

جامعة الحاج لخضر باتنة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

المادة: التدقيق المالي والمحاسبي .

السنة: الثالثة ليسانس ل م د .

التخصص: محاسبة و مالية.

أساتذة المادة: أ.د. أحمد لعماري.

أ. حكيمة مناعي.

## ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي و المحاسبي

أهداف تدريس المادة:

يهدف هذا الملخص إلى محاولة تبسيط المادة و تعريف الطلبة بعلم التدقيق المالي والمحاسبي وأهميته و المعايير التي تحكمه و المقبولة قبولا عاما، بالإضافة إلى دراسة الأخطاء المحاسبية و كيفية معالجتها وكذا طرق وإجراءات تدقيق عناصر الميزانية وحسابات النتائج. وإعداد الطالب ليتمكن من القيام بالمهمة وانجازها بأداء مقبول، وأن يكون التحصيل خلال الزمن المتاح مفيدا، إلا أن هذا الملخص لايعوض بأي حال من الأحوال ما يقدم للطلاب أثناء المحاضرات، وبالتالي فان الاستغناء على الحضور يكون مجازفة وتقصير، حتى وإن توفرت للطلاب مراجع جيدة.

وعلى وجه الخصوص فان جملة المحاضرات التي ستقدم في هذا المقام من الدراسات الجامعية المتخصصة تهدف في مجملها إلى تعريف الطالب بعلم التدقيق والتطورات الحديثة في هذا المجال خاصة مع تطور تكنولوجيا المعلومات وتعدد وسائل الاتصالات وانتشار التجارة الالكترونية وبدأ التوجه نحو توحيد دولي للمعايير، كما يهدف مقرر المادة أيضا إلى تعريف الطالب كيفية تخطيط، إدارة و تنفيذ مهمة مراجعة و تدقيق الحسابات (الإجراءات الإختبارية للعمليات والأرصدة والعرض والإفصاح العام) والتقرير عنها والتحكم في مختلف تقنيات وأسس هذا العلم.

## أهم المواضيع المستهدفة :

المواضيع	اللقاءات	المحاضرات
الإطار الفكري والتاريخي للتدقيق المالي والمحاسبي	1 2 3	تذكير ببعض المصطلحات والمبادئ المحاسبية نبذة تاريخية (تطور التدقيق المالي والمحاسبي) الخلفية النظرية للموضوع
نظرية التدقيق والمعايير المقبولة عموماً	1 2 3	معايير عامة (آداب وسلوك المهنة) معايير العمل الميداني معايير إعداد التقرير الحيادي
التدقيق الداخلي وتكنولوجيا المعلومات	1 2 3	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعالجة الآلية للمعلومات واستخدامات الحاسب استخدام أساليب المعاينة في الرقابة الداخلية
إجراءات التدقيق	1 2 3	تدقيق حسابات الميزانية تدقيق حسابات التسيير تدقيقات متميزة وأعمال استشارية أخرى
التدقيق الخارجي	1 2 3	التدقيق التعاقدية التدقيق القانوني (محافظ الحسابات) الخبرة المحاسبية القضائية
مواضيع أخرى	.	.

**ملاحظة:** هذه المحاضرات في نظرنا قد لا تكفي لتغطية متطلبات التحصيل الامثل وعلى الطالب البحث وبذل مجهود شخصي اظافي. وهذا دور الاعمال التوجيهية والتطبيقية.

السنة الجامعية 2013 - 2014

## المراجع المساعدة

- وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 1989.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية.الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2004.
- محمد نصر الهوا ري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة (الرقابة الداخلية- أساسيات المراجعة)، دار صفا للطباعة والنشر، القاهرة، 1986.
- جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002-2003.
- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الطبعة 4، بيروت، 1996.
- حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار وراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

- عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- Claude Grenier et Jean Bonnebouche, Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise, édition Foucher, Paris, 2003.
- Jean Raffegau, Pierre Dufils et Didier de Ménonville, L'audit Financier, Presses Université de France, 1<sup>re</sup> édition, Paris, 1994.
- A.Hamini, L'audit Comptable et Financier, Berti éditions, 1<sup>re</sup> édition, Alger, 2001-2002.
- Nacer-Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique du Commissariat Aux Comptes en Algérie, édition Société Nationale de Comptabilité, Tome 1, Alger, 1993.
- Robert Obert, Révision et Certification Des Comptes, Centre de Librairie et d'Édition Technique CLET, 2<sup>e</sup> édition, Paris, 1990.
- Lionel Gollins et Genard Valin : Audit Et Contrôle Interne (Aspects financier, opérationnels et Stratégiques), Dalloz Gestion, 4<sup>eme</sup> Edition, Paris, 1992.
- Hamini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office des Publications Universitaires, Alger, 1990..
- Jacques Renard, Théorie et Pratique de L'audit Interne, 3eme Edition, Editions D'organisation, Paris, 2000.

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

### نبذة تاريخية

#### تطور علم التدقيق.

يعتبر التدقيق من بين فروع المحاسبة والذي تطور في الفترة الأخيرة بسبب الحاجة إليه، وبسبب الوسائل والتقنيات المستعملة ، ورغم أن الحاجة الى الرقابة ظهرت تقريبا مع ظهور المحاسبة إلا أن تطورها يعتبر نوعا ما حديثا.

فإذا كانت الكتابات السابقة أعطت أهمية للمصطلحات والجوانب النظرية في المحاسبة فإن الجانب الميداني والعملية والتجريبي قد طغى مع ظهور التدقيق.

ويمكن ان نوجز أهم العوامل التي ساعدت على ظهور وتطور التدقيق المحاسبي فيما يلي:

\* زيادة حجم المنشآت .

\* ظهور شركات الأموال ( المساهمة ) .

\* ظهور بعض القوانين والتشريعات مثل قانون ضريبة الدخل و السوق المالية.

\* حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم .

و يرجع البعض تاريخ ظهور مهنة التدقيق إلى القرن 13 في إيطاليا حيث كان المدقق شخصا مهما و يتقاضى أتعابه بالتناسب مع الأخطاء وحالات الغش التي يكتشفها، أما عن التنظيم المهني للتدقيق فجاء من بعد ذلك كمرحلة متطورة، إذ يمكن الإشارة إلى تأسيس أول جمعية مهنية في هذا الاختصاص في إيطاليا كذلك وبالضبط في البندقية سنة 1581 كما تم تأسيس ما يعرف بجمعية ميلانو سنة 1739.

أما في فرنسا فقد فرض على الأعيان أن يقدموا سنويا قراءة عمومية لحسابات ممتلكاتهم أمام المدققين وبمصادقة منهم، وأنشأت منظمات متخصصة ركزت معظم اهتماماتها على التكوين المهني للمحاسبين والمدققين وعلى تحديد الشروط الواجب توافرها في الأشخاص الذين يريدون مزاوله المهنة.

