين تلك الاختبارات التي تلقى مجالا واسعا في التطبيق العملي، ونعرضها على النحو التالي:

- إجراءات المراجعة التحليلية: وهي تشمل تحليل المعادلات والاتجاهات، لأغراض المقارنة مع السنوات السابقة ، أو المقارنة بمعايير القطاع وتساعد هذه الاختبارات المراجع ، في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وحينما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع، فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.
- اختبارات الالتزام: وتصمم هذه الاختبارات ، للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام ، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق، وتهتم اختبارات الالتزام بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة.
  - تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية؛
  - جودة تنفيذ إجراءات الرقابة؛
  - الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة.

6-4- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالاضافة الى نقاط الضعف التي توصل إليها عند

التقييم الأولي لذلك النظام، في الأخير تتضح المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق فكلما كانت الرقابة الداخلية جيدة كلما ضيق المدقق مجال بحثه والعكس اذا كانت رقابة داخلية عاجزة وغير فعالة عندها يشك المدقق في مصداقية النظام ومعلوماته[51].

7. **أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية** : المطلب الأول يستخدم المراجعون عدة أساليب وأدوات ، لدارسة إجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية وأداء النظام ، في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة والمحافظة على أصول المؤسسة ، وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف التي تتطلب فحصا وتمحيصا دقيقين ولتحديد نطاق المراجعة.

7-1- **طريقة التقرير الوصفي:** تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة ، عن طريق شرح تدفق البيانات ، وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات .حيث يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة ، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة فإنه يعد وصفا مكتوبا للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام ، حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة ، وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة ، ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية ، إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح و تطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام.

7-2- **طريقة الاستقصاء:** تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة ، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات ، والبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل ، وخطواته المتبعة في مركز النشاط ، ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة ، بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي[52]:

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال، والتحقيقات التي تتم للتأكد منها؛
- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة، ونواحي الضعف الجسيمة ، في إجراءات الرقابة الداخلية؛

[51] أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص63

[52] حسين القاضي، حسين ممدوح، **الإطار النظري والإجراءات العملية للمراجعة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009، ص 275

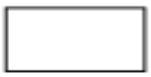
- احتواءها على وصف تفصيلي ، لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

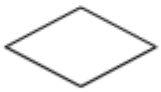
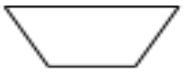
كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالآتي:

- مدى صحة النظام المحاسبي؛
- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي؛
- المشتريات والمبيعات؛
- المخزونات؛
- المدفوعات النقدية؛
- المقبوضات النقدية؛
- الرواتب والأجور وما يتبعها.

7-3- **طريقة خرائط التدفق أو مخطط السير:** إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين ، ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيا.

وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي ، وطريقة الاستبيان (الاستقصاء)، بأنها توضح خط سير العمليات ، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها(يدويا، آليا، إلكترونيا) ، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والإلكترونية ، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز متعارف عليها عالميا تختلف عن الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجراءات وأهم هذه الرموز ما يلي:

الرموز	معنى الرموز
	إدخال و إخراج معلومات أو بيانات
	عملية محددة ينتج عنها تغير في القيمة أو الشكل أو المكان للمعلومات
	خطوط اتجاه تدفق العمليات أو البيانات
	ملاحظات أو تعليقات إضافية
	إشارة الربط
	بطاقة مثقبة

	شريط ممغنط
	شريط ورقي مثقب
	مستند أو تقرير
	اتخاذ قرار
	عملية يدوية
	عملية مساعدة أو جانبية لو نتصل اتصالا مباشرا بالحاسب الآلي

و يستفيد المدقق من خرائط التدفق في الأمور التالية[53]:

- تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات، لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية؛
- تعتبر خرائط التدفق مفيدة ، في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة؛
- يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور، في نظم الرقابة الداخلية بسرعة؛
- تتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة، يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة، وهذا عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

7-4- **طريقة الملخص الكتابي:** في ظل هذه الطريقة يقوم المدقق باعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيلاالاجراءات والوسائل الواجب توفرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق[54].

7-5- **المعاينة الاحصائية أو السير الاحصائي:** إن العدد الهائل من الوثائق والمستندات وكذا العمليات والمهام التي هي بصدد التدقيق تؤدي إلى زيادة المخاطر ذلك لاستحالة التدقيق في مكونات المؤسسة جميعا فيلجأ المدقق إلى العينة الاحصائية في مهمته على أن يسبق ذلك بالضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مت إذا كانت المعاينة ستستخدم أم لا.[55]

ويمكن حصر بعض مبادئ المعاينة الاحصائية فيما يلي:

- تستعمل المعاينة الاحصائية في حالة تكيفها مع أهداف التدقيق،
- تحديد جيد للمجتمع بمعنى آخر لا داعي لمعاينة مجتمع غير كامل أو ذو حدود غير واضحة،
- اختبار العينة يكون عشوائيا بالضرورة،
- على المدقق تفادي الاستنتاج والحكم بالمخاطرة والمجازفة فهي نتائج غير مؤكدة،
- اختبار عدة عينات والمطابقة فيما بينها مما يزيد من صحة النتائج دقة الحكم،
- ليس على المدقق تحديد مستوى عالي من الثقة.

---

[53] رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر،الإسكندرية، 2000 ،ص95.
[54] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص62
[55] أحمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره، ص73

المحاضرة السابعة: أدلة الاثبات وأوراق العمل

8. أدلة الإثبات وأوراق العمل في التدقيق

تعتبر أدلة الإثبات مع معايير العمل الميداني، من اجل إبداء رأي سليم حول القوائم المالية الختامية محل الفحص، إضافة إلى أوراق العمل التي يستعملها المراجع التي تمثل كل الأدلة والقرائن التي قام بجمعها لإظهار ما قام به من عمل.

8-1- أدلة الاثبات في التدقيق

إن أدلة الإثبات تعني كل ما يمكن ان يحصل عليه المدقق من ادلة و قرائن محاسبية تساعده في تدعيم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، لذلك يعتبر دليل الاثبات بينة قاطعة بحد ذاتها،

هذا وقد عرف المعيار الدولي للتدقيق أدلة الاثبات في المراجعة بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل الى استنتاجات يبنى على أساسها رأيه المهني ، وتشمل ادلة الاثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من المصادر الاخرى".

تتمثل وسائل الحصول على أدلة الإثبات في العناصر التالية[56]:

- **الجرد الفعلي:**

إنّ فكرة الجرد الفعلي بسيطة بحد ذاتها تقوم على معاينة الشيء محل الفحص ورؤيته من طرف المدقق، فعملية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، ومن الواضح أنّ مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس، والجرد الفعلي لا يثبت إلاّ بوجود الأصل محل الفحص، أما بالنسبة لمشكلة الملكية والتقييم فإنّه يلزم اتخاذ إجراءات أخرى لمعالجة هاتين المشكلتين .

- **المراجعة المستندية:**

تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساسا للقيود المحاسبية، فيعتمد المراجعون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في

[56] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة** ، الدار الجامعية عين شمس ، 2004 ،ص 280

الدفاتر، فعلى سبيل المثال يلجأ المدقق إلى فحص فواتير الشراء ومقارنتها بالمبالغ المقيّدة بدفتر اليومية المشتريات، كذلك عند مراجعة الإيداعات بالبنك ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر العمليات النقدية وهكذا، وتعرف عملية فحص المستندات المؤدية للقيود الدفترية باسم المراجعة المستندية.

- **طريقة المصادقات:**

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة كما تعتبر هذه الطريقة من أنجح الطرق المتاحة للمدقق للحصول على أدلة الإثبات والتي يمكن الاعتماد عليها، فهدف المراجع من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة الإثبات خارجية مستقلة، لذلك يستحسن أن لا تقع هذه الأخيرة في أيدي عمال المؤسسة حتى لا تفقد هذه المصادقات حجيتها، وذلك لوجود احتمال التلاعب فيها أو حتى إخفائها.

- **طريقة الاستفسارات:**

يقوم المراجع من خلال تطبيقه لهذه الطريقة بتوجيه أسئلة والحصول على إجابات عن هذه الأسئلة، ويمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المراجع وعمال المؤسسة. فالإجابات على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض قد تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة

- **المراجعة الحسابية:**

تشمل المراجعة المحاسبية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المراجع من صحة الترحيلات، كما أنّ مراجعة التجاميع والترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية التدقيق، بينما الاختبارات التي يقوم بها المدقق في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الدالي للمؤسسة.

- **الربط بين المعلومات والمقاربات:**

إنّ نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات والبنود المختلفة، وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المدققين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد حساب آخر كمطابقة رصيد البنك بالمؤسسة والرصيد الذي يظهر في كشف البنك.

8-2- أوراق العمل في التدقيق

يعتمد المدقق أثناء إعداد وتخطيط ومراجعة العمل على أوراق العمل باعتبارها تساعده في أداء مهامه وإعداد تقريره المتضمن رأيه حول القوائم المالية .

- **تعريف أوراق العمل:**

تعرف أوراق العمل على أنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تمّ تطبيقها، والاختبارات التي تمّ تنفيذها والمعلومات التي تمّ الحصول عليها والاستنتاجات ذات الصلة التي تمّ التوصل إليها من خلال التدقيق.

ويجب أن تحتوي أوراق المراجعة (العمل) على جميع المعلومات التي يرى المراجع ضرورتها لأداء المراجعة على نحو ملائم ولتوفير الدعم لتقرير التدقيق[57].

- **أنواع أوراق العمل:**

تصنف أوراق العمل عادة من قبل المدققين بملفين الأوّل يطلق عليه الملف الدائم، وتحتوي على بيانات تتميز بالديمومة النسبية لا تتغير باستمرار أما الملف الثاني فيطلق عليه اسم الملف الجاري، ويحتوي على جميع أوراق العمل التي تخص الفترة الخاضعة للمراجعة.

الملف الدائم: وهو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أنّ أكثر هذه المعلومات تمّ الحصول عليها عند البدء في المراجعة ولأوّل مرة، أي عند القيام بالزيادة الأولى للمؤسسة وعند التعيين، ومن هذه المعلومات[58]:

- نسخة من النظام الداخلي والقانون الأساسي

- نسخة من تسجيل المؤسسة لدى وزار ة الصناعة والتجارة ونسخة من رسالة السماح للبدء في العمل .
- نسخة من النظام المحاسبي والرموز المستعملة في حالة الحاسوب

- نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته

---

[57] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره ، ص 155.
[58] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006 ،ص 59.

– الهيكل التنظيمي وتفاصيل الهيكل التنظيمي لقسم المالية (المحاسبة)

– العقود طويلة الأجل

– نظام التقاعد إن وجد

– العقود مع نقابة العمل

– المرسلات مع ضريبة الدخل

الملف الجاري: إلى جانب الملف الدائم الذي سبق وأشرنا إليه، يحتفظ المدقق بملف لكل سنة من سنوات التدقيق يطلق عليه اسم الملف الجاري، ويهدف هذا الملف إلى تحقيق الأغراض التالية[59]:

- مساعدة المدقق على القيام بالخطوات اللازمة لمراجعة القوائم المالية.
- يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في مدى سلامة بيانات القوائم المالية وعدالتها.
- يستخدم كدليل على إتباع المدقق معايير المراجعة المقبولة عموما وبذل العناية اللازمة التي نصت عليها هذه المعايير، وعلى الرغم من اختلاف كمية المعلومات الموجودة في هذا الملف من مدقق لآخر، يمكن أن يشمل هذا الملف على المعلومات الآتية على سبيل المثال:
- الأدلة التي تثبت التخطيط للعمل والإشراف على أعمال المساعدين
- بيانات كافية تثبت أنّ المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع أرصدة سجلات العميل المحاسبية.
- كيفية تحديد الاختبارات
- الإجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق لتقويم الرقابة الداخلية– .
- الإجراءات والاختبارات الأخرى التي قام بها المدقق
- بيان المخالفات التي اكتشفها
- رأي المراجع بعدالة القوائم المالية

[59] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 158

المحاضرة الثامنة: الأهمية النسبية وتحليل الخطر

9. الأهمية النسبية وتحليل الخطر لرفع كفاءة وفعالية التدقيق

9-1- مفهوم المخاطر في التدقيق وتحديدها

يمكن تعريف الخطر العام للتدقيق بأنه فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فيذكر أنها سليمة على غير الحقيقة وقد يرفضها وهى سليمة إذا اعتقد على نحو خاطئ أنها مشوهة[60].

وخطر التدقيق هو عندما يبدي المدقق رأيا غير سليما عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية، ويمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين[61]:

- الأولى: هي الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ، عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المدقق دون وجه حق.
- أما الثانية: فهي الخطر الناجم عن القبول الخاطئ، بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق اعطاء تقرير نظيف، علما بأن هذه القوائم المالية تنطوي على أخطاء جوهرية.

9-2- مكونات خطر التدقيق:

يتكون خطر من ثلاثة أساسية هي: المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف، وفيما يلي مفهوم كل مكون من هذه المكونات[62]:

أ- المخاطر الكامنة: (Inherent Risks- IR)

تعرف المعايير الدولية المخاطر الكامنة على أنها " قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو افصاح لوجود خطأ قد يكون جوهريا، إما منفردا أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أي أنظمة رقابة ذات علاقة، وبعبارة أخرى فإن المخاطر الكامنة تمثل مقياسا لتقدير المدقق لاحتمال وجود أخطاء جوهرية قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار.

---

60 خالد عبد المنعم زكي لبيب ، امال محمد كمال ، وآخرون ، **دراسات في المراجعة**، جهاز الكتب كلية التجارة، جامعة القاهرة، الطبعة الاولى،2017، ص327

61 حسين القاضي، دحدوح حسين، قريط عصام، **تدقيق الحسابات الجزء1**، منشورات جامعة دمشق،2011، ص272

62 سامر هايل الصباغ، **أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق،2016، ص31،30

ب-مخاطر الرقابة: (Control Risks-CR)

تعرف المعايير الدولية مخاطر الرقابة على أنها "مخاطر تتمثل في أن الخطأ الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي قد يكون جوهريا، إما منفردا أو لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى، لن يتم منع حدوثه أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة، وبعبارة أخرى فإن مخاطر الرقابة تمثل مقياسا لتقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل.

ومن الجدير أن معايير التدقيق الدولية تطلق على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معا ما يعرف ب خاصة بالمنشأة محل التدقيق، كما تطلق بعض الادبيات على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معا مصطلح خطر العميل الخاضع للتدقيق (Auditee Risk) لأنهما يوجدان قبل إجراء عملية التدقيق ويقعان خارج سيطرة المدقق ولأنه ليس للمدقق قدرة تغيير المستوى الفعلي لهذين الخطرين، وكل مل يستطيع فعله هو تقييمهما لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية.

ث-مخاطر الاكتشاف (Detection Risks-DR)

تعرف المعايير الدولية مخاطر الاكتشاف كما يلي " أن الاجراءات التي يؤديها المدقق للحد من مخاطر التدقيق الى مستوى متدن مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأ جوهريا، إما منفردا أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى، أي أن مخاطر الاكتشاف تمثل مقياسا لفشل المدقق في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة فعلا في البيانات المالية للعميل.

تختلف مخاطر الاكتشاف في طبيعتها عن المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، فبينما المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة يتحددان ويقيمان طبقا لظروف وطبيعة نشاط العميل الرقابي مما يجعلهما خارج سيطرة المدقق، فإن مخاطر الاكتشاف تنشأ من طبيعة ونوعية اجراءات التدقيق المختارة ومدى كفاءة تطبيقها من قبل المدقق، أي أن ما يميز مخاطر الاكتشاف هو أنها تقع داخل نطاق سيطرة المدقق ويمكنه التحكم فيها وتعديلها طبقا لنتائج تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، وذلك عن طريق تكثيف أو تخفيض الاختبارات الجوهرية، وتتألف مخاطر الاكتشاف من نوعين رئيسين هما:

- ✓ **خطر الفحص التحليلي: (Risk of Analytical Review)** وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل الاجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل.
- ✓ **خطر اختبار التفاصيل: (Risk of Test of Details)** وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الاخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الاجراءات التحليلية اكتشافها.

9-3- تعريف الأهمية النسبية:

عرف مجلس المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Boards-FASB) الأهمية النسبية (Materiality-M) بأنها مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المالية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن تؤدي إلى تغيير حكم الشخص الذي يعتمد على تلك المعلومات وتختلف قراراته كنتيجة مباشرة لذلك الحذف أو التحريف[63].

لتحديد الاهمية النسبية في الممارسة العلمية، يقوم المدققون أولا بتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل باستخدام أساس مرجعي (Benchmark)، ومن ثم يتم تخصيص قيمة الأهمية النسبية على ارصدة الحسابات ضمن القوائم المالية، حيث يطلق على الجزء المخصص من الاهمية النسبية على رصيد حساب معين طبقا لما جاء في معايير التدقيق الامريكية ما يعرف ب التحريف المقبول(Tolerable Misstatment-TM) وبعبارة أخرى فإن التحري المقبول(TM) هو المقدار الأعظمي الذي يمكن أن يجعل رصيد حساب أو صنف من العمليات مضللا (أي خاطئا بشكل جوهري) دون أن يطلب فريق التدقيق قيد تسوية لمنع الرأي المتحفظ.