و أما في بريطانيا فقد تطورت المهنة لاحقا وطهر اول تنظيم مهني للوجود في اسكتلندا عام 1854 ، ثم جاء قانون الشركات في 1862 ليدعم المهنة وينظمها اكثر حيث ينص هذا القانون على وجوب والزامية تعيين مدقق حسابات في شركات الاموال لحماية المساهمين من التلاعب بأموالهم ومن امكانية تعسف الادارة المسيرة وتقصيرها، إذ يشير البعض الى ان الملك إدوارد الأول اصدر وثيقة يعطي للأعيان الحق في تعيين مدققين Auditeur وتكون المصادقة الزامية من قبلهم على هذه الحسابات بإعداد تقرير وشهادة عن ذلك.

بعدها تطورت الامور وتوسعت واصبح العالم اجمع يقر بدور المدقق وبالزامية حماية الحقوق والملكيات ، فتوالى ظهور و إنشاء المنظمات المهنية في أغلب الدول منها الجزائر. كما ساهمت الأبحاث العلمية والدراسات الأكاديمية في المعاهد والجامعات في تطوير علم التدقيق والمحاسبة.

### تعريف التدقيق :

كما في مختلف الابحاث والدراسات، يأخذ مشكل تحديد المصطلحات والمفاهيم بعدا مهما لما له من تأثير على ازالة بعض الغموض واعطاء التوضيح الكافي عن الحاجة ومن المصطلحات المستعملة بكثرة في هذا المقياس مصطلح التدقيق.

- يرى البعض ان أصل المصطلح ظهر في القرن الثالث قبل الميلاد عندما حاول الرومان تطوير أسس تدقيق الحسابات وقاموا بتعيين مدققين لمراجعة الدفاتر المحاسبية في الإمارات التي تخضع لسيطرة امبراطوريتهم وفي هذه المرحلة ظهر مصطلح التدقيق إلى الوجود واصبح شائع الاستعمال في مجال المال والأعمال وهو يقابل اللفظة الاجنبية "Audit"، وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع(1)، لأن الحسابات في ذلك العصر كانت تعد من طرف الحكام ممثلي البلاط les questeurs وتتلى على مسامع المدققين وبحضورهم أثناء الجمعية العامة للحكومة، وقد استعمل هذا المصطلح في البداية في اوروبا و فيما بعد شاع استعماله من طرف الجميع.

اما التدقيق كمفهوم فيمكن الاشارة الى ان هناك عدد معتبر من التعاريف نورد ما نراه كافيا لتبسيط القضية وتوضيح الرؤية:

فهناك من يرى وبكل بساطة وان التدقيق ما هو الا: "فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق"(1) واما الجمعية المحاسبية الأمريكية ذهبت الى ابعد من ذلك وعرفت التدقيق على أنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"(2) وعرفه كذلك آخرون بأنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"(3)

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 6.

(1) [www.fr.wikipedia.org/wiki](http://www.fr.wikipedia.org/wiki)

(2) حسين القاضي وحسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار وراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 13.  
(3) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 9.

و من خلال ما تقدم من التعاريف خاصة ما ذهبت اليه الجمعية الامريكية، يمكن إبراز مميزات وصفات التدقيق كما يلي:

- التدقيق عملية منتظمة ومنهجية وهذا يعني اعتماد المدقق على التخطيط المسبق ووضع برنامج لعملية التدقيق.

- يعتمد التدقيق على جمع وتقديم الأدلة والقرائن.

- التقويم بشكل موضوعي يدل على اعتماد بشكل أساسي على الحكم الشخصي للمدقق.

- المدقق شخص مهني مؤهل ومستقل.

- توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف المختلفة من خلال تقرير المدقق.

و أما جمهور الاكاديميين والمهنيين الجزائريين فيغلب على دراساتهم وابحاثهم تاثير المدرسة الفرنسية لذلك فان مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي يعرف التدقيق على انه: " فحص من مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"(4) وهذا التعريف يطغى كثيرا في الجزائر ويعتمد في كثير من الحالات،

ورغم الجهود المبذولة في تحديد المصطلح وتوحيد التعريف الا ان الاشكالية تبقى قائمة من حيث طبيعة التدقيق العلمية والعملية، فالتدقيق يمكن اعتباره علم له مبادئه، وايضا التدقيق فن أو ممارسة له أساليبه وطرقه ، وينظر اليه ايضا على انه أداة أو وظيفة قوامها فحص الدفاتر والحسابات والمستندات الخاصة بالوحدة المحاسبية،

وهناك تعريف اخر يرى وان التدقيق وظيفة يمارسها مهني مستقل مفوظ أن يبدي رأيا موضوعيا (دون تحيز) في مدى تعبير القوائم الختامية عن المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله وفقا للمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها.(5).

من جهتنا وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف التدقيق على النحو التالي:

المدقق ملزم بإعطاء رأي في محايد حول الأدلة والقرائن التي يحصل عليها من خلال إطلاعها على سجلات المؤسسة وتقويمها وفق برنامج تدقيق معد مسبقا ومخطط له في إطار مبادئ ومعايير محاسبية وتدقيق متعارف عليها وإيصال رأيه الاستشاري حول مدى صحة ومصداقية القوائم المالية لمستعملي هذه الأخيرة من خلال تقرير يعده بعد انتهاء عملية التدقيق ويقدم اشهاد بذلك.

### أهداف التدقيق :

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا في أهدافها وغاياتها وفي الطرق والإجراءات والوسائل وتقنيات التحقق والفحص وكذلك ازدادت الحاجة الى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، خاصة القبلية منها لما لها من

(4) [www.fr.wikipedia.org/wiki/audit\\_compatble\\_et\\_financier](http://www.fr.wikipedia.org/wiki/audit_compatble_et_financier)

(5) محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة (الرقابة الداخلية-أساسيات المراجعة)، دار صفا للطباعة والنشر، القاهرة، 1986، ص 20.

دور وقائي فعال في منع حدوث الأخطاء وتريح المدقق وتخفض تكاليف التدخل وتطور التدقيق مر بمراحل يلخصها البعض فيما يلي: (1)

- قبل عام 1900: كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي، وفي هذه المرحلة لم يكن هناك اهتمام بنظام الرقابة الداخلية.

- من 1905 حتى 1940: في هذه المرحلة كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك كانت في هذه المرحلة بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية.

- من 1940 - 1960: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

- بداية من 1960: تعددت أهداف التدقيق لتشمل:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.

وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase في قضية خليج الأقطان عام 1896 والتي وصف فيها المدقق بأنه: "كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين" (2)

والملاحظ أن هذه العبارة رغم دنائها إلا أنها تشير إلى أن للتدقيق شقين أساسيين فالأول يهدف إلى منع وقوع الأخطاء من خلال الرقابة القبلية والذاتية وأما الشق الثاني فمهمته ليس اكتشاف الغش والأخطاء فحسب وإنما اظهار اسباب هذه الأخطاء والغش عند قيام المدقق بمهمته وإعطاء توجيه استشاري لتحسين النظام حتى لا تتكرر تلك الأخطاء مستقبلاً.

وعموماً يمكن القول بان التدقيق المحاسبي يهدف إلى التحقق من بعض الأمور نوحز أهمها فيما يأتي: (3)

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 08-09.

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 9.

(2) Luc Boyer Et Autres, Précis D'organisation Et De Gestion De La Production, Les Editions D'organisation, Paris, 1986, P 583.

(3) George R.Terry et Stephen G.Franklin, Les Principes Du Management, Economica, 8<sup>e</sup> édition, Paris, 1985, P 519.

\* أن النظام المحاسبي سليم والضبط الداخلي كفاء والسجلات ملائمة لأعمال المنشأة وما يتطلبه القانون.

\* أن الميزانية وجدول حسابات النتائج أو أية بيانات ختامية أخرى تتفق مع السجلات ومطابقة لها.

\* أن المنشأة تملك كافة أصولها التي تظهر في الميزانية وأن القيمة التي تظهر بها هي القيمة الصحيحة.

\* أن الخصوم الظاهرة في الميزانية تظهر بقيمتها الحقيقية.

\* أن المنشأة قد التزمت بالمطلبات القانونية كافة (مثلا وجوب قيام المنشأة بعملية الجرد مرة في السنة

على الأقل .

### أنواع التدقيق:

يمكن عرض وتصنيف وتبويب التدقيق من زوايا متعددة، على النحو التالي: (1)

أولاً- **تبويب التدقيق من حيث حدوده:** من هذه الزاوية يمكن أن نميز بين نوعين:

أ. التدقيق الكامل.

ب. التدقيق الجزئي.

ثانياً- **تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص:** أما من هذه الزاوية فنميز بين: (1)

أ التدقيق التفصيلي.

ب. التدقيق الاختباري.

ثالثاً- **تبويب التدقيق من حيث مدى التوقيت:** وفقا لهذا المعيار يمكن أن نميز بين: (2)

أ. التدقيق النهائي.

ب. التدقيق المستمر.

رابعاً- **تبويب التدقيق من حيث الإلزام:** أي من حيث الإلزام القانوني فإننا نميز بين: (2)

أ. التدقيق الإلزامي .

ب. التدقيق غير الإلزامي (الاختباري) .

خامساً- **تبويب التدقيق من حيث الاستقلال:** يقسم التدقيق حسب هذا المعيار إلى: (1)

أ. التدقيق الداخلي " (2).

ب. التدقيق الخارجي.

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 12-13.

(2) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 14-15.

(2) أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع، ص ص 19-20.

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 16.

(2) عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 185.

- و يتضح من التفرقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه بينهما يمكن حصرها فيما يلي: (1)
- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية النافعة.
  - كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.
  - كما يوجد أيضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية: (2)
  - وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.
  - أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يعني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.
  - وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما، ومن أوجه عدة: (3)
  - من حيث الهدف.
  - من حيث العلاقة بالمؤسسة.
  - من حيث نطاق وحدود العمل.
  - من حيث التوقيت المناسب الأداء.
  - من حيث المستفيدين.
  - وبصفة عامة يمكن ان نخلص الى أن:

#### \*التدقيق الداخلي:

يقوم بهذه الوظيفة مجموعة من العمال داخل المنشأة يعينون للقيام بالمراقبة الداخلية من أجل حماية أموال المنشأة والوصول إلى أهدافها بأقصى سرعة ممكنة للوصول إلى أكبر كمية ممكنة من الإنتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والتزام بالخطط والسياسات الإدارية.

#### \*التدقيق الخارجي:

عبارة عن مدقق من خارج المنشأة تقوم هذه الأخيرة بتعيينه من أجل تدقيق حساباتها وهذا المدقق يكون له رأي محايد ليس له صلة بأي من العاملين والإداريين. وأن وجود التدقيق الداخلي لا يعني أنه يغني عن التدقيق الخارجي إنما هو مكمل له ويمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في حالة توفر:

- قسم التدقيق الداخلي مرتبط بأعلى هيئة.

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 17.

(2) Lionel Gollins et Genard Valin : Audit Et Contrôle Interne (Aspects financier, opérationnels et Stratégiques), Dalloz Gestion, 4<sup>ème</sup> Edition, Paris, 1992, P 21.

(3) A.Hamini, L'audit Comptable et Financier, Berti éditions, 1<sup>re</sup> édition, Alger, 2001-2002, P 8.

- وجود موظفين كفوئين.

- الشمولية في التدقيق و المعاملات.

تحضير تقارير عن عمليات التدقيق الداخلي.

**خصوصيات الأنواع المختلفة للمراقبة المحاسبية:** يمكن تصنيف المراقبة المحاسبية إنطلاقا من عدة معايير ومن بينها :

حسب مدة المراقبة : وينتج عن ذلك المراقبة الدائمة و الإستثنائية.

حسب تاريخ حدوث المراقبة : وينتج عن ذلك المراقبة القبلية و البعدية.

حسب نوعية المراقبة : وينتج عن ذلك مراقبة خارجية وداخلية.

حسب الهدف من المراقبة : وينتج عن ذلك مراقبة عامة وخاصة.

حسب القائم بعملية المراقبة : وينتج عن ذلك المراقبة الذاتية (الداخلية) ، المراقبة التعاقدية ، المراقبة القانونية ، المراقبة القضائية .

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

### الإطار النظري للتدقيق

هل التدقيق علم وهل يوجد له إطار نظري مستقل؟.

إن مصطلح التدقيق كما سبق وان حددناه، شائع الاستعمال في مجال المال و الأعمال، كما أن نطاقه اتسع ليشمل عدة مجالات: (1) واهمها التدقيق المالي والمحاسبي، الذي أصبح تخصصا بحد ذاته يدرس في المعاهد والكليات وفي مختلف المستويات، فهو علم قائم له موضوع، ومنهج و نتائج مقبولة ومتعارف عليها، وبإمكاننا القول دون تردد بان هناك نظرية في هذا المجال.

فإذا كانت كل نظرية توفر الأساس لتنظيم أفكار الفرد وتحقيق وضبط ما يتبع هذا من تصرفات، فان نظرية التدقيق: "تساعد على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المدقق الواجب اتخاذها عند أداء مهمته، أي أن المدقق يعتمد على نظرية التدقيق عند اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة، وهذه النظرية تتكون من مجموعة الفروض والمفاهيم والمعايير والأهداف والإجراءات"(2).

### فروض التدقيق.

الفروض هي البنية الأولى في سلسلة عناصر نظرية التدقيق، إذ أن كل عنصر يتحدد كنتيجة منطقية للعنصر الذي يسبقه، وتعرف الفروض على أنها: "معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى" ومنها مايلي: (3)

. ليس هناك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدّي المعلومات المالية.  
. لأنه يوجد بالضرورة تعارض بين المراجع ومعدّي المعلومات المالية فان المراجع يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية لديه. (4)

- . يتصرف المراجع كمراجع فقط.
- . يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد.
- . المزاем أو النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها.
- . نظام الرقابة الجيد يعني إمكانية أكبر للاعتماد على المعلومات المالية.
- . ما لم يكن هناك العكس فان ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل.