9-4- العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق:

يعتبر كل من الأهمية النسبية وخطر التدقيق مفهومين وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياسا لعدم التأكد، والأهمية تمثل مقياسا للمقدار أو الحجم، وفيما يلي توضيح لطبيعة العلاقة وتدخلاتها المختلفة[64]:

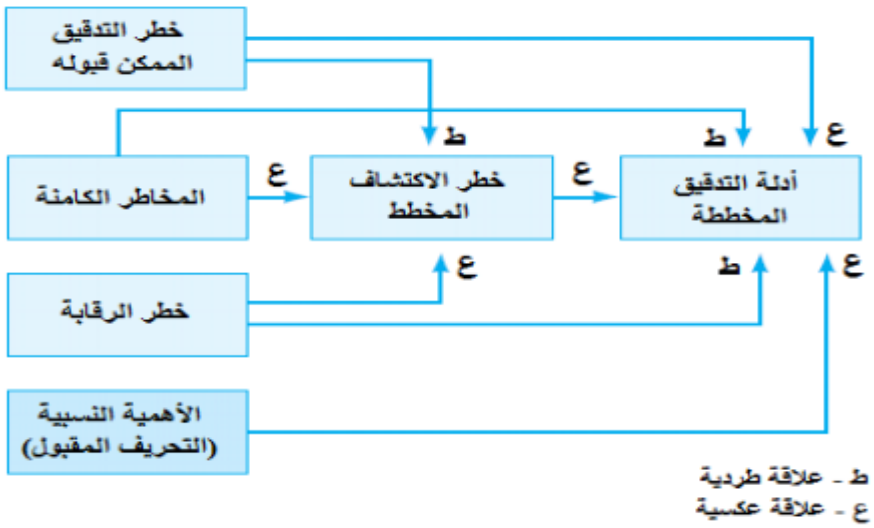
---

[63] سامر هايل الصباغ، مرجع سبق ذكره، ص 40
[64] سامر هايل الصباغ، مرجع سبق ذكره، ص41

- إن العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق المقبول هي علاقة عكسية، وهذا معناه أنه كلما ازداد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول، كما أن العلاقة بين الاهمية النسبية وأدلة التدقيق المخططة علاقة عكسية، وهذا معناه أنه كلما ازداد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت كمية الأدلة الواجب جمعها.
- ترتبط كل من المخاطر الكامنة وخاطر الرقابة بعلاقة عكسية مع مخاطر الاكتشاف المخططة وبعلاقة طردية مع أدلة التدقيق المخططة، وهذا معناه أنه كلما ازدادت مخاطر الأخطار الجوهرية (المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة) كلما انخفضت مخاطر الاكتشاف المخططة، وفي نفس الوقت ازدادت كمية أدلة التدقيق المخططة الواجب جمعها.
- هناك علاقة عكسية بين خطر التدقيق المقبول وكمية الأدلة المخططة، وهذا معناه أنه كلما ارتفع مستوى التدقيق المقبول كلما انخفضت أدلة التدقيق المخططة الواجب جمعها، كما أن العلاقة عكسية أيضا بين خطر الاكتشاف المخطط وكمية الأدلة المخططة، وهذا معناه أنه كلما ارتفعت مخاطر الاكتشاف المخططة كلما انخفضت كمية أدلة التدقيق المخططة الواجب جمعها.

ويوضح الشكل الآتي ملخصا لهذه العلاقات المتداخلة:

الشكل 2: العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطر و أدلة التدقيق



المصدر: سامر هايل الصباغ، **أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق،2016، ص 42

المحاضرة التاسعة: الرقابة على العمليات المالية والميزانيات العامة والحسابات الختامية

يتم تنفيذ الرقابة على العمليات المالية والميزانيات العامة والحسابات الختامية من خلال المراحل والإجراءات التالية[65]:

أولا– المسح المبدئي:

الخطوة التمهيدية التي يجب على المراقب القيام بها هي عملية المسح المبدئي للجهة موضوع الفحص، وذلك للتعرف على بيئة تلك الجهة. وكالتالي الإجراءات التي يجب تنفيذها:

1. الحصول على نسخة من عقد تأسيس الجهة (شركة أو مؤسسة ...الخ)، وقانونها النظامي، وأية وثائق أو عقود أساسية أخرى، وذلك للتعرف على الأحكام المختلفة المتعلقة بها، وحقوق المديرين، والمساهمين، وطريقة توزيع الأرباح، وغير ذلك من المعلومات.
2. التعرف على السياسيات المحاسبية، وإجراءات المحاسبة، وأية تعديلات أدخلت عليها في السنوات السابقة، والحصول على قائمة بالدفاتر المستخدمة في المنشأة، سواء كانت دفاتر محاسبية، أو إحصائية، أو نظامية، وقائمة بدليل الحسابات إن وجد، وكذلك قائمة بأسماء الموظفين الرئيسين، وواجباتهم، وصلاحياتهم، ومسؤولياتهم، وصورة من تواقيع الموظفين المختصين بالتوقيع على الصكوك (الشيكات) وغيرها.
3. التعرف على النواحي الفنية في حالة قيام الوحدة بأنشطة صناعية، وذلك من خلال قيام المراقب بزيارة ميدانية للمصانع، ولمركز الإدارة، بقصد الإطلاع على مختلف أقسامها ودوائرها، والتعرف على طبيعة العمليات الصناعية، وعمليات الإستلام والتخزين والشحن، والاستماع إلى آراء الفنيين والمهندسين، مما يساعده على القيام بأعماله الرقابية على أحسن وجه.
4. الإطلاع على الهيكل التنظيمي، ودليل السياسات، ودليل الإجراءات الخاصة بالمنشأة، للتعرف على التنظيم الداخلي، والأقسام، والإدارات المختلفة، وعلاقة كل إدارة بالأخرى، وذلك للتأكد من أن التنظيم الداخلي يفصح بوضوح عن اختصاصات الإدارات، والأقسام المختلفة،

---

[65] **دليل الرقابة على العمليات المالية والميزانيات العامة والحسابات الختامية** شوهد يوم https://asa.gov.eg/Books/4649 2020/04/28 على الساعة 18ساو 38د

والعلاقة الواجبة بينهم، لتفادي أي تضارب بين المهام والإختصاصات، ومعرفة ما إذا كان للمشروع فروع، وما إذا كانت الجهة تقوم بمسك حساباتها بنفسها، أو أنه يتم مسك الحسابات عن طريق المركز الرئيس، وكذلك تنظيم علاقة التعامل بين الفروع والمركز الرئيس، ومعرفة ما إذا كان للمشروع شركات تابعة أو أنه يتبع شركة قابضة.

5. الحصول على نسخ من الحسابات الختامية، والميزانيات السابقة للمشروع، لفحصها والإطلاع عليها، لما لذلك من أهمية كبيرة في التعرف على المركز المالي للمشروع وتكوين فكرة عن تطوره، وكذلك تقارير المراقبين السابقين حول الحسابات، وتقارير مجلس الإدارة مما يساعد المراقب على رسم خطة عملة وتفاصيلها.

6. الحصول على نسخ من تقارير المراجعة الداخلية إن وجدت، وذلك لتقويم وسائل المراقبة الداخلية المستخدمة في المنشأة، بقصد تحديد مدى إمكانية الإعتماد عليها، وتحديد مدى الاختبارات الملائمة للعمليات المختلفة. وفي حالة عدم توفر مثل هذه التقارير، فإن المهمة الرقابية تصبح أكثر تعقيدا، ويصبح لزاما على المراقب زيادة نطاق فحصه حتى تتكون لدية القناعة الكافية بسلامة الحسابات وكافة المعاملات المالية المتعلقة بها.

ثانيا– الرقابة على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة:

يتضمن هذا الإجراء دراسة محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة. وتتطلب القوانين التجارية في معظم الدول الإحتفاظ بدفترين لإثبات محاضر الإجتماعات على النحو التالي:

1. تدون محاضر إجتماعات مجلس الإدارة في دفتر خاص يوقع عليه كل من رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب للإدارة والعضو أو الموظف القائم بأعمال سكرتارية المجلس .

2. تدون محاضر اجتماعات الجمعية العامة في دفتر آخر يوقع عليه رئيس الجمعية وسكرتيرها وجامعوا الأصوات، ومراقب الحسابات. ويتم تسجيل محاضر الاجتماعات في هذين السجلين بصفة منتظمة عقب كل جلسة، ويجب أن يتم التوقيع عليها من قبل الأشخاص المعنيين. وتشمل محاضر الجلسات ما يلي :

- ✓ الرقابة على محاضر إجتماعات مجلس الإدارة: يعتبر هذا السجل من أهم السجلات المستخدمة في المشروع. ومن ضمن الأمور التي يتحقق منها المراقب ضمن هذه المحاضر ما يلي:

1. العقود الهامة المبرمة بين الشركة والغير.

2. مخصصات الأسهم والسندات والأقساط المستحقة عليها.

3. إعتماد التنازلات وإصدار شهادات ملكية الأسهم.

4. الموافقة على الإعتمادات الهامة والمصروفات الرأسمالية.

5. تعيين الموظفين، والأعضاء المنتدبين ومكافآتهم ومرتباتهم وعلاواتهم.

6. الموافقة على الحسابات الختامية والميزانية، وتقرير مجلس الإدارة عليها قبل عرضها على الجمعية العامة.

8. اعتماد رهن الأصول.

9. الاقتراض في حدود النصوص القانونية للشركة.

10. اقتراح دفع كوبونات نهائية على الأسهم.

11. الحق في استعمال خاتم الشركة.

12. إلغاء الأسهم المتأخر أصحابها في سداد الأقساط.

- ✓ الرقابة على محاضر إجتماعات الجمعية العامة: من الأمور التي يجب أن يتحقق منها المراقب ضمن محاضر جلسات الجمعية العامة ما يلي:

1. إعتماد الحسابات الختامية والميزانية.

2. إعلان الكوبونات الموزعة من الأرباح.

3. إنتخاب وتعيين أعضاء مجلس الإدارة وتحديد مكافآتهم.

4. تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه.

5. الترخيص لمجلس الإدارة بصرف تبرعات في الحدود المقررة.

6. زيادة رأس المال أو تخفيضه.

7. تعديل مواد النظام التأسيسي الأساسي للشركة.

8. إلغاء حصص التأسيس مقابل تعويض.

9. التصديق على أعمال مجلس الإدارة والتصرفات التي يقوم بها خارج سلطته.

10. إعتماد أو رفض العمليات التي يكون للمديرين فيها مصلحة تتعارض مع مصلحة الشركة.

11. أية قرارات أخرى تتعلق بالحسابات ولها أثر على المركز المالي للشركة.

ثالثا- الرقابة على الميزانية:

أ- الرقابة على القيود الإفتتاحية:

القاعدة الأساس في الرقابة على القيود الإفتتاحية هي أن يكون هنالك حسابات ختامية سليمة ومصادق عليها من قبل مراقب موثوق. وفي حالة عدم توفر الثقة لدى المراقب بسلامة تلك الحسابات، أو عدم خضوعها للفحص أصلا، فإنه يتعين عليه أن يبلغ ذلك للجهة المعنية، مبينا ضرورة القيام بهذه المراقبة سواء من قبل المراقب نفسه أو بوجود مراقب آخر.

ويقوم المراقب بالتحقق من القيود من واقع الميزانية المعتمدة في السنة السابقة، والتي يجب أن يرفق بها كشوفات تبين تفاصيل هذه القيود من خلال فتح سجلات بأسماء ومبالغ الحسابات التفصيلية المذكورة. وتشمل خطوات التحقق ما يلي:

1-التحقق من مدى صحة العمليات الحسابية.

2- فحص عملية نقل الأرصدة الإفتتاحية ومطابقتها مع أرصدة الميزانية المعتمدة للعام السابق.

3- فحص محاضر إجتماعات الجمعية العامة فيما يتعلق بالميزانية السابقة للتأكد مما إذا كانت هناك تعديلات في أرصدة بعض الحسابات، وما إذا كان لتلك التعديلات أثر على الأرصدة الافتتاحية للسنة موضع الفحص.

ب- الرقابة على رأس المال :

وتتضمن إجراءات الرقابة على رأس المال ما يلي:

1. التأكد من وجود نظام رقابة داخلية فعال.

2. التحقق من نوعية وعدد الأسهم المصدرة.

3. التحقق مما إذا كانت قيمة الأسهم قد سددت بالكامل أو أن هناك جزء لم يسدد بعد.

4. التأكد من وضوح سياسة توزيع حصص الأرباح وتطبيقها بشكل سليم.

5. التحقق من أرصدة أول المدة ومطابقتها للمركز المالي المعتمد من العام السابق.

6. التحقق من الزيادة أو الإنخفاض في رأس المال ومدى توافق ذلك مع الأنظمة والقوانين، والتحقق المحاسبي والمستندي لعناصر رأس المال، والترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ العام .

7.المطابقة بين حساب رأس مال الأسهم في دفتر الأستاذ العام وبين الحسابات المساعدة في سجل المساهمين.

8. التأكد من أن عدد الأسهم المصدرة والقائمة لا يزيد عن العدد المصرح به والمنصوص عليه في عقد التأسيس.

9.التأكد من أرقام الأسهم المصدرة والأسهم الملغاة من خلال فحص دفتر شهادات الأسهم.

10. التحقق من المبالغ المحصلة من بيع الأسهم للتأكد من صحة المعالجة المحاسبية وفي حالة استلام بعض الأصول غير النقدية لقاء إصدار أسهم فيجب التحقق من أنها قد سجلت في الدفاتر حسب القيم المتفق عليها والمصادق عليها من قبل مجلس الإدارة أو أية لجنة إدارية أخرى.

11. في حالة إصدار الأسهم بأقل أو أعلى من قيمتها الإسمية فيجب التحقق من صحة المعالجة المحاسبية لخصم الإصدار أو علاوة الإصدار – حسب الحالة وتتبعها ابتداء من القيود المحاسبية ومرورا بالترحيل وحتى الترصيد.

12. في حالة إصدار الأسهم عن طريق الوسيط ، فعلى المراقب الحصول على مصادقات من الوسيط موضحا بها عدد الأسهم المصدرة والقائمة عند نهاية السنة المالية تحت الفحص.

13. إذا كانت عملية إصدار الأسهم تتم على أقساط فيجب التحقق من رصيد حساب أقساط تحت التحصيل للتأكد من أنه يمثل ما تم تحصيله فعلا من المساهمين لشراء الأسهم على دفعات، وكذلك التحقق من أن عملية التحصيل قد تمت طبقا لنصوص الاتفاق.

14. في حالة وجود أسهم ناتجة عن قيام الشركة بشراء جزء من أسهمها القائمة أسهم خزينة فيجب على المراقب فحص شهادات هذه الأسهم والتحقق من إتباع الإجراءات القانونية فيما يخص هذه الأسهم.

ج- الرقابة على الإحتياطيات:

عند القيام بإجراءات الرقابة على الإحتياطيات، فلابد للمدقق من التمييز ما بين المخصصات والإحتياطيات لما لذلك من تأثير مباشر على نتائج أعماله، فالاحتياطي هو مبلغ يتم حجزه من الأرباح لتدعيم المركز المالي للمنشأة أما المخصص فهو مبلغ ينزل من الأرباح من أجل إهتلاك الأصول، أو مقابلة النقص في قيم الأصول، أو مقابلة أي إلتزام يصعب تحديد قيمته بدقة.

و فيما يلي إجراءات فحص الاحتياطيات:

1. التحقق من صحة أرصدة أول المدة ومطابقتها مع أرصدة الميزانية المعتمدة للعام السابق.

2. التحقق من الإضافات ومدى اتفاقها مع قرارات الجمعية العامة والنظام الأساس وأحكام القوانين.

3. التحقق من صحة استخدام الاحتياطيات وتطابقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

4. التحقق من عدم تجاوز بعض الإحتياطيات للحدود المقررة.

5. التحقق من سلامة التوجيه المحاسبي المتعلق بالإحتياطيات.

6 . التحقق من سلامة ترحليها إلى دفتر الأستاذ العام.

7. التحقق الحسابي لأرصدة الإحتياطيات .

8. مطابقة الأرصدة الظاهرة بالمركز المالي مع دفتر الأستاذ العام وميزان المراجعة.

د- الرقابة على المخصصات:

المخصص هو عبء يجب تحميله على الإيراد قبل الوصول إلى نتيجة النشاط وبغض النظر عما إذا كانت تمثل ربح أو خسارة لمقابلة إهتلاك الأصول الثابتة أو مقابلة النقص في قيم الأصول مثل مخصص الديون المعدومة، ومخصص هبوط أسعار الاستثمارات في أوراق مالية، أو لمقابلة الالتزامات المحتملة غير المحددة المقدار بشكل نهائي مثل مخصص القضايا.

إجراءات فحص المخصصات وتتم من خلال ما يلي[66]:

يجب على المدقق فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوبة وعلى الرغم من أن الحيازة تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الاجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلا.

1. التحقق من مطابقة أرصدة أول المدة مع أرصدة العام السابق.

2. فحص الإضافات من الناحية المحاسبية ومطابقتها مع الحسابات الختامية.

3. التحقق من مدى كفاية المخصصات للأغراض التي خصصت من أجلها.

4. فحص التخفيضات والتحقق من صحتها.

5. التحقق من استخدام المخصصات في الأغراض المكونة لها. التحقق من سلامة توجيهها محاسبيا.

7. التحقق من ترحيلها من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.

8. مطابقة القيمة الظاهرة بالمركز المالي مع أرصدة الأستاذ العام وميزان المراجعة وتحليلاتها المرفقة بالمركز المالي.

66 محمد الفاتح محمود بشير مغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، السودان،2018، ص45

هـ- فحص المطلوبات (الالتزامات):

وتتضمن إجراءات الرقابة على المطلوبات ما يلي:

1. التأكد من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية على المطلوبات.
2. التأكد من صحة ودقة التسجيل المحاسبي للمطلوبات .
3. التأكد من صحة تسجيل القيود التي أوجدت الإلتزام والقيود التي أنهت الالتزام.
4. التأكد من أن جميع المطلوبات قد سجلت، وأنه لا يوجد هناك أية مطلوبات غير مثبته في الدفاتر.
5. التأكد من التبويب السليم للمطلوبات في قائمة المركز المالي.

إجراءات فحص الموردين:

وتتم من خلال ما يلي:

1. التحقق من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
2. التحقق من الدقة الحسابية لليوميات المختصة رأسيا وأفقية (مثل يومية المشتريات، ويومية الصندوق، ويومية مردودات المشتريات، واليومية العامة).
3. الرقابة المستندية للقيود في اليوميات المعنية، وذلك من خلال فحص العقود، والإتفاقيات، ومحاضر الاستلام، وأوامر الشراء، وإيصالات الدفع، وغيرها من المستندات المؤيدة.
4. تتبع الترحيلات من اليوميات إلى حسابات الموردين والى إجمالي حساب و الموردين في الأستاذ العام وإجراء المطابقة بينهما.
5. مراعاة الحد الفاصل للمشتريات لتجنب الخلط بين مشتريات فترة مالية وأخرى بالنسبة للمشتريات التي تحدث في نهاية السنة المالية.
6. الإطلاع على كشوف أومطالبات الموردين التي تسلمتها الشركة منهم خلال السنة، والتأكد من قيام الشخص المسؤول بفحصها، ومطابقتها مع حساب الموردين وحساب المشتريات الأجله.
7. الحصول على مصادقات من الموردين.