Robert Obert, Révision et Certification Des Comptes, CLET, 2<sup>e</sup> édition, Paris, 1990, P 26.

(2) وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 1989، ص51.

(3) نفس المرجع والصفحة.

(4) المرع السابق، صص51-52.

. " العرض العادل والصادق " يعني ضمناً استخدام المبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة.

### المفاهيم النظرية الأساسية للتدقيق:

إن هذه المفاهيم تحاول تحديد الإطار النظري للتدقيق في ظل الاقتصاد الحر الذي يسود بيئة المؤسسة ، و التي طرحت بشأنها النظريات التالية(1):

- نظرية المالك، نظرية الكيان، نظرية الأموال،

والسؤال المطروح هنا هو: من بين هذه النظريات ما هي النظرية التي تحدد بشكل أفضل طبيعة الصيغة النظرية للمؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة، ومن ثم تحديد الهدف الرئيسي للتدقيق؟

والمفاهيم تعني التعميم العقلي والذهني للأفكار المستنتجة من الفروض، وهي تمثل بدورها الأساس لتحديد المبادئ والإجراءات. ومن هذه المفاهيم مايلي:(1)

. السلوك الأخلاقي .

. الاستقلالية.

. العناية المهنية اللازمة.

. أدلة إثبات.

. العرض العادل والصادق.

### معايير علم التدقيق.

المعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق، و من هنا يتبين أن المعايير تمثل مرجع لأعمال المدققين، وتوضع هذه المعايير بالاتفاق وبالإجماع من طرف منظمات مهنية عالمية متخصصة، وبمشاركة ومساهمة مكاتب التدقيق الكبرى، و نخلص بالقول إلى أن المعايير عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحترمها المراجع ويعتمد عليها أثناء أدائه لمهمته. وهي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تبررها وتدعمها. وقد تم إعداد أولى المعايير في منتصف السبعينات (2)وهي بصفة عامة كما حددها مجمع المحاسبين الامركيين تنقسم إلى ثلاثة مجموعات:(3)

. معايير عامة.

. معايير العمل الميداني.

. معايير إعداد التقرير.

(1) نفس المرجع.

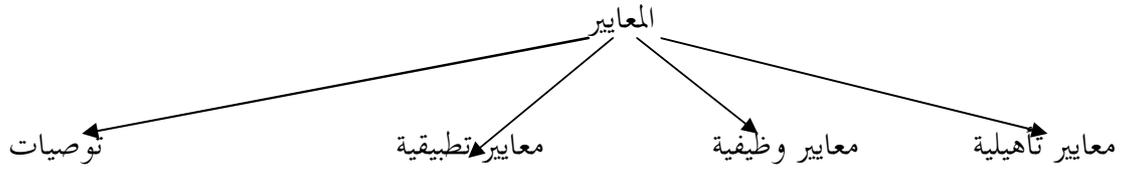
(1) وليام توماس، أمرسون هنكي، المرجع السابق، ص52.

(2) Claude Grenier et Jean Bonbouche, Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise, édition Foucher, Paris, 2003., PP 98-99.

(3) وليام توماس، أمرسون هنكي، المرجع السابق، ص53.

وقد وضعت هذه المعايير لغرض تحقيق الأهداف التالية: (4)

- تحديد المبادئ الأساسية التي يجب إتباعها عند القيام بالتدقيق.
  - إيجاد إطار مرجعي من أجل تطبيق وتوسيع نشاطات التدقيق.
  - إعداد مقاييس تحديد تنفيذ التدقيق الداخلي.
  - تسهيل تحسين الإجراءات التنظيمية والعمليات.
- كما أن هناك من يصنف معايير التدقيق بكميات مختلفة ولكنها تصب في النهاية في المجموعات الثلاث السابقة الذكر وعلى سبيل المثال نورد التصنيف المنشور من طرف المنظمة المهنية الدولية للتدقيق، مختصرا في الشكل التالي:<sup>(1)</sup>



- المعايير التأهيلية تشرح المميزات التي يجب أن تتوفر في المنظمات أو الأفراد الذين يقومون بنشاطات التدقيق.
  - المعايير الوظيفية تصف طبيعة نشاطات التدقيق الداخلي وتحدد معايير النوعية التي تسمح بتقييم النشاطات.
  - المعايير التطبيقية توضح المعايير العملية للمهام الخاصة.
- ونجد إضافة إلى المعايير نصوص تطبيقية ليست إجبارية و تعتبر بمثابة توصيات<sup>(2)</sup> ولمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى مجموعة المعايير المنشورة من طرف المنظمات الدولية<sup>(3)</sup> وبدورنا سنحاول تزويد الطالب ببعض التفاصيل حول هذه المعايير لكونها مهمة وتحكم نشاط المدقق وتضبطه.

### المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي لمزاوي مهنة المراجعة، و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص متعلمين ومدرين. و توصف هذه المعايير بأنها (عامة) لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني و إعداد التقرير بصورة ملاءمة، و تعتبر " شخصية" ، لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي .

و من ثم يمكن القول، بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأيا فنيا محايدا له أهميته و مغزاه، يتعين أن يكون المراجع على درجة كبيرة من الكفاءة ، و أن يتمتع بالاستقلال المطلوب، و يتبع قواعد

<sup>(1)</sup> Claude Grenier et Jean Bonbouche, op. cit, P 99.

<sup>(2)</sup> Claude Grenier et Jean Bonbouche, op. cit, P 100.

<sup>(3)</sup> www.theiia.org

السلوك المهني المتعارف عليه، ولقد اهتمت الهيئات المهنية و التشريعات التي صدرت لتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة في الدول المختلفة بهذه المعايير الثلاثة و التي سوف نتناولها بشيء من التفصيل .

### المعيار الاول : التأهيل العلمي و العملي .

و ينص هذا المعيار على ضرورة توافر عاملين أساسيين في المراجع :

التأهيل العلمي ( التعليم ) .

التأهيل العملي ( الخبرة و الكفاءة ) .

### المعيار الثاني : الاستقلال و الحياد .

الثقة و المصادقية تنبع من مدى استقلال و حياد المراجع في إبداء رأي يقوم على النزاهة و الموضوعية،

و من المهم جدا للمهنة أن توفر عنصر الثقة في حياد المراجع الخارجي من قبل الأطراف ذات المصالح و مستخدمي القوائم المالية، و قد تتزعزع هذه الثقة إذا ظهر دليل على أن الحياد غير متوافر أو لوجود ظروف يعتقد ذوي المصالح أنها من المحتمل أن تؤثر على الحياد وبالتالي يجب توفر شروط استقلال المراجع منها الاستقلال الذاتي أو الذهني .