إجراءات فحص أوراق الدفع:

وهي الأوراق التجارية التي تتعهد فيها المنشأة بدفع مبالغ معينة في تواريخ مستقبلية محددة لطرف آخر (المستفيد) مثل الكمبيالات والسند الأذني. إجراءات فحص أوراق الدفع، حيث يتعين على المراقب ما يلي:

1. الحصول على قائمة من إدارة المنشأة تبين المعلومات المتعلقة بأوراق الدفع، بحيث تشمل هذه المعلومات أسماء المستفيدين (الدائنين)، وقيمة المبالغ، وتواريخ الإستحقاق، ومعدل الفائدة، وقيمة الفوائد المدينة، والفوائد المستحقة، والفوائد المدفوعة مقدمة، وغيرها من المعلومات التي يحتاج إليها المراقب.

2. إجراء مقارنة بين أوراق الدفع المدرجة في القائمة مع تلك المسجلة في يومية أوراق الدفع، وكذلك مقارنة مجموعها مع رصيد حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام.

3. اختيار عينة من أوراق الدفع وعمل المصادقات اللازمة للمستفيدين منها.

4. التدقيق الحسابي والمستندي في أوراق الدفع وحسابات أوراق الدفع.

5. القيام بالإجراءات اللازمة التي من شأنها مساعدة المراقب على اكتشاف أوراق دفع لم تثبت في الدفاتر ومن ضمن هذه الإجراءات ما يلي:

– تدقيق دفتر صندوق المدفوعات في الفترة ما بعد تاريخ الميزانية للتأكد من عدم وجود تسديدات الأوراق دفع لم تثبت في الدفاتر.

– تدقيق محاضر الجلسات والتي تشير إلى قبول أوراق تجارية والتي قد ان تكون غير مثبته في الدفاتر.
– تدقيق شهادات المصارف (مصادقات المصارف) لاكتشاف أوراق الدفع المسددة من قبل المصرف نيابة عن المنشأة والتحقق من إثباتها في الدفاتر.

– فحص حساب أوراق الدفع في دفتر الأستاذ العام قبل وبعد تاريخ الميزانية.

– تحليل حساب الفوائد المدينة قبل وبعد تاريخ الميزانية.

6. حصر أوراق الدفع التي انقضى أجلها ولم يتم تسديدها وتقييم ما يترتب على ذلك من فوائد وغرامات تأخير.

إجراءات فحص الالتزامات طويلة الأجل:

من الأمثلة على الالتزامات الطويلة الأجل قرض السندات، والقروض طويلة الأجل برهن، وتمثل السندات أوراقا مالية تمثل اعتراف بالدين تتعهد فيه المنشأة بدفع مبلغ معين في تاريخ معين مع فائدة سنوية محددة. وتمثل ديون على الشركة لصالح الغير والتي هي واجبه السداد خلال فترة تزيد عن سنة، وهي في العادة مبالغ ضخمة، ولكنها تتميز بقلة العمليات المتعلقة بها خلال الفترة المحاسبية مقارنة بالإلتزامات قصيرة الأجل.

وتنحصر هذه الإجراءات في نقطتين رئيستين هما:

1. التحقق من أرصدة حسابات الالتزامات طويلة الأجل.

2. تحليل وفحص العمليات والقيود الخاصة بالالتزامات طويلة الأجل، ويمكن للمراقب الحصول على المعلومات التي تهمه من خلال المقرضين، ومن ضمن المعلومات التي تهم المراقب حول الالتزامات طويلة الأجل – غالبا قرض السندات– هي: القيمة الإسمية للقرض، الرصيد الحالي، معدل الفائدة، طريقة السداد الأصل القرض، والفوائد، واحتياطي سداد السندات، والضمانات الممنوحة، وأية معلومات أخرى تتعلق بعقد الإصدار والتي يراها المراقب ذات أهمية.

أما فيما يتعلق بإجراءات تحليل وفحص العمليات والقيود المحاسبية الخاصة بالالتزامات طويلة الأجل والتي تتم أثناء الفترة المحاسبية محل التدقيق فهي تشتمل على الخطوات التالية:

أ. التحقق من الدقة والثبات في تسجيل العمليات المختلفة.

ب. تحليل وفحص النقص في بعض الأرصدة نتيجة لسداد السندات أو القروض كلها أو جزء منها.

ج. إختبار وفحص الحسابات الأخرى المتعلقة بالسندات مثل علاوة الإصدار، وخصم الإصدار، وفوائد السندات، واحتياطي سداد السندات وغيرها من الحسابات.

د. التأكد من إتباع المبادىء المحاسبية السليمة في إثبات العمليات وكذلك التبويب الصحيح للالتزامات طويلة الأجل في القوائم المالية.

هـ. مقارنة قيمة السندات المصدرة مع رصيد حساب السندات في دفتر الأستاذ العام وذلك من خلال الرجوع إلى محاضر الجلسات لمعرفة عدد السندات المصدرة وقيمتها.

و. فحص ودراسة عقد القروض للوقوف على شروط العقد من حيث عدد السندات، وقيمتها، ومدتها، وغيرها من المعلومات المتعلقة بإصدار السندات.

ز. تتبع المتحصلات النقدية من القرض في الدفاتر المحاسبية للتأكد من استلام النقدية، وان علاوة الإصدار أو خصم الإصدار في حالة وجودهما – قد أخذا بعين الإعتبار، وأن الإلتزامات قد أثبتت.

ح. في حالة الحصول على أصل ثابت مقابل قرض، فيجب التحقق من صحة تقييم هذا الأصل، بالإضافة إلى التحقق من الإجراءات الأخرى والخاصة بالتحقق من الأصول الثابتة وعند تدقيق السندات فإنه يتعين على المراقب التحقق مما يلي:

1. أن عملية إصدار السندات قد تمت بطريقة قانونية ومصادق عليها من الإدارة العليا للمنشأة.

2. أن شروط العقد الخاصة بقرض السندات قد أخذت بعين الاعتبار، وأنه قد تم تدوين أية مخالفات وتم إعلام إدارة المنشأة بذلك.

3. أن العمليات الخاصة بالفوائد المدينة – فوائد قرض السندات – قد اختبرت وتم التحقق منها.

4. أن إجراءات البحث عن أي التزام غير مثبت بالدفاتر قد اتبعت بصورة سليمة.

5. أن السندات المصدرة والتي هي في التداول وبتاريخ الميزانية قد تم التأكد منها.

6. أن مبدأ الثبات قد روعي وذلك فيما يتعلق بحساب قرض السندات والعمليات المتعلقة به.

– الحسابات الدائنة الأخرى وتشمل حسابات مصلحة الضرائب، ومؤسسات الضمان الإجتماعي، والتقاعد، وغيرها.

وتشمل إجراءات فحص الأرصدة الدائنة الأخرى مايلي:

1. مطابقة أرصدة أول المدة لكل من الأرصدة الواردة بقائمة المركز المالي للعام السابق، والحصول على كشوف تفصيلية لكل عنصر منها في نهاية العام الذي يتم فحصه.

2. فحص حركة الحسابات المختلفة ومراجعتها مستندية وحسابية والتحقق من سلامة التوجيه المحاسبي.

3. فحص الأرصدة الشاذة والتحقق منها ومتابعة تسويتها.

4. فحص المصادقات الواردة، وبحث ودراسة الخلافات المذكورة بها، وآثارها على الحسابات الختامية والمركز المالي.

5. التحقق من أرصدة المركز الرئيس أو الشركات الشقيقة ومطابقة تلك الأرصدة.

6. مراقبة التوزيعات المقترحة طبقا للقرارات المنظمة.

7. حصر المستحقات الإلزامية المتأخر سدادها والاثار المترتبة عليها.

8. مراقبة العمليات المسجلة بعد تاريخ الميزانية للتحقق مما إذا كانت هناك عمليات تتعلق بالسنة موضوع الفحص ولم يتم قيدها.

التحري عن الالتزامات غير المثبتة في الدفاتر:

إن المهمة الصعبة أمام المراقب هي اكتشاف ما إذا كانت هناك التزامات غير مثبتة في الدفاتر، وفيما يلي بعض الإجراءات الكفيلة بتسهيل هذه المهمة:

1. إختبار وفحص المدفوعات النقدية التي حدثت خلال الفترة ما بين انتهاء السنة المالية (تاريخ الميزانية)، وبين انتهاء عملية فحص الميزانية وقبل الإدلاء بأي رأي.

وقد تشمل عملية التحقق هذه جميع المدفوعات النقدية أو عينة منها، وتشمل أيضا التحقق مما إذا كانت عملية الدفع تمثل تسديدا الإلتزام خاص في السنة المالية تحت الفحص أم لا، فإذا كان المبلغ المدفوع يمثل تسديدا لإلتزام يخص السنة، فعلية التأكد من أن هذا الالتزام قد أثبت ضمن الإلتزامات المختلفة والظاهرة بالمركز المالي للسنة المعنية، وإذا لم يظهر هذا الإلتزام ضمن الإلتزامات الأخرى، فإن ذلك بدون شك يمثل التزاما غير مثبت بالدفاتر.

2. فحص حساب الفوائد المدينة ومقارنته بالحسابات أو القروض التي تسرى عليها فوائد، وقد يترتب على هذا الفحص اكتشاف فوائد مدفوعة أو مستحقة عن الإلتزام غير مثبتة في الدفاتر.

3. فحص محاضر جلسات الإدارة العليا للمنشأة، فقد يجد المراقب فيها مؤشر على وجود اعتماد قروض أو سلف من الغير أو عقود أو نزاعات قضائية تنشأ عنها التزامات غير مثبته في الدفاتر.

4. إذا ما تبين للمراقب وجود رهن أو ضمان على الأصول فعليه التأكد من أن الالتزام الناشىء عن ذلك قد أثبت في الدفاتر وأخذ في الإعتبار، فقد تكون الشركة قد اقترضت مبلغا من المال لتمويل بعض عملياتها عن طريق رهن أو ضمان الأصول.

5. وأخيرا على المراقب أن يطلب شهادة من الإدارة تفيد بأن جميع الإلتزامات قد أخذت في الاعتبار وأثبتت في الدفاتر وذلك كوسيلة لإخلاء مسؤوليته في حالة تعرضه للمساءلة القانونية.

المحاضرة العاشرة: الرقابة على الموجودات والمدينون والحسابات المدينة الأخرى

رابعا– الرقابة على الموجودات (الأصول):

لأهمية هذا البند في الشركات وجب علي إدارة الشركة وضع الكثير من الضوابط الرقابية وذلك لحماية تلك الأصول من التبديد أو السرقة كذلك ترشيد تلك الأصول ، حيث تعتبر الأصول الثابتة أصول رأسمالية تعتمد عليها الشركة في الإنتاج أو التوسع علي المدي البعيد للشركة[67].

1– الموجودات الثابتة وإهتلاكاتها

– **أهداف الرقابة على الموجودات الثابتة**

من بين الأهداف التي يسعى المراقب إلى تحقيقها عند مراقبته للموجودات الثابتة ما يلي:

1. اختبار كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالموجودات الثابتة.
2. التأكد من الوجود الفعلي للموجودات وملكيتها.
3. فحص طرق تقييم الموجودات الثابتة.
4. التحقق من أي رهونات على الموجودات.
5. تقييم طرق إحتساب الإهتلاك للموجودات.

[67] **الرقابة على الأصول الثابتة** شوهد يوم 22ماي2020 على الساعة 12ساو30د **https://accdiscussion.com/acc8719.html**

6. التأكد من التبويب السليم للأصول الثابتة بالقوائم المالية.
7. التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة للمكاسب والخسائر الناتجة عن بيع الموجودات الثابتة
8. التأكد من وجود سياسة واضحة للتفرقة بين النفقات الإيرادية (الجارية) والنفقات الرأسمالية.

- **إجراءات الرقابة على الموجودات الثابتة:**

وهي الخطوات التفصيلية التي يتخذها المراقب في سبيل تنفيذ برنامج المراقبة وصولا إلى الأهداف التي سبق له تحديدها. وقبل أن نورد بعض الإجراءات الخاصة بمراقبة الأصول الثابتة، فلا بد من الإشارة إلى أن إجراءات المراقبة على أي بند تعتمد اعتماد كبيرة على نظم الرقابة الداخلية الخاصة بهذا البند، وللمراقب حرية اختيار أي إجراء يراه مناسبا لتنفيذ عملية المراقبة.

ومن ضمن الإجراءات التي يمكن أن يتبعها المراقب ما يلي:

1. التحقق الحسابي من صحة أرصدة الأصول الثابتة بقائمة المركز المالي (الأراضي، التحسينات على الأراضي، المباني، المعدات) وذلك بالرجوع إلى دفاتر الأستاذ المساعدة للأصول الثابتة واختبار عمليات الترصيد ومطابقة مجاميع الحسابات المساعدة لكل نوع مع حساب المراقبة الإجمالي في دفتر الأستاذ العام لذلك النوع.

2. التحقق المستندي لجميع أو عينة من القيود المرحلة إلى حسابات الأستاذ العام للأصول الثابتة وذلك بالرجوع إلى المستندات المؤيدة لتلك القيود، مثل فواتير الشراء، والمستندات الأخرى المتعلقة بالإضافات الرأسمالية، أو التصرف في الأصول بالبيع أو الاستبعاد.

3. التحقق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة ويتطلب ذلك قيام المراقب بالإجراءات التالية:

أ. ملاحظة عملية الجرد الفعلي للأصول الثابتة واختبار كشوف جرد الأصول الثابتة ومطابقتها بما هو وارد بالسجلات والدفاتر. ومن المسلم به أن عملية الجرد هي من مسؤولية الإدارة، وعلى المراقب ملاحظة هذه العملية وفي حالة تعذر ذلك، فيجب عليه إجراء اختباراته على كشوف الجرد الخاصة بالأصول الثابتة، وذلك بأخذ عينات وجردها جردة فعلية ومطابقتها مع كشوف الجرد والدفاتر.

ب. إذا كانت بعض الأصول الثابتة في حيازة الغير كأن تكون المنشأة قد قامت بتأجير بعض سيارتها أو آلاتها للغير، لعدم حاجة المنشأة لها في الوقت الحاضر، فعلى المراقب الحصول على شهادات من الغير لتأكيد ذلك.

4. التحقق من ملكية الأصول الثابتة، حيث أن مجرد وجود الأصل لا يعني بالضرورة ملكيته ومن بين الإجراءات التي يقوم بها المراقب للتحقق من ذلك ما يلي:

أ. التحقق من فواتير الشراء وعقود الشراء المتعلقة بشراء الآلات والأثاث.

ب. التحقق من عقود أو مستندات الملكية بالنسبة للمباني والأراضي والحصول على ما يثبت ملكيتها من الجهات المختصة في الدولة.

ج. التحقق من عقود الملكية بالنسبة للسيارات على أن تكون مسجلة بإسم المنشأة.

د. الحصول على شهادات من الجهات المختصة تفيد عدم وقوع أي تصرف على الأصول الثابتة أثناء السنة أو عدم وجود أي رهونات عليها.

5. التحقق من تقييم الأصول الثابتة:

من المعروف أن الأصل الثابت يثبت في الدفاتر بالتكلفة أي مجموع الثمن مضافة إليها جميع المصروفات التي صرفت من أجل إعداده للإستعمال في الغرض الذي اقتني من أجله، وتتضمن تكلفة الاقتناء ثمن شراء الأصول في حالة صنع تام أو مجموع المصروفات التي حملت على حساب تحت التشغيل في حالة تصنيع أو بناء الأصل داخلية[68]. وهناك نفقات قد تنفق على الأصل بعد اقتنائه تؤدي إلى زيادة قدرته الإنتاجية أو زيادة عمره الإنتاجي وتضاف هذه النفقات إلى تكلفة الأصل، وبناء على ما تقدم، فإنه يجب على المراقب عند تحققه من تقييم الأصل أن يرجع إلى مستندات الشراء أو أوامر التشغيل (حسب الحالة)، وكذلك التحري عن أي نفقات أخرى أضيفت إلى تكلفة الأصل والتحقق مما إذا كانت قد اعتبرت نفقات رأسمالية أو إيرادية.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هناك بعض أنواع الأصول الثابتة التي لا يملك المراقب الخبرة الفنية الكافية لتقييمها، وفي هذه الحالة يمكن للمراقب الاستعانة بذوي الخبرة على أن يذكر ذلك في تقريره.

6. تدقيق الإضافات الرأسمالية التي تمت خلال السنة وذلك بإتباع الإجراءات التالية:

أ. فحص جميع التفويضات الخاصة بالإضافات الرأسمالية سواء الخاصة بالأصول المشتراة أو تلك التي تم التعاقد عليها.

ب. مراقبة التغيرات التي حدثت خلال السنة بالنسبة للأصول التي يتم صنعها أو إنشائها داخلية والتي لا تزال تحت الإنجاز، وذلك بالرجوع إلى أوامر التشغيل المؤيدة لها.

ج. مراقبة مشتريات الأصول الثابتة التي تمت خلال السنة وذلك بمقارنة فواتير الشراء مع أوامر الشراء ومحاضر الاستلام والتحري عن أسباب تجاوز التكلفة الفعلية والمبلغ المدرج بأمر الشراء إن وجد.

د. التحقق من الجرد الفعلي للإضافات الرأسمالية التي تمت خلال السنة.

7.مراقبة عمليات استبعاد الأصول الثابتة من الإنتاج أو العمل خلال السنة، والغرض من هذا الإجراء هو التأكد من الأسباب الحقيقية لعملية الاستبعاد، وكذلك التأكد من أنه لا يوجد هنالك حالات استبعاد لم تثبت في الدفاتر.

ويمكن للمراقب التأكد من ذلك بإتباع عدة إجراءات منها:

أ. مناقشة الإدارة ومشرفي الإنتاج والاستفسار منهم عن أي عملية استبعاد الأصول ثابتة أثناء الفترة.

ب. في حالة حدوث إحلال للأصول الثابتة أثناء السنة، فعلى المراقب التحري عن هذا الإحلال ومعرفة ما إذا كانت قد حلت محل أصول قديمة وفي هذه الحالة يجب معرفة أوجه التصرف في الأصول القديمة.