و في ظل توافر تلك الشروط في شخص المراجع، يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع وخاصة:

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة (2).

- الاستقلال في مجال الفحص .

- الاستقلال في مجال إعداد التقرير .

### المعيار الثالث : بذل العناية المهنية اللازمة .

بنص المعيار الثالث من المعايير العامة على ما يلي : " يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص و في إعداد تقريره" . (3). وتأتي أهمية هذا المعيار نظرا لأنواع الأخطاء التي قد يرتكبها المراجع و تترتب عنها المسؤولية التي يتحملها هذا الأخير. و ترتب تلك الأخطاء بحسب الأهمية فهناك الخطأ العفوي الغير مقصود و هناك خطأ عمدي مقصود ناتج عن سوء نية و تعمد و اصرار او ناتج من اللامبالاة و التقصير، و يجب الإشارة الى ان المراجع قد لا يسأل عن الخطأ العفوي ولكنه مسؤول عن كل تقصير او غش او تعمد ، و يعتبر المدقق على العموم مسؤولا مسؤولية بحسب الوسائل و ليس بحسب النتائج، وهو مسؤولا مسؤولية مدنية، جنائية و تأديبية .

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و التطبيق الدار الجامعية 1993 . ص 73 .

<sup>2</sup> - مصطفى حسنين خضير ، المراجعة : المفاهيم و المعايير و الاجراءات ، مطابع جامعة الملك سعود 1996 ، ص 45 .

وختلاصة: تتعلق المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب في مثل هذه المهام ، فيجب أن يكون عال التكوين والخبر والمهارة، وقد تبني مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير عامة في ثلاثة مجموعات:

- يجب أن يكون المدقق من الأشخاص المدربين وذو كفاءة عالية وان يتمتع بقدر كاف من التأهيل العلمي والعملية.

- أن يكون محتفظا بشخصيته وتفكيره المستقل بعيدا عن أية مؤثرات قد تؤثر في نوعية عمله.

- يجب أن يبذل كل جهده والعناية الكافية في قيامه بعملية التدقيق وأن يكون حذر عند ممارسته للمهنة وعند أداء المهمة وإعداد التقرير.

بمعنى أن يتمتع المراجع بثلاث مزايا أساسية وضرورية وهي تمثل المعايير العامة للتدقيق ويمكن اختصاره

فيما يلي:

1 . التأهيل العلمي والعملية.

2 . الاتجاه العقلي المحايد.

3.العناية المهنية الواجبة.

### معايير العمل الميداني

ان معايير العمل الميداني تتعلق ببيئة العمل وبالضوابط التي تحكم الممارسة، و تتمثل عموما هذه المعايير

في وضع خطة لمهمة التدقيق والأشراف على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق، وتقديم الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير في ثلاثة مجموعات من المعايير:

- تخطيط المهمة بشكل دقيق مناسب وكاف، مع توفير الإشراف الدقيق والحذر على أعمال المساعدين.

- أن يقوم بدراسة وافية وشاملة لنظام الضبط الداخلي في المنشأة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة ، والتي ستتقيد بها إجراءات التدقيق.

- يجب على المدقق أن يتحصل على أدلة إثبات جديرة بالثقة وكافية وذلك عن طريق الفحص والمراقبة والاستفسار.

### المعيار الأول: تخطيط المهمة بشكل دقيق.

يتطلب تخطيط أي مهمة للتدقيق القيام بالخطوات التالية:

**1: الإجراءات التخطيطية:** تشمل هذه الاجراءات الخطوات التالية:

- الاتصال بالمراجع الساب.

- جمع معلومات عن المشروع.

- دراسة السياسات والإجراءات المحاسبية.
- تخطيط إستراتيجية المراجعة وتوثيقها.
- الاستعانة بأحد الخبراء.
- برنامج المراجعة.

## 2: الاحتفاظ بأوراق المراجعة و تكوين ملفات العمل .

### أولاً: أوراق المراجعة:

الأوراق التي يستعملها المدقق يجمع فيها البيانات التي يحصل عليها خلال قيامه بعملية الفحص حيث يمكن ان تشمل مايلي: قيود التسويات. تحليل الحسابات بدفتر الأستاذ. الكشوف التفصيلية عن بعض بنود القوائم المالية، مثل: الكشوف التفصيلية الخاصة ببنود الأصول الثابتة، المدينين، أوراق القبض. مذكرات التسوية. ملخصات البيانات. ملاحظات المراجع على بعض الأمور والإستفسارات التي حصل عليها من موظفي المنشأة. برنامج المراجعة. الردود على المصادقات. نسخة من عقد تكوين الشركة وقانونها النظامي. نسخة من العقود المهمة.

نسخة من القوائم المالية النهائية المعدة للإعتماد من العميل وجميع الأوراق والبيانات الأخرى التي يقوم المراجع بتخضيرها أو التي يرى ضرورة إعدادها لتنفيذ مهمته.

ونشير ان أوراق المراجعة هي ملك للمدقق، ولكن هذه الحقوق تخضع للقيود التي تنص عليها قواعد السلوك المهني بشأن عدم قيام المدقق بإفشاء اسرار زبائنه واحترام مبدأ ميثاق السلوك المهني. ويجب على المدقق أن يحتفظ بأوراق المراجعة لمدة كافية من الزمن لمقابلة إحتياجات مكتبه وللتقيد بأي نصوص قانونية في هذا الشأن، ويتم ذلك في نوعين من الملفات هما:

الملف الدائم ( يحتوي على البيانات التي لها صفة الاستمرار ).

الملف الجاري ( يحتوي على أوراق المراجعة الخاصة بالسنة المالية محل الفحص ).

### ثانياً: ملفات العمل:

#### 1- الملف الدائم:

يحتوي الملف الدائم على بيانات ومعلومات لها صفة الدوام. ولا تقتصر فائدتها على سنة مالية واحدة ولكنها تفيد في القيام بعمليات المراجعة الخاصة بالسنوات التالية، لذا فان الملف الدائم يحتوي على الأوراق التي لها أهمية مستمرة سنة بعد أخرى.

ومن أمثلة البيانات التي لها أهمية مستمرة، والتي يجب أن يحتوي عليها الملف الدائم ما يأتي :

-نبذة تاريخية عن المشروع وطبيعة أعماله والمنتجات التي يقوم بإنتاجها وتسويقها.

-التنظيم الإداري للمشروع وقائمة بأسماء الموظفين الرئيسيين واختصاصاتهم.