ج. إذا ما حدث توقف خط إنتاجي معين فعلى المراقب التأكد من أوجه استخدامات الأصول (الآلات) التي كانت تابعة لخط الإنتاج الملغي

د. مراقبة حسابات الإيرادات المتنوعة لإمكانية اكتشاف أية مكاسب ناتجة عن بيع أصول ثابتة.

هـ. التحري عن أية تخفيضات تكون قد حدثت في عقود التأمين على الأصول الثابتة ومعرفة أسباب ذلك.

---

[68]خالد حسين التجانى حسين، **أثر المعايير المحاسبية فى إعادة تقييم الأصول الثابتة**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة شندى،2014،ص35،36

و. مراقبة حسابات مجمعات الإهتلاك ومقارنتها بتلك الخاصة بالسنوات السابقة، حيث قد يكتشف استبعاد بعض الأصول وذلك في حالة انخفاض أقساط الإهتلاك المرحلة إلى مجمعات الإهتلاك.

8. مراقبة إيرادات بعض الأصول المؤجرة للغير، ففي بعض الأحيان تكون هناك أصول ثابتة زائدة عن الحاجة خلال فترة معينة، فتقوم المنشأة بتأجيرها للغير بدلا من بقائها معطلة – مثل الأراضي والمباني والسيارات، وغيرها، وهنا يجب على المراقب الرجوع إلى عقد أو اتفاق التأجير للتأكد من الجهة المستأجرة والشروط المبينة في العقد أو الاتفاق وكذلك تبويب هذه الأصول في قائمة المركز المالي، حيث انه يجب فصل هذه الأصول عن بقية الأصول الثابتة المستخدمة في الإنتاج أو في تسيير العمل بالمنشأة.

9. التحري عن أية أصول ثابتة اهتلكت كلية ولا زالت تستخدم في الإنتاج أو العمل، حيث أن مثل هذه الأصول تساهم في دخل المنشأة دون تحميل الدخل بأقساط الإهتلاك الخاصة بها، وقد تقوم بعض المنشآت بتخفيض حساب الأصول بقيمة الأصول المهلكة وذلك بإقفالها في مجمع الإهتلاك الخاص بها، وقد يقوم البعض الآخر من المنشآت على إبقاء تكلفة هذه الأصول المهتلكة ضمن حسابات الأصول المماثلة لها، وفي كلتا الحالتين يجب على المراقب التأكد من أن هناك ملاحظة بهذا الخصوص ملحقة بالقوائم المالية وذلك تمشيا مع مبدأ الإفصاح الكامل.

10. التأكد من تبويب الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي، فهنالك بعض المبادىء الواجب مراعاتها عند تبويب الأصول الثابتة والتي تسهل على مستخدمي القوائم المالية استخدام تلك القوائم في الأغراض المختلفة، وتشمل هذه المباديء ما يلي:

أ. أن يبوب الأصل – أو الأصول المتشابهة – في بند واحد منفصل عن بقية الأصول.

ب. أن يكون قسط الإهتلاك محسوبة ومقدرة بطريقة معينة وثابتة من سنة الأخرى، وفي حالة حدوث أي تغيير في كيفية حساب أقساط الإهتلاك فيجب أن تكون هناك إشارة لذلك على شكل ملاحظات مذيلة بالقوائم المالية – مع ذكر طريقة الإهتلاك أو طرق الإهتلاك المستخدمة في جميع الأحوال .

وعلى المراقب أن يذكر بتقريره أي تحفظ بخصوص مبدأ الثبات بالإضافة إلى بيان الأثر الناتج عن التغيير من طريقة أخرى إذا كان مثل هذا الأثر كبيرا.

ج. قد تكون هناك أصولا ثابتة لا يتم استخدامها بصفة مستمرة على مدار السنة وإنما عند الحاجة إليها فقط – مثل مولدات القوى الكهربائية التي تستخدم عند انقطاع التيار الكهربائي – هذا ويجب أن تبوب ضمن بند الأصول ولا تفصل عنها.

د. تثبت الأصول الثابتة بالتكلفة – تكلفتها التاريخية، وتظهر في قائمة المركز المالي بتلك التكلفة، أي لا تتأثر بتغير مستوى الأسعار تطبيقا لمبدأ التكلفة التاريخية. هـ. إذا كانت هناك أصولا ثابتة مهتلكة كلية ولكنها لا تزال مستخدمة، فيجب الإشارة إلى هذه الحقيقة كملاحظة مذيلة بالقوائم المالية. و. في حالة وجود أي رهن على بعض الأصول الثابتة فيجب الإشارة إلى ذلك في شكل ملحوظة بالقوائم المالية مع بيان أو تحديد تلك الأصول الواقعة تحت الرهن.

ثانيا– الرقابة على إهتلاك الأصول الثابتة:

يهدف المراقب من وراء مراقبته على إهتلاك الأصول الثابتة التأكد مما يلي[69]:

1. ملائمة طرق حساب الإهتلاك المستخدمة مع الأخذ في الاعتبار العمر الإنتاجي، والتكلفة الأصلية.
2. الثبات في تطبيق وإستخدام طرق الإهتلاك من فترة لأخرى.
3. الدقة الحسابية في حساب مصروفات الإهتلاك ومجمعات الإهتلاك.

- **إجراءات فحص مصروف الإهتلاك:**

من بين الإجراءات التي يقوم بها المراقب للتحقق من مصروف الإهتلاك ما يلي:

- التعرف على طرق الإهتلاك المتبعة والتحقق من مدى الثبات في تطبيق هذه الطرق ذلك بالرجوع إلى أوراق المراجعة للسنة السابقة.
- في حالة حدوث أي تغير في طرق الإهتلاك فعلى المراقب الحصول على مبررات لذلك، والتأكد من وجود ملاحظات ملحقة بقائمة المركز المالي فيما يتعلق بهذا التغيير.

[69] https://fr.slideshare.net/soukainalam/audit-des-immobilisations?next_slideshow=1 audit des immobilisations Sous l'encadrement de : Mr. Azegagh, vu le 28/04/2020 a 14H10

- الحصول على جدول تفصيلي يبين أرصدة أول المدة المجمعات الإهتلاك، ومصروفات الإهتلاك خلال الفترة، وأي تغيير في مجمعات الإهتلاك نتيجة لإحلال أو استبعاد بعض الأصول، وكذلك الأرصدة النهائية لمجمعات الإهتلاكات.
- مقارنة أقساط الإهتلاك للسنة الحالية بأقساط الإهتلاك للسنوات الماضية لكل نوع من أنواع الأصول.
- المراقبة الحسابية لحسابات الإهتلاك للأصول المختلفة بدفتر الأستاذ العام ومقارنتها بمبالغ الإهتلاكات التفصيلية الموجودة في بطاقات الأصول (دفتر أستاذ مساعد الأصول) وربط المجاميع فيما بينها.
- مراقبة القيود الخاصة بالإهتلاكات والتأكد من صحة ترحيلها إلى حسابات مجمعات الإهتلاك. مراقبة العمليات المختلفة التي حدثت في حسابات الأصول وتأثير ذلك على مصروفات الإهتلاك ومجمعات الإهتلاك

- **الأصول غير الملموسة**

الأصل غير الملموس ليس له وجود مادي وتتوقف قيمته على الحقوق التي يتمتع بها مالكه من خلال الاحتفاظ به[70].

وتشمل الأصول غير الملموسة عدة أنواع من الأصول مثل شهرة المحل، براءات الإختراع، حقوق الطبع، العلامات التجارية، الأسماء التجارية، الامتيازات.

وتبوب الأصول غير الملموسة منفصلة عن الأصول الملموسة في قائمة المركز المالي على أن تظهر بقيمتها الصافية (قيمتها الدفترية) دون إظهار مجمعات الإهتلاك ، حيث جرى العرف بين المحاسبين على عدم توسيط حساب مجمع الإهتلاك عند إثبات و مصروف الإهتلاك، ويعود السبب في ذلك إلى أنه على الرغم من معرفة العمر القانوني للأصل غير الملموس إلا أن المدة المقدرة للاستفادة منه غير مؤكدة، الأمر الذي يستدعي في بعض الحالات إقفال التكلفة المتبقية للأصل غير الملموس واعتبارها مصروف اهتلاك بالكامل في السنة التي تأكد فيها عدم مساهمته في تحقيق الإيراد.

[70] Abbas H. Al Tememi, Abdulhuseen Al Saad , **The Intangible Assets which assembled internally and the Requirements for financial Reporting,** Academic Scientific Journals, volume05,p48

أهداف مراقبة الأصول غير الملموسة يهدف المراقب من وراء رقابته على الأصول غير الملموسة إلى ما يلي:

1. التأكد من أن الأصول غير الملموسة تدر منفعة للشركة.

2. التأكد من أن الأصول غير الملموسة مثبته في الدفاتر بتكلفة الحصول عليها.

3. التأكد من صحة سياسات الاهتلاك.

4. التأكد من التبويب الصحيح للأصول غير الملموسة في قائمة المركز المالي.

ثالثا- المدينون والحسابات المدينة الأخرى:

يهدف المراقب من وراء مراقبته لحسابات المدينين إلى ما يلي:

1. التأكد من كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين وبقية الأنشطة المتعلقة بها.

2. التأكد من دقة المعالجة المحاسبية للحسابات، والحسابات تحت التحصيل، وما يتعلق بها من عمليات مختلفة.

3. التأكد من كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

- **التحقق من وجود الدين**

المستندات المتعلقة بحسابات المدينين هي على الأغلب مستندات أعدت داخل المنشأة مثل أوامر البيع، فاتورة البيع، أمر الشحن، وغيرها من المستندات الأخرى[71]. ومن المعروف أن المراقب يعتمد على المستندات الخارجية – أي التي أعدت خارج المنشأة، أكثر من اعتماده على المستندات الداخلية، حيث أن هذه الأخيرة أكثر عرضه للتزوير والتلاعب، خاصة في غياب نظم رقابية محكمة.

ونتيجة لما تقدم يصبح من الضروري للمراقب الحصول على دليل أو أدلة إثبات خارجية تتعلق بحسابات المدينين، وتعزز وجودها الفعلي لأطراف حقيقية وليست وهمية. والإجراء المتعارف عليه بين المراقبين هو

[71] http://www.accounting-basics-for-students.com/control-accounts.html **Debtors and Creditors Control Accounts**, vu le 05/05/2020 à 16H45

إرسال مصادقات إلى المدينين للحصول على ما يؤكد صحة أرصدة حساباتهم المدونة في دفاتر المنشأة. ويمكن تصنيف هذه المصادقات إلى نوعين:

مصادقات إيجابية:

وهي التي ترسل إلى المدينين، حيث يطلب منهم إعلام المراقب عن صحة أو عدم صحة رصيدهم الظاهر بدفاتر المنشأة، أي أن الرد يتم في كلا الحالتين. وترسل هذه المصادقات إلى المدينين ذوي الأرصدة الكبيرة، أو في حالة عدم ثقة المراقب بنظم الرقابة الخاصة بحسابات المدينين، ترسل بغض النظر عن حجم الأرصدة..

أما في حالة المصادقات الإيجابية فيكون المراقب متوقعا لرد المدينين الذين أرسل لهم بمصادقات من هذا النوع، وفي حالة عدم تسلم المراقب نسبة كبيرة من المصادقات الايجابية فعلية أن يرسل بمصادقات ثانية وقد يتبعها بإرسال ثالث حتى يتمكن من الحصول على أكبر عدد ممكن من الردود .

مصادقة سلبية :

وهي التي يطلب فيها من المدينين إعلام المراقب فقط في حالة عدم صحة الرصيد، أي أن المدين مطالب بالرد في حالة عدم موافقته على الرصيد المبين بالمصادقة. ويفضل استخدام هذا النوع في حالة وجود عدد كبير من المدينين ذوي الأرصدة الصغيرة، كما أنها ترسل في حالة اطمئنان المراقب الأنظمة الرقابة الداخلية والخاصة بحسابات تحت التحصيل، ويعاب على المصادقات السلبية أن المراقب لا يستطيع معرفة سبب عدم الرد بالتحديد، فعدم الرد قد لا يكون بالضرورة الموافقة على ما جاء بالمصادقة، بل قد يكون سببه عدم اكتراث المدين بالرد (رغم عدم موافقته) أو عدم تسلم المدين للمصادقة، أوضياع الرد بالبريد.

وعند استخدام المصادقات يجب أخذ الجوانب التالية في الاعتبار:

1. أن يكون طلب المصادقة موجها وموقعا عليه من قبل إدارة المنشأة – في العادة

يقوم المراقب المالي بالشركة بالتوقيع – وأن يبين للمدين الغرض الذي من أجله أرسلت المصادقة، حيث أن المدين هو في الأصل غير ملزم بإعطاء أية معلومات لأي شخص، وخصوصا في ما يتعلق بمديونيته – إلا إذا طلب منه ذلك عن طريق دائنيه.

2. في أغلب الأحيان ترسل المصادقات إلى عينة من المدينين، ويجب أن يتم اختيار هذه العينة عن طريق المراقب، وعليه أيضا أن يحدد من هم الذين سترسل لهم مصادقات إيجابية، ومن هم الذين سترسل لهم مصادقات سلبية.
3. ترسل المصادقات عن طريق البريد من قبل المراقب ، وذلك ضمانا لوصولها.
4. يجب أن ترسل ردود المصادقات إلى مكتب المراقب وليس إلى إدارة المنشأة، حيث يرفق مع المصادقة مغلف مختوم ومعنون بإسم المراقب.
5. يجب ذكر إسم وعنوان المراقب على المغلف المحتوي على المصادقة المرسلة حتى تقوم هيئة البريد بإرجاع الرسائل التي لم يعثر على أصحابها إلى مكتب المراقبة، وبذلك يمكن للمراقب اكتشاف أية أسماء وهميه. على المراقب – قبل إرسال المصادقات – التأكد من أسماء المدينين من حيث كونهم حقيقيين وليسوا وهميين، وذلك بالرجوع إلى دليل الهواتف، والغرف التجارية، وغيرها من الوسائل التي يراها المراقب.
6. بخصوص المصادقات التي ترد وتتضمن عدم الموافقة على الرصيد من قبل المدينين، فيجب على المراقب التحقق من ذلك، ومناقشة إدارة الشركة بهذا الشأن.

ومن بين الأسباب التي تؤدي إلى عدم الموافقة ما يلي:

أ. ثمن بضاعة أرسلتها المنشأة للعميل (المدين)، غير أن هذه البضاعة لم تستلم من قبل العميل إلا بعد رده على المصادقة.

ب. نقدية مرسلة من عميل ما ولكن لم تستلم من قبل المنشأة إلا بعد إرسالها للمصادقة.

ج. قيام العميل برد البضاعة إلى المنشأة، ولم يتم استلامها من قبل المنشأة إلا بعد إرسالها للمصادقة.

د. وجود خطأ أو تلاعب أو تزوير أدى إلى اختلاف بين ما هو مثبت بالدفاتر وما هو فعلي، وهذا النوع من الأسباب هو ما يجب أن يبحث عنه المراقب الخارجي.

المحاضرة الحادي عشر: تدقيق النقدية بالخزينة وحسابات المصارف

رابعا- النقدية بالخزينة وحسابات المصارف (البنوك)

تتمثل الأرصدة النقدية في النقدية بخزينة المنشأة، والنقدية بحساباتها الجارية بالبنوك، ويجب الاهتمام بتنظيم الرقابة على النقدية ومراجعتها للأسباب التالية:

1- تمر جميع العمليات التي تقوم بها المنشأة – سواء كانت إيرادات أو مصروفات أو أصول أو إلتزامات – بحساب النقدية وتنتهي فيه- إن عاجلا أو آجلا.

"ولذلك فإن الأرصدة النقدية تمثل ناتج كم ضخم من العمليات النقدية والتي بدورها تعتبر ممر لكافة نتائج أنشطة المنشأة، ومن ثم فإن التحقق من سلامة هذه الأرصدة يساعد على إثبات ليس فقط سلامة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة وإنما أيضا سلامة وصدق. وعدالة عرض الأصول الأخرى، وحسابات الالتزامات المختلفة.[72]

2- النقدية تعتبر أكثر الأصول عرضة لمخاطر التلاعب والغش والاختلاس والسرقة نظرا لسيولتها وسهولة تداولها.

هذا، والرصيد النقدي بالخزينة أو البنوك هو محصلة عمليات المقبوضات والمدفوعات النقدية. ومن أمثلة المقبوضات والمتحصلات النقدية:

1- المبيعات النقدية. 2- المقبوضات من المدينين، وتحصيل أوراق القبض. 3- متحصلات من إيراد استثمارات مالية، وايجارات العقارات. 4- مقبوضات من مبيعات الاستثمارات المالية. 5- مقبوضات من مبيعات أصول ثابتة. 6- مقبوضات تعويضات محصلة من شركات التأمين. 8- مقبوضات رأسمالية نتيجة زيادة رأس المال أو الحصول قروض طويلة الأجل.. إلخ. ومن أمثلة المدفوعات النقدية:

- المشتريات النقدية.

- مدفوعات للدائنين وأوراق الدفع.

[72] عماد سعيد الزمر وآخرون، **مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون سنة النشر، ص178

- مدفوعات الأجور.

- مدفوعات لشراء استثمارات مالية.

- مدفوعات رأسمالية لشراء أصول ثابتة.

- مدفوعات مصاريف الدعاية والإعلان.

- المدفوعات النثرية... إلخ

يهدف المراقب من وراء مراقبته لبند النقدية إلى الاتي:

1. التأكد من كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية بخصوص العمليات المتعلقة بالنقدية.

2. التأكد من أن رصيد النقدية الظاهر بقائمة المركز المالي يمثل فعلا مجموع النقدية بالخزينة وبالمصارف.

3. التأكد من دقة وصحة السجلات والقيود المحاسبية الخاصة بالنقدية.

4. التأكد من مراعاة الحد الفاصل بين السنوات المالية فيما يتعلق بالعمليات النقدية التي حدثت في نهاية السنة المالية.

5. التأكد من التبويب السليم لبند النقدية في قائمة المركز المالي.