- نسخة من توقعات الموظفين المسؤولين.
- ملخص للنظام المحاسبي المتبع وقائمة كاملة بالدفاتر والسجلات المستخدمة.
- نسخة من دليل الحسابات ولائحة الحسابات إن وجدت.
- السياسات المحاسبية الخاصة بالمشروع.
- تحليلات مستمرة لبعض الحسابات المهمة مثل: رأس المال والاحتياطيات...
- نسخة من العقد الابتدائي. والقانون النظامي للشركة وملخص لأهم ما تحتويه من أحكام.
- ملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة.
- مذكرات وافية عن العقود التي يسري مفعولها لمدة طويلة.
- وصف لنظام الرقابة الداخلية المستخدم في المنشأة. ونتائج تقويم المراجع لهذا النظام.
- قوائم مالية مقارنة خاصة بعدة سنوات سابقة.

## 2- الملف الجاري:

- يحتوي الملف الجاري على جميع أوراق المراجعة المالية بالسنة الحالية محل الفحص بحيث يكون هناك ملف لكل سنة من السنوات المالية. يضم جميع أوراق المراجعة الخاصة بهذه السنة.
- ومن البيانات التي يتضمنها الملف الجاري هي:
- المراسلات بين المراجع والمنشأة.
- برنامج المراجعة.
- جميع ملاحظات المراجع واستفساراته التي نشأت في خلال القيام بعملية الفحص وردود المنشأة على ذلك، والإجراء الذي أتبع بالنسبة للنقاط التي أثرت.
- قائمة الاستقصاء الجارية عند نظام الرقابة الداخلية
- ميزان المراجعة.
- التسويات المختلفة التي أجراها المراجع على القوائم المالية.
- الكشوف التحليلية التفصيلية، وتشمل تحليلاً للبنود المهمة في حساب الأرباح والخسائر وبعض عناصر الميزانية.
- ملخصات لمحاضر جلسات مجلس الإدارة التي لها أثر على الحسابات.
- ملخصات للعقود المهمة التي لها أثر على الحسابات.
- نسخة من الميزانية وحسابات النتائج.
- صورة من تقرير المراجع على القوائم المالية.
- وغني عن البيان أنه يجب إتخاذ الإجراءات الكافية للمحافظة على أوراق المراجعة، بحيث تبقى في حوزة مندوبي المراجع ليلاً نهاراً في أثناء القيام بعملية المراجعة حتى لا تكون هناك أي فرصة لموظفي العميل للإطلاع عليها أو

العبث .محتوياتها.

### المعيار الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ينص المعيار الثاني من معايير العمل الميداني لمجمع المحاسبين الأمريكي على أنه يجب القيام بدراسة كافية وتقييم نظام الرقابة الداخلية الحالي كأساس للاعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها إجراءات المراجعة (1) فعند إبداء المدقق لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على:

1. مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في العملية المحاسبية المستخدمة في إنتاج القوائم المالية.
2. اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

### أولاً: دراسة نظام الرقابة الداخلية.

دراسة نظام الرقابة الداخلية: هي عملية روتينية الزامية يقوم بها المدقق و الغرض منها أساسا الحصول على معلومات عن المؤسسة الزبون وعن الإجراءات الرقابية الموضوعه، ويتم الحصول على هذه المعلومات اما من داخل المؤسسة مثل:

- 1- معلومات وبيانات يحصل عليها المدقق من عمال ومسؤولي المؤسسة.
- 2- معلومات وبيانات من الوثائق المختلفة مثل :
  - الخرائط التنظيمية.
  - توصيف الوظائف.
  - خرائط التدقيق.
  - تقارير أوراق وبرامج المراجعة الخاصة بالمراجعين الداخليين.
- 3- الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء.
- 4- الوصف التفصيلي المكتوب حول الإجراءات الرقابية لكل نوع رئيسي من العمليات.

(1) د/مصطفى عيسى خطير. مرجع سابق ص 207

(\*) العمليات التي لها أثر جوهري على القوائم المالية.

### ثانيا: اختبارات التأكد من سلامة تنفيذ اجراءات نظام الرقابة الداخلية،

الغرض من اختبارات التأكد من سلامة تنفيذ اجراءات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية هو التأكد بطريقة علمية عملية معقولة أن الإجراءات والتعليمات والأوامر تنجز وتنفذ فعلا كما هي مطلوبة، فقد يوجد نظام سليم للرقابة الداخلية من الناحية النظرية ولكن قد يصبح معيبا في التطبيق لأن قواعده وإجراءاته لا يتم احترامها أو الالتزام بها.

وتتعلق هذه الإجراءات بالأسئلة الثلاثة الآتية: هل ؟ كيف ؟ من ؟

وتكون هذه الاختبارات ضرورية إذا أراد المدقق الاعتماد عليها في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات تحقيق مختلف أنواع العمليات والأرصدة. قد يقرر عدم الاعتماد على الإجراءات الرقابية الموضوعية وذلك بسبب:

- أن الإجراءات في بعض النواحي قد تكون ضعيفة وغير مرضية بحيث لا يمكن الاعتماد عليها.
- أن اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية قد تتطلب جهدا كبيرا من الوفر الناتج عن التخفيض في كمية اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة.

عادة يمكن التأكد من مدى سلامة إجراءات تنفيذ الرقابة الداخلية بإتباع مايلي:

- ملاحظة عمل الموظفين والتأكد عن كيفية أداء أعمالهم.
- التقرب من الموظفين أثناء قيامهم بأعمالهم والاستفسار منهم.
- ادلة الاثبات والفحص المستندي كدليل على قيام الموظفين بأعمالهم.

### ثالثا: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار مدى سلامة تنفيذه يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى الاعتماد عليه، واكتشاف أي نقاط ضعف فعلية في النظام وتحديد أثرها على بقية عملية التدقيق، وكذا على طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة.

### المعيار الثالث: جمع أدلة الإثبات.

يرتبط المعيار الثالث من معايير العمل الميداني بجمع المبررات الكافية لتكون دليلا قويا على ما يضمنه التقرير ومثابة حجة قانونية قوية لشهادته وإبداء رأيه. وتعد أدلة الإثبات أداة المراجع للحكم على صحة وجدية القوائم المالية المقدمة له حيث لا تهيم له مدى القناعة التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد. بعبارة أخرى فإن أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما

عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية. فأدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لإحكام تقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.

حددت نشرة المعايير المراجعة خصائص أدلة الإثبات حيث يجب أن تتصف بـ: (1)  
- الكفاية  
- الصلاحية

### أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات في المراجعة.

يمكن تناول أساليب جمع أدلة الإثبات بإيجاز على النحو التالي: (1)

**الفحص:** تعني في هذا المقام، المعاينة المادية للأرصدة الملموسة التي يقوم بها المدقق حيث تمثل نتائجها، دليلاً على الوجود لتلك العناصر و كذا التأكد من جودتها وصلاحيتها.

كما يطلق مصطلح الفحص على عملية المعاينة التي يقوم بها المدقق فيما يتعلق بالدفاتر و المستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية، فعلى الرغم من أن الفحص كأسلوب يأخذ عدة صور متعددة إلا أنه غالباً ما يرتبط بأدلة الإثبات المستندية لانهما تعتمد على الإقناع القانوني .

**الملاحظة:** يرى البعض ان الملاحظة هي توجيه الحواس والذهن إلى ظاهرة أو مجموعة من الظواهر الحسية رغبة في الكشف عن صفاتها وخصائصها بهدف التوصل إلى كسب معرفة جديدة. كما تعتبر الملاحظة على انها وسيلة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات حيث تستخدم كل من:

- اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية المرتبطة بصحة العمليات، حيث يتطلب الأمر ضرورة ملاحظة ما إذا كانت الإجراءات الرقابة الداخلية قد تم تنفيذها أم لا.
- اختبارات التحقق الأساسية، حيث ينبغي ملاحظة عديد من الأصول الملموسة بغرض التحقق من وجودها، ومقارنة ذلك بما هو مسجل بالدفاتر.

**المصادقات:** وهي عبارة عن الحصول على اعتراف و موافقة الاطراف ذات العلاقة على ما ورد بالنتائج التي أظهرتها دفاتر المؤسسة. وتعتبر المصادقات من أكثر أدلة الإثبات صلاحية وقناعة، لأنها:

- من مصدر خارجي أنشأت خارج المؤسسة .
- يحصل عليها المدقق مباشرة عن طريق العاملين والمتعاملين.

(1) د/أمين السيد احمد لطفي. أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين. القاهرة 2001 ص78

(1) د/ أمين السيد احمد لطفي. مرجع سابق.

**الاستفسار:** يشمل الاستفسار التقرب من العاملين وطرح عليهم اسئلة بالإضافة إلى تتبع الوقائع المشكوك فيها لإثباتها أو نفيها بالدليل القوي والغاية من ذلك الحصول على اجابات تكون مصدرا مهما للمعلومات سواء كانت عامة أو خاصة.

**إعادة العمليات الحسابية:** توفر عمليعتبر من الضروري. يمكن إعادة العمليات الحسابية والتأكد من صحتها ودقتها جمع وضربا وطرحا وقسمة وهي ان كانت صحيحة فهي أدلة قوية على الصحة الحسابية للعمليات التي تم إختبارها.

و في النهاية يصدر المدقق رأيه حول دقة ومصداقية القوائم المالية مدعوما بقوة تلك الادلة.

### معايير إعداد التقرير .

المطلوب من المدقق هو ابداء راي فني محايد يكون في شكل تقرير مكتوب و يتميز بمايلي:

- الاستقلالية والحياد،

- إتباع المنهجية العلمية،

- الكفاءة والخبرة.

ويمثل هذا الرأي الفني والمحايد المنتج المادي الأساسي لمهمة التدقيق، فعندما يعد المدقق تقريره هذا عليه أن يشهد ويبين بوضوح عدة امور منها على سبيل المثال:

- أن الحسابات تم إعدادها على أساس مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها وأتباعها بشكل منسجم من سنة لأخرى وأن وجد اختلاف يبينه المدقق في تقريره.

- أن الإفصاح في الحسابات والمعلومات قد تم بالشكل الصحيح والإفصاح الكافي عن أية بيانات جوهرية التي يرى المدقق ضرورة إظهارها في الحسابات الختامية أو في تقريره.

- أن يتضمن التقرير نطاق وطبيعة عملية التدقيق التي قام بها.

- أن يبين رأيه حول الحسابات الختامية ويظهر ملاحظات حول الحسابات إذ يمكن أن يكون تقريره بتحفظات أو بدونها، وإذا أمتنع المدقق عن إبداء الرأي يجب أن يوضح سبب ذلك في تقريره وبشكل إجباري.

\*أما الأركان الشكلية الواجب توافرها في التقرير فسنوجز أهمها فيما يأتي:

\*يجب أن يكون التقرير موجهها إلى الجهة التي عينت المدقق.

\*إثبات تاريخ التقرير وحتى تتحدد مسؤولية المدقق علي فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية

وتاريخ التقرير.

\*ذكر اسم المنشأة بدقة.

\*ذكر المدة التي شملها التدقيق.

\*أن يكون التقرير بأسلوب سهل وبسيط كلماته تشمل فقط علي معني واحد.

\*يجب أن يقوم المدقق بقراءة التقرير في اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

### أنواع تقارير التدقيق:

أولاً: من حيث نشرها أو عدم نشرها تقسم إلى:

- تقارير غير منشورة أو خاصة .

- تقارير منشورة أو عامة .

ثانياً: من حيث محتوياتها من المعلومات:

-تقارير مطلقة .

- تقارير مقيدة .

### معايير إعداد التقرير:

تتعلق هذه المعايير بمحتوى وطبيعة تقرير المدقق ، و قد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين أربعة

معايير تحكم إعداد التقارير المراجعة وهي:

- إعداد القوائم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-الإفصاح المناسب.

-التعبير عن الرأي.

وأخيراً يجب الإشارة إلى إن المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير يعد أكثر المعايير تعقيداً كما أنه

أصعبها منالاً فهو يتضمن ثلاث عبارات هامة وهي:

" يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة كما قد يتمتع كلية عن إبداء هذا

الرأي." " في حالة الامتناع عن إبداء الرأي عليه توضيح أسباب امتناعه"

" في كل الأحوال التي يرتبط اسم المدقق فيها بالقوائم المالية فإن تقرير المراجعة يجب أن يتضمن خصائص

فحص المدقق و درجة المسؤولية التي يتحملها"

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## قواعد و آداب سلوك المهنة

على المدقق المالي والمحاسبي أن يتحلى بسلوك أخلاقي قويم يمكنه من إنجاز المهمة التي يقبلها ويوافق على ادائها ، و قد ركز جمهور المدققين المنضوين تحت مظلة تنظيم مهني واحد على أهمية السلوك المهني لأعضائه حرصا على مركزه الاجتماعي الذي ينعكس على مهنتهم بالتالي، حيث قامت أغلب التنظيمات في البلدان المختلفة بإعداد دليل القواعد و آداب السلوك المهني لكي يرشد مزاوي المهنة للأداء الملائم، و يوضح لكل من الجمهور و العميل بان المدققين يرغبون و يتفانون في اداء مهام تسموا ليكون لهم مركز مهني مرموق ومحترم بكل واجباته و مسؤولياته .

و من ثم يمكن القول، بأن مهنة التدقيق كغيرها من المهن لها آداب و تقاليد و سلوك مهني يتعين على مزاويلها الالتزام به، بحيث تبين الواجب الذي يتطلب القيام به و تنظم العلاقة بين مزاوي المهنة ، رأي خروج عن هذه القواعد و الآداب يستلزم فرض عقوبات تضعها التظمة في هذا الصدد.