تعتمد إجراءات مراقبة النقدية اعتمادا كبيرة على أنظمة الرقابة الداخلية، ولهذا فإن إجراءات مراقبة النقدية تختلف من عملية لأخرى بناء على قوة أو ضعف نظم الرقابة الداخلية. ويتكون رصيد النقدية الظاهر بقائمة المركز المالي عادة من جزئين، وهما نقدية بالخزينة ونقدية بالمصارف. ونظرا لطبيعة كل جزء، فسوف نورد في ما يلي إجراءات التحقق لكل منها:

إجراءات تدقيق النقدية بالخزينة (الصندوق):

تحتوي النقدية بالخزينة عادة على عملات نقدية من فئات مختلفة ورقية ومعدنية، بالإضافة إلى متحصلات من المدينين، والتي لم تودع بعد سواء في شكل صكوك أو أوراق. ومن ضمن الإجراءات الخاصة بالتحقق من النقدية في الخزينة ما يلي:

جرد أو عد النقدية:

يجب أن يتوفر عنصر المفاجأة عند جرد أو عد النقدية، أي أن يكون موعد جرد النقدية غير معروف بالنسبة لإدارة المنشأة تحت الفحص، وعادة ما يقوم المراقب بجرد النقدية قبل أسبوع من نهاية السنة المالية، ففي نهاية السنة المالية يقوم بفحص أي عمليات نقدية تمت بين تاريخ جرد النقدية وتاريخ إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية، وذلك بأن يضيف أي مقبوضات ويخصم أي مدفوعات وصولا إلى رصيد النقدية بالخزينة في نهاية السنة المالية.

وقد يقوم بجرد الخزينة بعد أسبوع من نهاية السنة المالية ثم يقوم بإضافة أي مدفوعات، وطرح أي مقبوضات حدثت بعد إقفال الدفاتر وحتى يوم الجرد. وعند القيام بجرد النقدية في الخزينة يجب أخذ الأمور التالية بعين الإعتبار:

1. التأكد من إتمام عمليات القيد في الدفاتر حتى نهاية السنة عند القيام بجرد النقدية، والتأكد من الحد الفاصل للعمليات النقدية.

2. يجب على المراقب أن يطلب من أمين الخزينة إحضار النقدية التي بحوزته سواء الخاصة بالمصروفات النثرية أو بدفتر الخزينة، وعليه القيام بعملية الجرد بحضور أمين الخزينة.

3. أن يقوم المراقب بجرد الأوراق المالية والتجارية وأية أصول أخرى، والتي يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة في نفس الوقت الذي يقوم فيه بجرد النقدية، وذلك لكي لا تستخدم هذه الأصول في تغطية أي عجز في النقدية.

4. في حالة تعدد أمناء الخزائن الصرافين" أو مسؤولي العهد، فعلى المراقب أن يقوم بعملية الجرد لجميع الخزائن في نفس الوقت، وذلك بمساعدة معاونيه. وإذا تعذر ذلك، فيجب أن لا يفوت المراقب بأن يقوم بختم جميع الخزائن أو العهد بالشمع الأحمر حال الإنتهاء من جردها، وذلك لكي لا يتم تغطية عجز ما في خزينة معينة من متحصلات خزينة أخرى قبل جردها.

5. عدم السماح للصرافين بالإشتراك في عملية الجرد، ولكن يجب أن يتم الجرد بحضورهم.

6. يجب على المراقب عمل محضر جرد نقدية يبين فيه فئات النقدية المتواجدة، وعددها، ومن ثم قيمتها على أن يذكر في المحضر أن عملية الجرد قد تمت بحضور الصراف، وأنها قد أعيدت له دون نقصان على أن يوقع الصراف على المحضر.

مطابقة الجرد الفعلي مع الدفاتر:

بعد الانتهاء من الجرد الفعلي للخزينة يقوم المراقب بمطابقة الجرد الفعلي مع ماهو مثبت ومسجل بالدفاتر المحاسبية، وذلك بإتباع ما يلي:

1. مقارنة مجاميع خانات دفتر المصروفات النثرية بالحسابات المساعدة للمصروفات المختلفة وحساب المصروفات بالأستاذ العام.

2. تتبع المتحصلات النقدية غير المودعة في دفتر حركة الخزينة إلى جانب المقبوضات، والتأكد من صحة المستندات الخاصة بذلك.

3. إعداد قائمة بالمستندات التي تثير الشكوك، والتحقق منها، ومن ضمن هذه المستندات:

– صكوك تواريخها قديمة. – صكوك محرره لحاملها أو باسم أمين الخزينة. – إيصالات خاصة بالمصروفات النثرية لا يوجد بها تاريخ أو تاريخها قديم، أو أية مستندات أخري تثير الشكوك. – المراقبة الحسابية لصندوق المصروفات النثرية، ودفتر حركة الخزينة، وكذلك حساب النقدية في الخزينة، والتأكد من المجاميع الرأسية والأفقية، ونقل المجاميع من صفحة إلى أخرى.

تتبع حركة الإيداع:

لاستكمال عملية التحقق من النقدية في الخزينة، فإنه يتعين على المراقب تتبع إيداع المتحصلات غير المودعة يوم الجرد، وخصوصا الصكوك، فإذا ما أودعت الصكوك بمعرفة المصرف فهذا دليل على صحتها، وأنه لم يتم وضعها بالخزينة من أجل تغطية أي عجز في النقدية، أما في حالة رجوع هذه الصكوك لكونها بدون رصيد، فعلى المراقب التحقق من ذلك، إذ ربما كان هناك عملية إحتيال أو غش من قبل أمين الخزينة.

الإجراءات الخاصة بالتحقق من النقدية في المصارف:

المصادقات:

الهدف الأساس من وراء قيام المراقب بالتحقق من النقدية بالمصارف هو التأكد من الرصيد الفعلي المودع بها. ويستطيع المراقب التأكد من ذلك بمجرد الإطلاع على قائمة الحساب المرسله من قبل المصرف أو المصارف، فقد جرى العرف بين المراقبين على ضرورة إرسال مصادقات بغية الحصول على المعلومات من المصارف مباشرة. وغالبا ما ترسل المصادقات إلى المصارف من نسختين حيث يحتفظ المصرف بإحداها، ويرد الأخرى مباشرة إلى المراقب، (على أن تكون المصادقات موقعة من قبل إدارة المنشأة، في الغالب من قبل أحد الموظفين المعتمد توقيعه لدى المصرف)، حيث أن المصارف لا تدلي بأية معلومات للغير إلا بناء على موافقة أو طلب إدارة المنشأة، وتقوم بإرسال المصادقات التي يعدها المراقب إلى المصارف التي تعامل معها العميل المنشأة تحت الفحص)، وكذلك المصارف التي كان يتعامل معها في الماضي القريب، ويطلب المراقب في المصادقة من المصارف إعلامه عن أية معلومات خاصة بالمنشأة من حسابات ومعاملات أخرى، وتعتبر المصادقة بمثابة شهادة من المصرف.

ويوضح المصرف في المصادقة (أو الشهادة) نوع الحسابات الخاصة بالشركة حسابات ودائع أو (حسابات جارية) وكذلك أية التزامات قائمة مثل القروض والضمانات التي يتم الحصول عليها لقاء هذه القروض، بالإضافة إلى أية معلومات أخرى خاصة بخطابات الضمان وفوائد الودائع وغيرها من المعلومات التي من شأنها تسهيل عملية التحقق من النقدية بالمصارف.

مذكرة تسوية المصرف:

وتعتبر إحدى الإجراءات الهامة التي يقوم بها المراقب أثناء تحققه من النقدية بالمصارف، ومن بين أهداف إعداد مذكرة تسوية المصرف هو المطابقة ما بين رصيد النقدية الوارد بكشف المصرف وما هو وارد بالدفاتر، حيث أنه في معظم الأحيان يختلف الرصيدان بسبب بعض العمليات مثل إيداعات بالطريق أو صكوك لم تقدم للمصرف من قبل المستفيدين منها.

ويقوم المراقب في العادة بإعداد مذكرة المصرف الآخر شهر في السنة المالية تحت المراقبة، أو يعتمد على مذكرة تسوية المصرف المعدة من قبل الإدارة بعد تدقيقها والتأكد من صحتها. ويتركز إهتمام المراقب على المعاملات المعلقة والتي تسببت في الإختلاف بين الرصيدين، حيث أن الإبدعات بالطريق قد تكون

ض خمة أو أن الصكوك التي لم تقدم بعد للمصرف هي أقل مما هي في الحقيقة، وذلك بقصد تغطية عجز ما في رصيد النقدية. ولهذا السبب يقوم المراقب بطلب قائمة أو كشف حساب المصرف بعد فترة وجيزة من إنتهاء السنة المالية، ربما كانت أسبوعان أو ثلاثة أسابيع، على أن يرسل كشف الحساب إلى المراقب مباشرة بناء على طلب إدارة المنشأة. ويقوم المراقب بعد ذلك بالتحقق من العمليات التي كانت معلقة عند إعداد مذكرة التسوية في نهاية السنة المالية بين كشف حساب المصرف وبين ما هو وارد في الدفاتر.

إيداعات بالطريق:

عند التحقق من الإبداعات بالطريق، يجب على المراقب أن يدرك أنه بالإمكان تغطية أي عجز في رصيد النقدية بالمصرف عن طريق تضخيم قيمة الإيداعات بالطريق. والإجراءات التالية إذا ما طبقت بالدقة المرجوة، يمكن عن طريقها اكتشاف أي تضخيم في الإيداعات بالطريق:

1. تتبع مبلغ الإيداعات بالطريق للتأكد من أن مبلغ الإيداع يتفق مع ما هو مسجل بالدفاتر في آخر يوم من أيام السنة المالية تحت الفحص.

2. مقارنة الإيداعات بالطريق مع الجرد الفعلي للخزينة الذي قام به المراقب، والتأكد من أن جميع الصكوك المستلمة من الغير والتي تم جردها قد تم إيداعها وأنها تمثل صكوكة صحيحة وليست مزورة
3. تتبع مبلغ الإيداعات بالطريق والذي ظهر عند إعداد مذكرة التسوية في نهاية السنة المالية، والتأكد من أن كل الصكوك التي كانت تمثل إيداعات بالطريق قد أودعت في حساب الشركة لدى المصرف، وعلى المراقب القيام بمقارنة أرقام الصكوك المودعة بالمصرف بأرقام الصكوك التي كانت بالطريق للإيداع في المصارف والتي سبق أن قام المراقب بتدوينها في أوراق عمله. التأكد من أن جميع الصكوك المودعة لدى المصرف قد حصلها المصرف من الغير، وأنه ليست هناك صكوكا مرفوضة أعيدت إلى المصرف لعدم وجود أرصدة في حسابات أصحاب تلك الصكوك، أو أن الصكوك كانت أساسا مزورة، وذلك بهدف تضخيم قيمة الإيداعات بالطريق.

4.صكوك لم تقدم بعد للصرف وهي تلك الصكوك التي صدرت لصالح الغير، غير أن المستفيدين منها لم يقوموا بتقديمها إلى المصارف بعد. وتعتبر هذه من أصعب الأمور التي تواجه المراقب، حيث أنه ربما قامت الشركة بتخفيض قيمة هذه الصكوك بقصد تغطية العجز في النقدية، ويتم ذلك لعدم إثبات بعض

الصكوك الصادرة الأمر الغير في الدفاتر أو أنه قد تم إثباتها بقيمة أقل من قيمتها الفعلية. وقد تساعد الإجراءات التالية المراقب في التأكد من صحة المبالغ الخاصة بالصكوك التي لم تقدم بعد للصرف:

1. فيما يتعلق بالصكوك التي كانت ضمن القائمة التي لم تقدم بعد، ولم ترد بآخر كشف من المصرف، فإنه يجب على المراقب التحقيق بشأنها والتأكد من أنها سلمت فعلا لأصحابها غير أن هؤلاء لم يتقدموا بها، وذلك بالرجوع إلى المستندات المؤيدة لعملية الدفع. وقد يقوم المراقب بالاتصال بحملة الصكوك للاستفسار عن عدم تقديمها للمصرف.

2. مقارنة الصكوك المدفوعة والمرفقة مع قائمة الصكوك التي لم تقدم بعد حسب آخر مذكرة تسوية، وذلك من خلال التأكد من أرقامها ومبالغها والمستفيدين منها.

3. فيما يتعلق بالصكوك التي وردت مع كشف المصرف بقائمة الصكوك التي لم تقدم بعد، حسب آخر مذكرة تسوية، فعلى المراقب التحقيق في ذلك، إذ ربما كان ذلك مؤشرا على محاولة لتغطية أي عجز في النقدية بالمصارف.

4. في حالة وجود بعض الصكوك لمدة طويلة ضمن الصكوك التي لم تقدم بعد – قد تكون لعدة أشهر– فعلى المراقب مناقشة الإدارة في إمكانية إلغائها وإعادة إثبات الإلتزامات المتعلقة بها بغية إظهار الوضع أو المركز المالي في صورته العادلة.

<u>فروقات أخرى</u>

قد تكتشف بعض الفروقات الأخرى بين رصيد كشف المصرف ورصيد الدفاتر بسبب معاملات أخرى غير التي ذكرت أعلاه (إيداعات بالطريق أو صكوك لم تقدم للصرف) تظهر بكشف المصرف، ومن الأمثلة على ذلك:

1. مصاريف المصرف والتي تكون قد سجلت بدفاتر المصرف غير أنها لم تسجل بعد في دفاتر الشركة.

2. خطأ من جانب المصرف بتسجيل إيداعات أو مدفوعات في حساب الشركة. وفي هذه الحالة يجب إبلاغ المصرف بهذا الشأن، على أن يتأكد المراقب من أن المصرف قد أرسل إشعار تصحيح بالخصوص.

3. تحصيلات أو مدفوعات عن طريق المصرف نيابة عن الشركة غير أن إشعار الخصم أو الإضافة لم يصل إلى علم الشركة بعد.

المحاضرة الثانية عشر: تدقيق المخزون السلعي والمبيعات

خامسا- المخزون السلعي

يعتبر المخزون السلعي من البنود الهامة التي يوليها المراقب عناية خاصة ، فالمخزون يشكل في معظم الشركات جزءا كبيرا من مجموع أصولها المتداولة. وللمخزون تأثير مباشر على قائمة الدخل بإعتباره المحدد الأساس لإجمالي الدخل – مما يجعله عرضه للتلاعب من قبل موظفي الشركة "إدارة الشركة بهدف تحسين الوضع المالي للشركة، والمخزون عبارة عن صنف أو أكثر من البضاعة التي تتعامل بها الشركة حيث تعيد بيعها أو تستخدمها في إنتاج سلع بقصد البيع.

تنبع أهمية رقابة المخزون السلعي إلى العديد من العوامل منها[73]:

- زيادة حجم الاموال المستثمرة في المخزون السلعي عادة ما يمثل أكبر بنود الاصول المتداولة في المشروع.
- أنه من أكثر بنود الاصول تعرضا للتلاعب والاختلاس والسرقة (بعد النقدية).
- أن قيمة المخزون آخر المدة – وطرق التقييم – لها تأثير على تكلفة المبيعات ونتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.

و يتضح أن مكونات أنواع المخزون تختلف بإختلاف طبيعة نشاط الشركة، فالشركة التجارية تقوم بشراء بضاعة جاهزة للبيع ولا تقوم بتحويرها أو تعديلها قبل البيع، ولذلك يظهر على قائمة المركز المالي بند واحد للمخزون وهو حساب مخزون سلعي آخر المدة، أما الشركة الصناعية فهي تقوم بشراء المواد الخام والمواد المصنعة جزئيا، وتستخدمها في إنتاج سلعة أو سلع أخرى لغرض بيعها، ولذلك يظهر على قائمة المركز المالي ثلاثة بنود للمخزون، ونظرا لأهمية هذا البند فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في 1939 توصية أكد فيها على ضرورة التحقق من بند المخزون وجودة ونوع، بالإضافة إلى التحقق الحسابي والمستندي للدفاتر والسجلات الخاصة بالمخزون، وبذلك أصبح حضور المراقب أو

[73] عماد سعيد الزمر وآخرون، **مبادئ وبرامج المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص 162

مساعده لعملية جرد المخزون من الإجراءات المقبولة والمتعارف عليها بين المراقبين. بالإضافة إلى ذلك يتم إجراء بعض الإختبارات التي من شأنها التحقق من نوعيه وقيمة أصناف المخزون. ويسمح للمراقب في الحالات التي لا يملك فيها الدراية الفنية ببعض أصناف المخزون بأن يستعين بذوي الخبرة. وتجدر الإشارة إلى أن عملية جرد المخزون هي من مسؤولية إدارة الشركة وليست من مسؤولية المراقب.

- أهداف مراقبة المخزون:

يهدف المراقب من وراء مراقبة المخزون إلى ما يلي:

1. التأكد من وجود نظام رقابة داخلية على المخزون.

2. التأكد من ملكية المخزون.

3. التأكد من الوجود الفعلي للمخزون وصلاحيته للبيع أو الإستخدام.

4. التأكد من نقطة الفصل " الحد الفاصل " لعمليات شراء وبيع البضاعة التي تمت عند قرب نهاية السنة المالية.

5. التأكد من الدقة الحسابية (المجاميع، الترصيد وغيره) و التحقق من أسعار الأصناف المختلفة وثبات طرق التقييم للمخزون.

6. التعرف على أية قيود على المخزون نتيجة لضمانات، أو رهن، أو غير ذلك.

7. التأكد من التبويب السليم في قائمة المركز المالي. بعد تحديد الأهداف، وقبل البدء بإجراءات التحقق من هذه الأهداف، فإنه يجب على المراقب تقويم مدى كفاءة نظام الرقابة على المخزون ومقارنة ما هو مطبق فعلا مع ما يجب أن يكون عليه. وعلى ضوء هذه المقارنة يستطيع المراقب تحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية الرقابة على المخزون..

- إجراءات مراقبة المخزون:

1. كما أشرنا سابقا، فإن حضور المراقب أو من يمثله عملية الجرد الفعلي للمخزون يعتبر من الإجراءات الرقابية المقبولة والمتعارف عليها بين المراقبين. والهدف من حضور المراقب عملية الجرد هو متابعة سير إجراءات الجرد الفعلي على المخازن، والتأكد من إتباع لجنة الجرد للتعليمات الخاصة بالجرد.

كما أن حضور المراقب عملية الجرد وملاحظته للجرد الفعلي للمخزون يساعده في تحقيق عدة أهداف رقابية خاصة بالمخزون من بينها، مراقبة الملكية، والكمية، والوجود الفعلي، والقابلية للبيع أو الإنتاج.

ويقوم المراقب بمتابعة الجرد من خلال إختيار عينة للتأكد من كميات المخزون، وعند إختيار المراقب للأصناف المراد تضمينها في العينة المراد اختبارها فيجب أن يأخذ في الإعتبار الأصناف الغالية الثمن، والأصناف التي يحتمل وجود أخطاء بها فيما يتعلق بالكميات والسعر. وفي حالة عدم تمكن المراقب أو من يمثله من الحضور لملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، فعلية أن يذكر ذلك في تقريره (على شكل تحفظ)، مبدية الأسباب التي حالت دون حضوره ومتابعته للجرد. وفي بعض الأحيان قد يقوم المراقب باستخدام إجراءات أخرى بدلا من متابعة الجرد الفعلي، مثل إجراء اختبار على بعض أصناف المخزون في وقت لاحق لعملية الجرد، واختبار الدقة الحسابية بالسجلات والدفاتر الخاصة بالمخزون، وفي حالة عدم اقتناع المراقب بأن المخزون قد جرد بالكيفية الصحيحة فعلية الامتناع عن إبداء رأيه.

وعند متابعة عملية الجرد يقوم المراقب بتدوين الملاحظات المتعلقة بالمخزون مثل، أسماء الأصناف، ومواصفاتها، وكمياتها، وخاصة عند ملاحظته للأصناف التالفة وبطيئة الحركة، أو أصناف بكميات كبيرة، وأية ملاحظات أخرى يرى المراقب ضرورة تدوينها وحفظها ضمن أوراق عمل المراجعة، لتكون أساسا فيما بعد لرأي المراقب بخصوص المخزون، وكذلك أساسا للإقتراحات التي قد يقدمها المراقب للإدارة.

وأثناء الجرد يجب أن تكون بطاقات الجرد تحت الرقابة المباشرة للمراقب، حيث يقوم بحصر وتسجيل أرقام البطاقات غير المصدرة والمصدرة – المستخدمة منها وغير المستخدمة– وهذا الإجراء من شأنه أن يمنع التلاعب الذي قد يحدث من خلال تعبئة بطاقات غير مستخدمة، أو غير مصدرة بمعلومات وهمية بعد انتهاء عملية الجرد، وذلك بغرض تضخيم قيمة المخزون، أو تغطية العجز بالمخزون الناتج عن ضياع أو سرقة أو سحب غير مسؤول.

2. إجراءات ما بعد الجرد الفعلي:

بعد الإنتهاء من الجرد الفعلي بحضور المراقب تقوم الإدارة بتفريغ بطاقات الجرد في قوائم أو كشوفات الجرد – كما س بق ذكره في بداية هذا الفصل عندما تم بحث الجرد الفعلي للمخزون – بحيث تنقل جميع المعلومات المتضمنة في بطاقات الجرد إلى أعمدة خاصة بها بكشوفات الجرد، بعد ذلك يتم إدخال القيم

الأسعار الخاصة بالأصناف المختلفة من المخزون، ويتم حساب تكلفة كل صنف من الأصناف، ثم حساب تكلفة جميع الأصناف، بحيث تشكل في مجموعها تكلفة المخزون في آخر المدة. وبعد الانتهاء من هذه المرحلة يقوم المراقب بعدة إجراءات متعلقة بفحص المخزون، وفي ما يلي الإجراءات التي يتخذها المراقب لاستكمال مثل هذا الفحص:

أ. مقارنة كميات الأصناف المختلفة من المخزون والوارد بكشوفات الجرد وبطاقات الجرد مع تلك الموجودة بالدفاتر – بطاقات الصنف – والتحقق من أية اختلافات قد تظهر.

ب. اختيار عينة من الأصناف واختيار تسعيرها للتأكد من أنها قد قومت بالقيم العادلة لها، وأن أسس التقييم (طرق التقييم) قد طبقت بشكل صحيح، وقد تشمل الأصناف مواد خام، ووحدات تحت التشغيل، وسلع تامة الصنع.

ويتعين على المراقب التأكد من تكلفة كل نوع من أنواع المخزون، فبالنسبة للمواد الخام أو السلع التامة المشتراة من خارج الشركة، فيمكن للمراقب التحقق من تكلفتها بالرجوع إلى فواتير الشراء وعقود الشراء، أما بالنسبة للأعمال أو الوحدات تحت التشغيل، والسلع تامة المصنعة داخليا، فعلى المراقب التحقق من تكلفتها والتي عادة ما تكون خليطا من مواد خام مباشرة، وعمل مباشر، وتكاليف تصنيع غير مباشرة. وبذلك يجب الرجوع إلى حسابات التكاليف المعمول بها، والمستندات المختلفة والمؤيدة لتحميل مثل هذه التكاليف، مثال ذلك مستندات صرف المواد الخام المباشرة، بطاقات حساب العمل المباشر، ومعدلات تحميل تكاليف التصنيع غير المباشرة.

ج. بعد التأكد من الأسعار، يقوم المراقب بالتحقق من القيم الواردة بكشوف الجرد، والناتجة عن عمليات ضرب عدد الوحدات من كل صنف في الأسعار الخاصة بها، ثم التحقق من عملية الجمع لإيجاد إجمالي تكلفة المخزون والمحتوية على قيم جميع الأصناف. د. عمل التسويات اللازمة بعد المقارنة بين تكلفة المخزون نتيجة الجرد الفعلي وتكلفة المخزون الواردة بالدفاتر – في حالة إتباع نظام الجرد المستمر – بحيث تعدل قيم وكميات الأصناف في أستاذ مساعد المخزون بطاقات الصنف) من مواد خام، ووحدات تحت التشغيل، ووحدات تامة الصنع، ومن ثم مقارنتها بحسابات الأستاذ العام للمخزون للأنواع الثلاث والتي تظهر في القوائم المالية.

4. في حالة وجود أي ضمانات أو رهونات على المخزون، فيجب الإشارة إلى أنه قد أفصح عنها بالقوائم المالية على شكل ملاحظات أو غيرها.

5. التأكد من عدم وجود أصناف غير صالحة للبيع أو الإنتاج ضمن المخزون.

6. التأكيد على أنه قد تم مراعاة الحد الفاصل فيما يخص المشتريات والمبيعات من البضاعة في الطريق والتي تمت قرب وعند نهاية السنة المالية.

7. التأكد من أن سجلات المخزون قد تم تعديلها طبقا للجرد الفعلي.

8. المعلومات الأخرى التي يرى المراقب ضرورة الإشارة إليها في هذه الشهادة.

- الاقتراض

- قائمة الدخل: يهدف المراقب من فحصه لعناصر الإيرادات ما يلي:

1. تقويم نظام الرقابة الداخلية وبذل عناية خاصة للتأكد من أن جميع المبيعات قد تم إثباتها في الدفاتر.

2. التأكد من أن جميع الإيرادات قد تم تسجيلها، وأن جميع الإيرادات المثبتة في الدفاتر قد اكتسبت فعلا.

3. التحقق من الأسباب التي أدت إلى تغيرات في الكمية والقيمة في المبيعات، وذلك عن طريق مقارنة البيانات الخاصة بالمبيعات خلال السنوات السابقة.

سادسا- خطوات التحقق من المبيعات ومردوداتها

تعرف دورة الايرادات بأنها مجموعة نشاطات الاعمال وعمليات معالجة المعلومات المرتبطة بالإيرادات والمتزامنة مع تزويد الزبائن بالسلع والخدمات وتحصيل الدفعات النقدية المتعلقة بالمبيعات من السلع والخدمات، يعد تدقيق نشاط المبيعات من أهم العمليات التي تؤدي إلى حماية أصول المنشأة من السرقة والغش، حيث يمثل الهدف العام للمدقق من تدقيق دائرة الايرادات (المبيعات والتحصيل) في تقييم ما إذا

كانت ارصدة الحسابات التي تتأثر بالدائرة قد تم عرضها بعدالة بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المعتمدة من قبل المنشأة[74].

من أهم المستندات والسجلات المرتبطة بدورة الايرادات هي :

- طلب البيع
- أمر البيع
- أمر العميل
- مستند الشحن
- فاتورة المبيعات
- تقرير ملخص المبيعات
- الملف الرئيسي للمدينين
- ميزان مراجعة المدينين
- اشعار تحويل قائمة مسبقة بالنقدية المحصلة
- يومية النقدية المحصلة
- سجل المخزون
- نموذج صلاحية شطب الحسابات غير قابلة للتحصيل

فحص الرقابة الداخلية واختباراتها وفقا لأهداف دورة المبيعات والتحصيل:

يقوم المدقق قبل الاختبارات الأساسية للعمليات بفحص وتقييم نظام الرقابة المالية لدورة الايرادات كأحد معايير العمل الميداني الأساسية المطلوبة وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما، وفيما يلي أهم القواعد

[74] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 157

الرئيسية التي يجب أن يتضمنها نظام الرقابة الداخلية لدورة الايرادات ويسعى المدقق للتأكد منها خلال عملية التقييم والفحص لنظام الرقابة الداخلية:

1. هل يتم الفصل بين عمليات البيع وتسليم المبيعات وتحصيلها
2. هل تقوم هذه الادارة بصفة أساسية بوضع القواعد التي تنظم النشاط البيعي، وإجراءات البيع الخارجية
3. هل هناك الرقابة على عمليات البيع في مراحلها المختلفة بشكل فعال من قبل الادارة
4. هل هناك دراسة الاسواق للتعرف على رغبات مستهلكي السلع والخدمات موضوع المتاجرة
5. هل يوجد دعاية واعلان وترويج للسلع والخدمات
6. هل يتم تلقي طلبات العملاء والعمل على تنفيذها بالأسعار وبالشروط وفي الأزمنة المتفق عليها
7. هل تتم دراسة المراكز المالية للعملاء، ووضع حدود الائتمان وآجال السداد التي تمنح لهم
8. هل يتم امساك السجلات والبطاقات اللازمة لضبط حركة المبيعات ومتابعتها
9. هل يتم اعداد تقارير دورية على المبيعات كمية وقيمة، موزعة بحسب الاصناف وبحسب المناطق والاسواق المختلفة، ورفعها الى الادارة العليا وغيرها من المستويات الادارية الاخرى يعنيها الأمر.

أ) خطوات تتم خلال السنة وتشمل:

1. فحوصات تفصيلية لعينة اختيارية من عمليات المبيعات لكي يتأكد المراقب من أن إجراءات الرقابة الداخلية قد طبقت فعلا (وذلك منذ استلام أمر الشراء من المالي حتى تحصيل الثمن).

2. مقارنة عينة من مستندات الشحن بفواتير البيع للتأكد من أن جميع البضائع التي شحنت للعملاء قد تم إعداد فواتير بشأنها.

3. فحص جميع إشعارات الإضافة التي تزيد قيمتها عن مبلغ معين، والغرض من فحص إشعارات الإضافة التي ترسل للعملاء نتيجة رد البضاعة المباعة أو غيرها هو التأكد من أن مثل هذه الإشعارات

قد سبقتها موافقة شخص مسؤول بالمنشأة، ويمكن للمراقب أن يتأكد من صحة هذه الإشعارات وذلك بالرجوع إلى محاضر استلام البضاعة المردودة وقيود اليومية المثبتة لذلك.

4. مراقبة الخصم المسموح به أو أية تخفيضات أخرى بعد أن يتعرف المراقب على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالخصم المسموح به للعملاء والتأكد من أن الخصم قد تم خلال الفترة المتفق عليها.

5. مطابقة الأسعار المدرجة بفواتير البيع مع الأسعار المعتمدة.

6. التثبت من عدم استعمال فواتير بيع بيضاء أو دون أرقام متسلسلة.

7. التأكد من صحة الخصومات على الفواتير ونوعها وأنها قد تمت وفقا للقوانين واللوائح السارية.

8. فحص المبيعات للعاملين بالوحدة، وقواعدها، والخصم الممنوح لهم، ومدى تكرار البيع لنفس الأشخاص.

9. مطابقة إيصالات استلام النقدية بالقيود المثبتة في يومية المبيعات ودفتر يومية الصندوق.

خطوات الفحص في تاريخ الميزانية :

1. فحص سجلات الشحن والاستلام للتأكد من أن المبيعات التي تمت في الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية لم يتم اعتبارها ضمن مبيعات السنة تحت الفحص.

2. مقارنة المبيعات الشهرية، وتكلفة المبيعات للسنة تحت الفحص بمثيلاتها في السنة السابقة، والتحري عن وجود أية اختلافات كبيرة، فقد تكون هذه الاختلافات ناتجة عن خطأ تسجيل بعض فواتير البيع، أو الخلط بين العمليات الخاصة بكل سنة، وقد يكون نتيجة تزوير أدى إلى حذف بعض عمليات البيع من الدفاتر.

3. التأكد من أن المبيعات لا تشمل أي عمليات بيع للأصول الثابتة.

4. فحص عمليات تحويل البضائع بين أقسام المنشأة، أو بين المنشأة وفروعها، فقد يكون للمنشأة أقسام وفروع مختلفة يتم تحويل البضائع لها بصورة مستمرة، وإذا ما اعتبرت المنشأة وحدة واحدة في إعداد القوائم المالية فيجب استبعاد المبيعات التي تتم بين المنشأة وفروعها.

5. التأكد من المبيعات المرسلة برسم الأمانة، والتي لم يتم معاملتها كمبيعات، وفي حالة وجود بضاعة مرسلة برسم الأمانة واعتبرت مبيعات، فعلى المراقب أن يطلع على العقد المبرم بين المنشأة ووكلائها، وتقارير هؤلاء الوكلاء، ومستندات الشحن، وذلك حتى يتمكن من تحديد رصيد البضاعة المرسلة برسم الأمانة الباقية لدى الوكلاء في تاريخ الميزانية، ويجب استبعاد قيمة هذه البضاعة من المبيعات، ويجب إضافة البضاعة الباقية لدى الوكلاء في تاريخ الميزانية إلى مخزون آخر المدة بثمن تكلفتها مضافا إليها جميع التكاليف التي صرفت عليها منذ شحن البضاعة من مخازن المنشأة حتى وصولها إلى الوكيل.

6. الحصول من إدارة المنشأة على شهادة توضح أن البضاعة المرسلة برسم الأمانة قد تمت معالجتها بالطريقة المثبتة بالخطوة السابقة.

7. التأكد من الطريقة المتبعة في حساب الأرباح المحققة عن عمليات البيع بالتقسيط

8. مراجعة الإيرادات الناشئة من عمليات التشغيل للغير.

9. تتبع قيمة مردودات المبيعات التي تمت في أواخر السنة المالية، والتأكد من ورودها وإدراجها ضمن مخزون آخر المدة.

خطوات فحص المزادات:

1. التحقق من وجود كشوف (معدة من إدارة المخازن) بالأصناف الراكدة أو غير المستعملة أو الخردة أو الهالكة، والتحقق من أن هذه الكشوفات معتمدة من قبل المعنيين بذلك.

2. مراجعة تصنيف وتبويب هذه الأصناف، والتحقق من صحتها من قبل لجنة يكون أحد أعضاءها من موظفي المخازن.

3. مراجعة قرارات اللجنة التي تولت تقدير قيمة الأصناف المقرر بيعها بالمزاد، ومدى صحة الأسس التي استرشدت بها في التقدير (أسعار الشراء، الأسعار السائدة في السوق، الأسعار السابقة) .

4. التحقق من اعتماد قرارات اللجنة من قبل المعنيين بذلك بموجب القانون.

5. التحقق من سلامة الإجراءات، كالإعلان عن تفاصيل الأصناف المراد بيعها، وشروطها، وفقا للقواعد التي تتضمنها اللوائح السارية.

6. التأكد من تحصيل التأمينات الابتدائية المقررة لاشتراك المزايدين، وكذلك تحصيل التأمينات النهائية المستحقة ممن رسى عليهم المزاد، والتأكد من أنه قد تم رد التأمينات المؤقتة إلى من لم يرس عليهم المزاد.

7. التحقق من تطبيق الشروط المحددة على من رسى عليه المزاد، كسحبه الكميات المقررة في المواعيد المحددة، وتسديده لقيمة هذه الأصناف في مواعيدها .

8. التحقق من أن الأصناف التي تم تسليمها هي نفس الأصناف المعلن عنها.

9. التحقق من استبعاد الأصناف التي تم تسليمها من العهدة المخزنية.

10. التحقق من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي لمبيعات المزادات.

11. مراجعة صحة القيد المحاسبي لها مع المثبت بيومية المتنوعة أو المقبوضات حسب الأحوال.

12. التحقق من أن الإجراءات تضمنت تشكيل لجنة لحصر الأصناف المراد بيعها،

وتصنيفها، وأخرى للتثمين، أو تقدير القيمة، ولجنة للبيع والتسليم.

13. التحقق من الإعلان عن أسماء التجار المتزايدين بمحاضر جلسة المزاد، والأسعار التي تقدموا بها.

14. التحقق من عدم بيع الأصول التالفة دون إجراء مزادات بشأنها.

المحاضرة الثالثة عشر: الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

لقد أصبحت قواعد حوكمة الشركات و أسسها من أهم المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم، وباتت تشكل عنصرا مهما لتعزيز النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي في ظل العولمة والمنافسة الشديدة، وانفتاح اقتصاديات الدول على بعضها البعض، وفي ظل الشروط والمتطلبات التي تضعها المنظمات والمؤسسات الدولية لقبول العضوية، أو التعامل مع دول العالم المختلفة، ومؤسسات هذه الدول وأسواقها، كما أصبح تطبيق هذه القواعد والأسس شعارا يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء، ووسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة، ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة، وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشرة على المستوى الذي وصلت إليه الإدارات فيها من التزام مهني بقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة، ووجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية والخارجية وقدرته التنافسية.

وتحظى حوكمة الشركات بأهمية كبيرة بالنسبة لمنشآت الأعمال وبرامج التنمية، ويرجع ذلك إلى سلسلة من الأحداث التي وقعت في خلال العقدين الأخيرين، التي كانت السبب في هذه الأولوية التي تتمتع بها الموضوعات المتعلقة بحوكمة الشركات لدى كل من مجتمع الأعمال الدولية، ومؤسسات التمويل الدولية، وكانت الانهيارات المذهلة لمنشآت الأعمال – مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي، وكارثة بنوك الادخار والإقراض في الولايات المتحدة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات المسؤولين التنفيذيين في الشركات ومكافآتهم وبين أداء تلك الشركات هي القوة الدافعة وراء طلب التغيير في الدول المتقدمة. وحديثا جدا فقد كانت الفضائح والأزمات المالية الكبرى، والانهيارت المؤسسية في شرق آسيا، وروسيا، والولايات المتحدة هي التي أتت بموضوعات حوكمة الشركات إلى مركز الصدارة في الدول النامية، والأسواق الصاعدة، والاقتصاديات الانتقالية. ويعد تطبيق مفهوم حوكمة الشركات فسي اقتصاديات الدول النامية أكثر أهمية وضرورة بسب ما تتصف بها هذه الاقتصاديات من سوء الإدارة وانتشار الفساد بشكل كبير فيها، وللمساعدة على ضمان حصول الجماهير على عائد عادل على الأصول الوطنية، وبناء على ما سبق فسوف نعرض بالدراسة لمفهوم الحوكمة، ولأهميتها، ولمبادئ وقواعد حوكمة الشركات، وحوكمة الشركات في الشركات وأخيرا دور الشركات في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وقواعدها وتعزيزها.

أولا- طبيعة حوكمة الشركات ومفهومها:

أدى ظهور نظرية الوكالة، وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد تقوم به الإدارة بهدف تعظيم مصلحتها الخاصة، وذلك باعتبارها الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات. وفي عام 1976 قام كل من (Jwnsen and Meckling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة- ولحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها في زيادة ثقة المساهمين في الإدارة، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد محليين أو أجانب، وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصاديات تلك الدول. وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام كل من الهيئات العلمية بها والمشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ، نتيجة الفضائح والأزمات المالية الكبرى، والانهيارات المؤسسية التي تمت في أغلب دول العالم كل ذلك بهدف التأكيد على أهمية إيجاد قواعد مثلى لأفضل الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والرقابة، بما يحقق أفضل استخدام الموارد الاقتصادية، ويقلل من حالات الغش والتلاعب، والالتزام بالقوانين والأنظمة، أو ما يطلق عليه في اللغة الإنكليزية (Corporate Governance) وترجم هذا المصطلح في بدايته باللغة العربية بالإدارة الرشيدة أو الحازمة، وفي عام 2002 اعتمد مجمع اللغة العربية كلمة الحوكمة يوصفها ترجمة (Governance)، وأصبحت مستخدمة منذ ذلك الوقت في معظم التراجم والكتابات العربية، وبدأ البنك وصندوق النقد الدوليين في قياس مدى التزام الأسواق العالمية بهذا المصطلح من خلال عدة معايير تم وضعها في إطار برامج الإصلاح الاقتصادي التي تطبقها العديد من دول العالم. وهذا المصطلح الجديد يركز على عدة نقاط لإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام، يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية على الإطلاق الشفافية في معاملات الشركات، والعمليات المحاسبية، والقوائم المالية، وكذلك التدقيق الداخلي والخارجي، وذلك لمنع عمليات الفساد التي تؤدي إلى استنزاف كوادر الشركات، وتأكل قدرتها التنافسية، وكذلك تطبيق معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والشركات لمنع حدوث أزمات مصرفية، وتبني طرق عادلة في إجراءات الإفلاس في حالة تعرض الشركة للفشل، وذلك بتوزيع

المخاطر بطريقة عادلة بين المساهمين والعمال والمالكين والدائنين. وكذلك حماية حقوق الأقليات، والالتزام بمعايير محاسبية توضح بشكل كامل الوضع المالي للشركة، بالإضافة إلى حقوق التصويت في الجمعيات العمومية للشركات، والرقابة على المطلعين وأعضاء مجالس إدارات الشركات الذين يمكنهم تحقيق أرباح ضخمة من خلال أسواق الأسهم والبورصات عن طريق استخدام المعلومات التي يعرفونها بحكم مواقعهم قبل جمهور المستثمرين والمساهمين عن أوضاع الشركات، أو ما يطلق عليه استخدام المعلومات الداخلية. وقد زاد الاهتمام بحوكمة الشركات بهدف زيادة الثقة في الاقتصاديات القومية، وتعميق دور أسواق رأس المال، وتشجيع زيادة الاستثمارات من خلال الحفاظ على حقوق كافة الأطراف ومصالحها. ويمكن للحوكمة الجيدة أن يكون لها دور فعال في مجالات الإصلاح المالي والإداري لشركات القطاع العام والخاص، وزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وتنشيط الإستثمار الوطني، وجذب الاستثمارات الأجنبية والعربية، وتدعيم قطاع الأعمال وزيادة قدراته، وتفعيل سوق الأوراق المالية، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية بقوة. ومع ذلك لا يوجد اتفاق عام على مفهوم محدد لمعنى حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله فسي العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد عامة، وفيما يلي مجموعة من التعريفات المتعلقة بهذا المفهوم[75]:

لا يوجد إجماع في الأدبيات على تعريف موحد لمصطلح الحكومة، فتعرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) حوكمة الشركات بأنها " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها."

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها " مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها، وذوي المصلحة الآخرين من العلاقات وتقدم حوكمة الشركات الهيكل الذي يتم من خلاله توضيح أهداف الشركة وتحدد وسائل إنجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء[76]."

– إنها حالة، أو عملية، أو نظام، يحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة، وهي بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها. وتتم من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية، وأيضا من خلال التعليمات

[75] حسين يوسف القاضي، حسين دحدوح، **أصول المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص497

[76] وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، مركز الكتاب الاكاديمي، الأردن، 2015 ،ص24

والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ العمل في كافة الأنشطة داخل الشركة بصورة سليمة، ما يؤدي إلى حصول المنشأة على كافة الحقوق، وسداد التزاماتها، مع التزام مجلس الإدارة وكذلك العاملين في قطاعات المحاسبة والتدقيق الداخلي والخارجي، وما يجب عمله نحو إيضاح نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بصورة هادفة وعادلة لمستخدمي القوائم المالية.

– كما تعرف بأنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.

ومن ناحية أخرى يمكن تعريفها كما يلي[77]:

أ– هي إدارة المنشأة لتعظيم أدائها.

ب– تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب الغش أو تقليله، وتضارب المصالح، والتصرف غير المقبول.

ج– أنظمة تستخدم للرقابة على الشركة، ومجلس إدارتها وأعضائه.

د– أنظمة يتم بموجبها إدارة المنشأة والرقابة عليها وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين، مثل مجلس الإدارة، والهيئة الإدارية، والمساهمين، ويرسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات في شؤون الشركة.

ومن جهة أخرى تعرف بأنها مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين. من هذه المفاهيم المتعددة نستنتج أن مفهوم الحوكمة يشمل مجموعة من العلاقات التعاقدية وغير التعاقدية، الداخلية والخارجية التي تحكم عمل الشركة وتراقب عملها بهدف ض مان تعزيز الإدارة والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظم ربحية الشركة ومراعاة مصالح جميع الأطراف، فضلا عن أن لمفهوم حوكمة الشركات معاني أساسية تتجلى بما يلي:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة، والمديرين والمساهمين، وأصحاب المصالح.

[77] حسين يوسف القاضي، حسين دحدوح، **أصول المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص498

– التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.

– مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

وفي الختام يمكننا القول: إن حوكمة الشركات تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها، والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدة المساءلة التي يخضع لها مديرو تلك الشركات ورؤساؤها وموظفوها، والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين، والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين، وتتضمن أيضاً موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية داخل كل بلد، والمعايير المحاسبية وقوانين مكافحة الاحتكار – وقوانين الإفلاس وعدم الملاءمة المالية، وهي تتضمن بالإضافة إلى ما سبق، التشريعات الحكومية والجهات التشريعية التي يتعامل معها المساهمون والشركات والإجراءات التي يقوم بها المشرعون لضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات الواجب تطبيقها[78].

ثانيا– أهمية حوكمة الشركات وحتميتها:

نتيجة لفضائح الشركات العملاقة، وما تبعها من حالات إفلاس وانهيار، فقدت معظم الشركات العامة ثقة غالبية المجتمع، واقترن الشك بمستوى مجالس إدارتها من حيث الكفاءة والنزاهة والأداء، وظهر قلق المساهمين بشأن فعالية اللجان التابعة للمجلس، وآلية اختيار المديرين التنفيذيين وكبار الموظفين وتحديد رواتبهم، وكيفية الالتزام بالمعايير والإجراءات المحاسبية، كما زاد التساؤل عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وكفاية معايير المحاسبة والتدقيق ومدى استقلال المدققين، إن عدم توافر شفافية المعلومات بشأن كل الأمور والإجراءات الإدارية والمالية المتصلة بالشركة، وعدم إتاحة الفرصة للمساهمين والمجتمع المساءلة الإدارة، كل ذلك فتح الباب أمام الفساد الإداري والقرارات غير النزيهة، ما أدى بدوره إلى الفضائح المالية، ولا يعني الاعتراف بعدم النزاهة والكفاءة في حق الإدارات العليا لبعض الشركات المساهمة أن هذا هو واقع جميع الشركات العامة في الأسواق العالمية والمحلية، وليس من شك في أن هذا الضعف في الثقة، يتطلب مزيدا من الشفافية والرقابة والمساءلة على الشركات لذا حظيت حوكمة الشركات بأهمية كبيرة في الآونة الأخيرة وأصبحت حقيقة حتمية ينبغي على الدول الالتزام بها ووضع قواعد وآليات لتنظيم عمل

78 حسين يوسف القاضي، حسين دحدوح، **أصول المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص499

الشركات، ولعل أهم ما يؤكد الحاجة إلى الحوكمة وإيجادها وتأسيسها هو وجود كثير من الدوافع التي يمكن تلخيصها على النحو التالي[79]:

– الفصل بين الملكية والإدارية والرقابة على الأداء.

– إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، ومتابعة الأداء

– عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.

– تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة والشفافية.

– تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.

– إمكانية مشاركة المساهمين، والموظفين، والدائنين، والمقترضين، والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة الأداء الشركات.

– تجبر العولمة العديد من الشركات على دخول الأسواق المالية العالمية وبالتالي تواجه منافسة أكبر، وقد أدى هذا إلى إعادة الهيكلة، ووجود دور أكبر لاندماج الشركات وعمليات الاستحواذ والتوسع في الأسواق لتحقيق السيطرة على الشركات، وفي ظل النظام الاقتصادي الذي يزداد عولمة فإن الشركات في حاجة إلى دخول أسواق المال المحلية والعالمية من أجل رأس المال والاستثمار، وجودة حوكمة الشركات أصبحت أكثر من ذي قبل المعيار للاستثمار والإقراض.

وقواعد حوكمة الشركات عامل واضح يضعه المستثمرون المؤسسون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات خاصة بالاستثمار ومخاطر الملكية، كما أن المستثمرين الدوليين مقتنعون بأن الحوكمة تقلل من المخاطر وتشجع الأداء وأن مشاركة المساهمين تحفز مجالس الإدارة على تحقيق عوائد أكبر على المدى البعيد.

[79] حسين يوسف القاضي، حسين دحدوح، **أصول المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص500

ثالثا– أهداف تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:

حوكمة الشركات منظومة تفاعلية استهدافية قائمة على صحة البيانات وصدقها كما أنها تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي نوضحها فيما يلي:

- العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذات مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد؛
- حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات؛
- منع المتاجرة بالسلطة في الشركة، من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛
- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة؛
- تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء؛
- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين؛
- تقليل المخاطر المالية والاستثمارية؛
- تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات؛
- زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني

كما أن حوكمة الشركات تؤدي إلى ترشيد ممارسات المديرين ومجالس الإدارة، وترشد ممارسات المحاسبين، والعاملين بالشركات ومراقبي الحسابات وما يقومون به من أعمال لإظهار المراكز المالية ونتيجة نشاط الشركات، وكذلك ترشيد ممارسات المستثمرين والتي لها تأثير على قرارات الاستثمار داخل الشركة .[80]

[80] نصر علي عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة،" **مراجعي الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**"،الدار الجامعية، مصر ،2007، ص17

المحاضرة الرابعة عشر: دور التدقيق المالي في تطبيق حوكمة الشركات

رابعا- محددات، خصائص وركائز حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات بل والدول من الاستفادة من مزايا تطيق مفهوم حوكمة الشركات ، يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة الشركات ويجعلها تتمتع بخصائص مميزة، بإضافة أيضا علي أنها تتوفر علي ركائز أساسية تساهم أيضا تحقيق ذلك كما يلي:

1. **محددات الحوكمة الشركات:**

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق قواعد الحوكمة يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد الحوكمة ، وتشمل هذه المحددات مجموعتين وهي:

- **المحددات الخارجية** :

وتمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلالها الشركات والمصارف والتي قد تختلف من دولة لأخري وهي عبارة عن:

1- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق المالية(قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)؛
2- النظام المالي الجيد، يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع على الاستمرار والمنافسة الدولية،
3- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تقوم بنشرها، ووضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم الالتزام؛
4- دور الشركات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة .وتتمثل هذه الشركات في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحاميين؛

وتعتبر المحددات الخارجية مهمة جدا في تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن الشركة، وهذا ما يقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي للشركة والعائد الخاص لها.

المحددات الداخلية:

تشير المحددات الداخلية إلى القواعد و الأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين ، والتي يؤدي توافرها من ناحية ، وتطبيقها من ناحية أخرى إلى الحد تضارب المصالح والتقليل من النزاعات بين مختلف الأطراف تتكون داخل الشركات نفسها وتشمل[81]:

- آلية توزيع السلطات داخل الشركة؛
- الآلية والقواعد والأسس المنظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة؛
- العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمدرين التنفيذيين ووضع الآلية

المناسبة لهذه العلاقة مما يخفض من التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وصولا لتكامل هذه المصالح.

2. خصائص حوكمة الشركات

ويتضمن مصطلح حوكمة الشركات الخصائص التالية[82]:

- **الانضباط** :أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- **الشفافية** :أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- **الاستقلالية** :أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة؛
- **المسائلة** :أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- **العدالة** :أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة؛
- **المسؤولية** :وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛
- **المسؤولية الاجتماعية** :أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

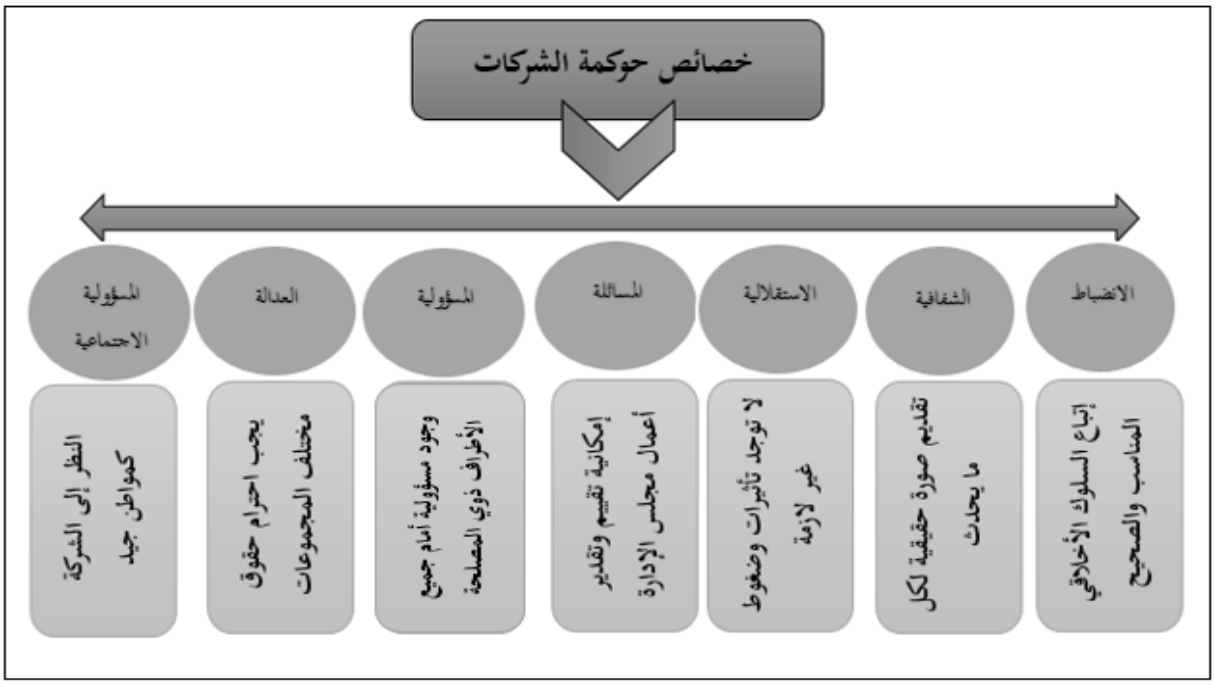
---

81 بن تومي سارة ، فوضيلي سمية ، **دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات** ،ورقة عمل مقدمة ضمن فعالية المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة ، جامعة المسيلة ، 4 و 5 ديسمبر 2012 ، ص16

82 حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات(المفاهيم، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، مصر،2005، ص23

والشكل التالي يوضح باختصار خصائص حوكمة الشركات:

الشكل (4-1): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات(المفاهيم، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، مصر،2005، ص23

3. ركائز حوكمة الشركات

تعمل ركائز حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام السيطرة والرقابة على أداء إدارة الشركة وتتمثل أهم ركائز حوكمة الشركات في[83]:

- **الإفصاح** :يتطلب ضرورة الإفصاح الكامل عن كل المعلومات والأحداث التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على سلامة المركز المالي للشركة وعلى نتيجة نشاطها والعمل على الحد من أساليب الاحتيال والغش ومعالجة تضارب المصالح، وتقديم المعلومات الكافية خاصة عن الأنشطة التي تظهرها القوائم المالية مع ضرورة توافر البساطة والإيضاح الكامل من تقديم كافة المعلومات في صورة سهلة مبسطة تمكن كل من المختصين وغير المختصين في فهمها.

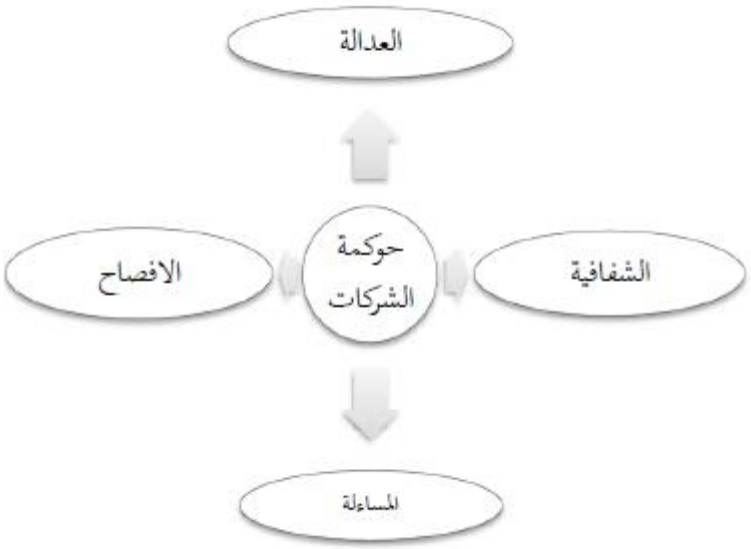
[83] صلاح حسن، **البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال**، دار الكتاب الحديث، مصر،2011 ، ص 165

يمثل مستوى الإفصاح والشفافية مقياسا هاما لمدى فاعلية وموثوقية نظام الحوكمة في الشركة حيث أن العدالة في توفير المعلومات الصحيحة والواضحة والكاملة في الوقت المناسب لكل الأطراف المؤثرة في حياة الشركة من ذوي العلاقة يعزز مدى الثقة بنظم إدارة الشركة.

- **العدالة** :حماية الأقلية من الغش والتلاعب والتجاوزات التي قد يقوم بها العاملين والإدارة من خلال سجلات المساهمين والمشاركة في الجمعيات العمومية والنظم والقوانين واللوائح.
- **القابلية للمساءلة** :مساءلة الإدارة من جانب المساهمين بناءا على توازن في السلطات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين ومراقبي الحسابات، تحديد دور كل طرف ومكافأة مجلس الإدارة.
- **الشفافية** :تطوير الإفصاح عن أداء المنشأة بصورة سليمة وفي الوقت المناسب ،الالتزام بمعايير المحاسبة ودور المراجعة الداخلية ومراقبي الحسابات ولجان المراجعة ومتطلبات الهيئات الرقابية.

والشكل الموالي يبين ركائز حوكمة الشركات

الشكل (4-2): ركائز حوكمة الشركات

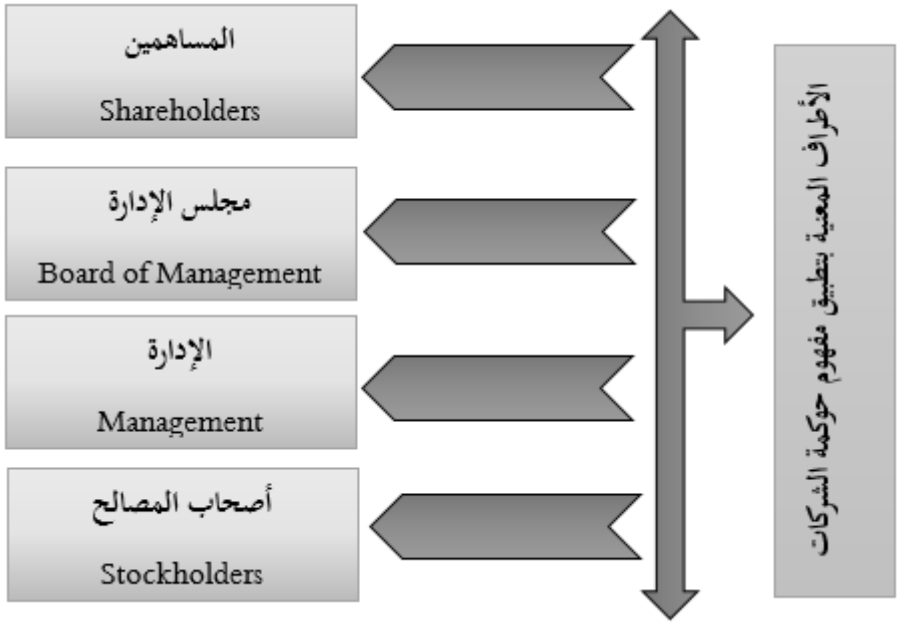


المصدر: صلاح حسن، **البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال**، دار الكتاب الحديث، مصر،2011 ، ص 167

4. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه المبادئ، ويمكن تلخيص هذه الأطراف بالشكل التالي[84]:

الشكل (4-3): الأطراف المشكلة لحوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، "**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري(دراسة مقارنة")**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر(الإسكندرية)،2009 ، ص 17

أ-المساهمين :هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

ب-مجلس الإدارة :يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، فمجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، الرقابة على أدائهم، بالإضافة يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

---

84 محمد مصطفى سليمان، "**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري(دراسة مقارنة")**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر (الإسكندرية)،2009 ، ص 17

ج-الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات.

د-أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة مختلفة في بعض الأحيان، ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهي الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع خطوط التمويل مما يؤثر سلبا على التخطيط المستقبلي للشركة.

المحاضرة الرابع عشر :آليات التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات:

- يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل و مؤهل ذو كفاءة مهنية لإجراء المراجعة لكافة عمليات و أنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد و الموضوعي في مدى صدق و عدالة القوائم المالية للشركة في التعبير في كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة و مركزها المالي و غيرها من الأمور المالية؛
- ينشا الطلب على خدمات وظيفة المراجعة بسبب التعارض بين مصالح الإدارة المسئولة عن تصميم و تشغيل أنظمة الرقابة في الشركة علاوة على القيمة المضافة التي تحققها المراجعة نتيجة زيادة درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية على المعلومات الواردة فيها؛
- اتسع دور مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة بسبب كبر حجم المشروعات و تعقد النشاط الاقتصادي و الظروف البيئية المحيطة؛
- يلعب التدقيق دورا كبيرا في تدعيم حوكمة الشركات و خدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين و كافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة؛
- من ناحية أخرى يجب على المدقق مراعاة مصالح المساهمين بجانب اهتماماته بمراعاة مصالح كافة الأطراف الأخرى تدعيما لدور التدقيق في حوكمة الشركات؛

- ولا شك إن للمنظمات المهنية دورا كبيرا في تفعيل الدور الحوكمي للتدقيق من خلال إصدار العديد من المعايير المهنية و من خلال الآليات التي يتم من خلالها ضمان التزام المدققين بتلك المعايير و تطبيقها ضمانا لتحقيق الجودة في أداء عملية التدقيق، بالإضافة إلى ضرورة الرقابة على جودة عملية التدقيق، من ناحية أخرى فإن دور التدقيق في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات و التعارض بين المالك و الإدارة و ذلك من خلال إبداء محافظ الحسابات للرأي الفني المحايد في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها و يتحقق ذلك من خلال تحقيق الكفاءة و الفعالية في أداء عملية التدقيق و الرقابة على جودة أداء عملية التدقيق.

في إطار توسيع دور التدقيق في عملية حوكمة الشركات يجب:

- على محافظ الحسابات إبداء الرأي و مدى كفاءة و فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركات العامة المقيدة بالبورصة؛
- توقع مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعملية التدقيق و اكتشاف كل الأخطاء الجوهرية و غير الجوهرية و التقرير عن كل الأخطاء و التحريفات، و قد تنص قواعد و معايير حوكمة الشركات على ضرورة أن يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية و أن يتعاون في وضعه مجلس الإدارة مع مديري الشركة، و إلا وجب عليه بيان أسباب عدم وجود مثل هذا النظام للجمعية العامة السنوية، و أن يتولى تنفيذ هذا النظام إدارة مختصة بالمراجعة الداخلية، و يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسؤول متفرغ لذلك بالشركة يكون من القيادات الإدارية بها، و يتبع مباشرة العضو المنتدب كما يكون له الاتصال مباشرة و التشاور مع رئيس مجلس الإدارة، و يحضر كل اجتماعات لجنة التدقيق و يكون تعيين و تجديد و عزل مدير إدارة التدقيق الداخلية و تحديد معاملته المالية بقرار من العضو المنتدب، بشرط موافقة لجنة التدقيق؛
- يجب أن تكون لمدير التدقيق الداخلي الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه حيث يقدم مدير إدارة التدقيق الداخلي تقريرا ربع سنويا إلى مجلس الإدارة و إلى لجنة التدقيق عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون و القواعد المنظمة لنشاطها و كذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة ، يصدر بتحديد أهداف و مهام و صلاحيات إدارة التدقيق

الداخلي و أسماء مديريها و من يعاونوه في قرار واضح و مفصل و مكتوب من مجلس إدارة الشركة؛

- يهدف التدقيق الداخلي إلى وضع نظم لتقييم وسائل و نظم و إجراءات إدارة المخاطر في الشركة لتطبيق قواعد الحوكمة بها على نحو سليم؛
- يتم وضع نظم و إجراءات التدقيق الداخلي بناءا على تصور و دراسة للمخاطر التي تواجه الشركة، على أن يستعان في ذلك بآراء و تقارير مجلس الإدارة و مراقبي الحسابات و مديري الشركة و أن يتم تحديث متابعة و تقييم تلك المخاطر بشكل دوري؛
- ضرورة أن يكون للشركة محافظ حسابات لا تربطه بها علاقة عمل و يكون مستقل عن إدارتها الداخلية؛
- على مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة التدقيق ترشح محافظ الحسابات ممن تتوافر فيهم الكفاءة و السمة و الخبرة الكافيين، و أن تكون خبرته و كفاءته و قدراته متناسبة مع حجم و طبيعة نشاط الشركة و من تتعامل معهم؛
- يجب أن يكون مساهما فيها أو عضوا ذا خبرة في مجلس إدارتها و أن يتم تعيينه بقرار من الجمعية العامة للشركة مع تحديد أتعابه السنوية؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعية العامة السنوية للشركة، كما يجب عليه الالتزام بمبادئ و قواعد المحاسبة من حيث المضمون لا الشكل فقط؛
- لا يجوز التعاقد مع محافظ حسابات الشركة أداء أية أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة التدقيق على ألا يكون هذا العمل الإضافي من الأعمال التي تخضع لمراجعة أو تقييم أو إبداء رأي ذات مراقب الحسابات عند مراجعته لحسابات الشركة و قوائمها المالية، كما يجب أن تتناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب و ألا تصل قيمتها بالنسبة لأتعاب مراقب الحسابات عن أعمال التدقيق إلى الحد الذي يهدد استقلاليته في أداء عمله، و في جميع الأحوال يجب أن تعرض تلك التكاليف في أول اجتماع للجمعية العامة للشركة و يكون محافظ الحسابات مستقل و محايد فيما يبديه من آراء، و يجب أن يكون عمله محصنا ضد تدخل مجلس الإدارة.[85]

[85] شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر،2007، ص 104-101

علاقة التدقيق بإدارة المخاطر:

يقصد بتدقيق إدارة المخاطر على أنه ":مراجعة تفصيلية ومنظمة لبرنامج إدارة المخاطر وهو مصمم لتقرير إذ ا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات المؤسسة، وما إذ ا كانت التدابير المصممة لتحقيق تلك الأهداف مناسبة وما إذ ا كانت التدابير قد تم تنفيذها بشكل سليم[86] "

يعمل التدقيق على إضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه المؤسسة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة المؤسسات[87].

---

[86] طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر (أفراد –إدارات– شركات –بنوك)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص120

[87] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري** ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 6-7 ماي 2012، ص17

قائمة المراجع:

الكتب:

1. يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
2. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،2009.
3. زهير عيسى، **تدقيق الحسابات "الإجراءات العملية"** ، دار البداية ،عمان ، 2015.
4. نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،سنة 2005.
5. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، 1999 .
6. حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات(المفاهيم، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، مصر،2005.
7. صلاح حسن، **البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال**، دار الكتاب الحديث، مصر،2011 .
8. محمد مصطفى سليمان، "**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري(دراسة مقارنة")**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر(الإسكندرية).
9. شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر،2007.
10. طارق عبد العال حماد، **إدارة المخاطر(أفراد –إدارات– شركات –بنوك)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
11. محمد بوتين، **المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

12. تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن،2017.

13. عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، **المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991 .

14. حسين القاضي، حسين ممدوح، **الإطار النظري والإجراءات العملية للمراجعة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009.

15. رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر،الإسكندرية، 2000 ،ص95.

16. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة** ، الدار الجامعية عين شمس ، 2004 .

17. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.

18. خالد عبد المنعم زكي لبيب ، امال محمد كمال ، وآخرون ، **دراسات في المراجعة**، جهاز الكتب كلية التجارة، جامعة القاهرة، الطبعة الاولى،2017.

19. حسين القاضي، دحدوح حسين، قريط عصام، **تدقيق الحسابات الجزء1**، منشورات جامعة دمشق،2011.

20. عماد سعيد الزمر وآخرون، **مبادئ وبرامج المراجعة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون سنة النشر.

21. وليد ناجي الحيالي، حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، مركز الكتاب الاكاديمي، الأردن، 2015 .

22. نصر علي عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة،" **مراجعي الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**"،الدار الجامعية، مصر،2007.

23. محمد الفاتح محمود بشير مغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، السودان،2018.

24. إشتيوي إدريس عبد السلام، **المراجعة معايير و إجراءات** ، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة ، 1996 .

25. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.

26. القاضي حسين ، دحدوح حسين ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، مؤسسة الرواق، عمان، 1999 .

27. المطارنة غسان فالح، **مدخل لتدقيق الحسابات االمعاصر** ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان، 2013.

28. محمود رافت سالمة ، كلبونة احمد يوسف، زريقات عمر محمد ، **علم تدقيق الحسابات'النظري'**، دار المسيرة، عمان ،2011.

29. رزق أبو الزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**" ، دار وائل للنشر ،الأردن ,2015.

30. هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006.

31. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **DSCG4 comptabilité et audit (Manuel et pratique)**, édition FRANCIS LEFEBVRE, 4eme édition, paris, 2012.

32. Mohamed hamzaoui, **audit de gestion des risques d'entreprise et contrôle interne**, village mondial,1er édition, France,2006.

الملتقيات والمجلات:

33. جعفري أسماء، العايب عبد الرحمن، **تأصيل نظري لأثر التدقيق المتكامل على تحسين الأداء الاستراتيجي في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة وحدة البحث تنمية الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 02، ديسمبر 2017، جامعة سطيف، الجزائر.
34. رشا بشير الجرد، **أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث،2013.
35. براق محمد، الأخضر لقليطي، عمر ديلمي، **أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 260 الإستفادة من عمل خبير في الممارسة العملية لمهنةالتدقيق بالجزائر**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول :واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية 11،12 أبريل 2018، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس / مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركية الاقتصادية الدولية / كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.
36. بن تومي سارة ، فوضيلي سمية ، **دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات** ،ورقة عمل مقدمة ضمن فعالية المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة ، جامعة المسيلة ، 4 و 5 ديسمبر 2012.
37. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري** ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 6-7 ماي 2012.
38. Abbas H. Al Tememi, Abdulhuseen Al Saad , **The Intangible Assets which assembled internally and the Requirements for financial Reporting**, Academic Scientific Journals, volume05.

رسائل دكتوراه وماجستير:

39. سامر هايل الصباغ، **أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق،2016.
40. ابتهال معين رجب، **واقع التدقيق التشغيلي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة "دراسة ميدانية"**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الاسلامية، غزة،2013

41. خالد حسين التجانى حسين، **أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة شندى،2014

42. محمد أمين لونيسة ، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية –دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية**– ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017/2016.

المواقع الالكترونية:

43. **أنواع التدقيق** ، شوهد يوم https://almerja.com/reading.php?idm=98954 2020/03/29 على الساعة 16ساو12د

44. **أنواع الرقابة الداخلية** ، شوهد يوم https://accdiscussion.com/acc7708.html 2020/06/01 على الساعة 20ساو56

45. **دليل الرقابة على العمليات المالية والميزانيات العامة والحسابات الختامية** https://asa.gov.eg/Books/4649 شوهد يوم 2020/04/28 على الساعة 18ساو 38د

46. **الرقابة على الأصول الثابتة** شوهد يوم https://accdiscussion.com/acc8719.html 22ماي2020 على الساعة 12ساو30د

47. https://fr.slideshare.net/soukainalam/audit-des-immobilisations?next_slideshow=1 audit des immobilisations Sous l'encadrement de : Mr. Azegagh, vu le 28/04/2020 a 14H10

48. http://www.accounting-basics-for-students.com/control-accounts.html **Debtors and Creditors Control Accounts**, vu le 05/05/2020 à 16H45

قائمة المحتويات:

العناوين	الصفحة
المقدمة	2-1
المحور الأول: مدخل تمهيدي للتدقيق المالي	
المحاضرة الأولى: المفاهيم الأساسية في التدقيق	12-3
المحاضرة الثانية: أنواع وفروع التدقيق	18-12
المحاضرة الثالثة: معايير التدقيق	25-18
المحور الثاني: تطبيقات التدقيق	
المحاضرة الرابعة: الخطوات المتبعة في مهنة التدقيق	30-26
المحاضرة الخامسة: تقييم الرقابة الداخلية (مدخل تمهيدي)	35-31
المحاضرة السادسة: تابع تقييم الرقابة الداخلية	42-36
المحاضرة السابعة: أدلة الاثبات وأوراق العمل في التدقيق	46-43
المحاضرة الثامنة: الأهمية النسبية وتحليل الخطر	50-47
المحور الثالث: تطبيقات تدقيق الحسابات على دوائر العمليات في المؤسسة	
المحاضرة التاسعة: الرقابة على العمليات في المؤسسة	63-51
المحاضرة العاشرة: الرقابة على الموجودات (الأصول)+ المدينون والحسابات المدينة الأخرى	72-63

المحاضرة الحادي عشر: تدقيق النقدية بالخزينة وحسابات المصارف	79-72
المحاضرة الثاني عشر: تدقيق المخزون السلعي والمبيعات	89-79
المحور الرابع: دور التدقيق المالي في تطبيق حوكمة الشركات	
المحاضرة الثالثة عشر: الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	96-90
المحاضرة الرابع عشر: آليات التدقيق المالي في تطبيق حوكمة الشركات	105-97
قائمة المراجع	110-106
قائمة المحتويات	112-110