### الإطار العام لدليل آداب و سلوك المهنة .

الامركيون سبقون من حيث ضبط وتحديد الدليل وإما المبادئ فالأديان السماوية وخاصة الدين الاسلامي الحنيف الذي وضع الحدود و بين الاسس لكل مزاولة، وإما في القياس الوضعي فان مجمع المحاسبين الأمريكيين وضع قواعد للسلوك المهني يغلب عليها الطابع الإلزامي منذ بداية القرن الحالي خاصة بعد التعثر الذي عرفه الاقتصاد الدولي للمرة الاولى وحسنوا تلك القواعد في الازمة المالية الثانية، و قد عدلت تلك القواعد عدة مرات و على مدار عدد من السنوات بعد ذلك و ما زالت تعدل وتحسن باستمرار و ذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية.

### أهداف دليل السلوك المهني :

في الغالب يعرف دليل آداب و سلوك المهنة على انه بمثابة قيود وقواعد تفرضها المهنة على نفسها و يلتزم أعضائها بإتباعها وأنهم ملزمون بها، كما قد يضع كل عضو من أعضاء مهنة التدقيق في مكاتبهم

قواعد سلوكية تزيد عن الحد الأدنى لمستوى السلوك والأخلاقيات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة من المحاسبين والمدققين. وهذه القواعد من آداب و سلوك المهنة لها عدة اهداف اهمها : (1).

1- وضع أنماط و معايير للسلوك و التصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة من المحاسبين و المراجعين القانونيين باعتبارها تمثل الحد الأدنى لمتطلبات استمرارهم كمزاولين لعملهم المهني .

2- الإفصاح للجمهور و كافة المهتمين بالمهنة بوجود دليل آداب و سلوك يحكم تصرفات أعضاء مهنة المحاسبة القانونية، و بالتالي ترتفع مكانة تلك المهنة و أعضائها و مهامها في نظر الآخرين ، و تزداد الثقة في نتائجهم و تقاريرهم، بالإضافة إلى إتاحة الفرص للمحاسبين المهنيين لأداء وظائفهم بكفاءة مرتفعة . و من ثم يتعين على أعضاء مهنة المحاسبة و المراجعة القانونية الالتزام بمعايير السلوك المهني، و الذي من شأنه أن يساهم في رفع مستوى مركز المهنة و سمعتها اجتماعيا و فنيا و خلقيا و تنمية احترام الجمهور لمكانتها في المجتمع .

### الجهات المختصة بوضع وإصدار قواعد آداب و سلوك المهنة :

في أمريكا تصدر قواعد أدبيات السلوك المهني من قبل عدة جهات، لذلك فإنه من الضروري أن نشير إلى أن الدليل الذي أصدره مجمع المحاسبين الأمريكيين هو توافق عدة إصدارات تتعلق بمنح ترخيص مزاولة المهنة وتنظيمها على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية وذلك بواسطة حكومة كل ولاية يزاول فيها المدقق لمهنته ممثلة في مجلس يطلق عليه اسم " مجلس الولاية للمحاسبة القانونية " مهمته الإشراف و متابعة مزاولة المهنة، و تتحدد اختصاصاته في إصدار معايير و قواعد تحكم آداب و سلوك المراجع أو المحاسب القانوني، و رغم تعدد جهات الإصدار فإن الدليل الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكيين بعد الأكثر شمولا، حيث شمل معظم المعايير التي صدرت عن المجالس و الجمعيات الممثلة لمهنة المراجعة، وعلى خلاف أي دليل آخر فهو يمثل نمط التصرفات و السلوك المتعارف عليه في مهنة المراجعة ، باعتباره منظمة قومية يمثل كافة أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية ، وله علاقة قومية مع كل من مجالس و جمعيات المحاسبة القانونية بالولايات مع الإشارة إلى أن عضوية المجمع هي مسألة اختيارية (1).

### اهم قواعد السلوك المهني :

يمكن اختصار اهم قواعد السلوك المهني فيما يلي:

الحياد ( الاستقلال )

الاستقامة و الموضوعية

<sup>1</sup> وليام توماس ، أمرسون هنكي ، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ، الرياض ، 1989 ، ص 176 .

<sup>1</sup> - وليام توماس ، أمرسون هنكي ، المرجع السابق، ص 175-176 .

المعايير العامة
الالتزام بمعايير المراجعة
المبادئ المحاسبية
المعايير الفنية الأخرى
المعلومات السرية للعميل
الأتعاب المشروطة
التصرفات الضارة بالسمعة
الإعلان و الترويج
العمولات و الأتعاب من عمليات متبادلة
الأعمال المتعارضة
شكل و اسم المكتب

واما في الجزائر فان المجلس الوطني للمحاسبة و المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين جهات مسؤولة على اصدار ووضع القواعد والقوانين التي تنظم وتحكم مزاوله المهنة وتلزم اعضائها باحترامها وتطبيقها، ونشير انه مع محاولات توحيد القواعد فان دليل اداب وسلوك المهنة الامريكي اصبح اكثر اعتمادا في العالم

#### قانون أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر.

في الجزائر تقريبا يحمل القواعد التي تحكم المهنة جاءت في مضمون القوانين المنضمة للمهنة منها مثلا هناك أحكام القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27، حول شروط ممارسات المهنة، والمرسوم التنفيذي رقم 36/96 المؤرخ في 1996/4/15 و الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و المقرر المؤرخ في 1999/03/24 و الذي يتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات و كذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

## بسم الله الرحمن الرحيم التدقيق الداخلي

إن ما يهم إدارة أي مؤسسة هو ضمان الأداء الجيد و التحكم أكثر في العمليات التي هي بصدد إدارتها و تسييرها. و عليه فهي بحاجة ماسة إلى الاطمئنان بسلامة نظام الرقابة الداخلية و حسن تشغيله، لما له من أهمية قصوى ، خاصة في منع وقوع الأخطاء و الانحرافات، وايضا في اكتشافها في الوقت المناسب، ما يسمح بتحليلها وتحديد اسبابها و مواطن الضعف بغية تحسينها وبالتالي التقليل من مخاطر الأخطاء و منع تكرار حدوث تلك الانحرافات مستقبلا.

و ككل الأنظمة فإن نظام الرقابة الداخلية يحتاج إلى تقييم و ضمان السير الحسن للإجراءات و متابعة العمليات و التدقيق فيها. و يقتضي ذلك، وجود مصلحة، خاصة و مستقلة، توكل لها المهمة و تعنى بالمراجعة و التدقيق، تتكفل بالتقييم و إعادة النظر و الفحص و التحقيق في كل أنظمة التسيير و المعلومات داخل المؤسسة. و إن محاولة لتقييم أي نظام ينبغي أولا دراسته و التعرف عليه.

### أولا: نبذة تاريخية.

التدقيق ظهر و تطور بالولايات المتحدة فخلال الفترة التي سبقت الازمة العالمية الاولى ، كان الاقتصاد يستلزم إيجاد و جلب رؤوس أموال كبيرة و ضخمة مما دعا إلى تشجيع و تحفيز الاجانب عن طريق ترقية و تطوير السوق المالية و أدى ذلك طبعا إلى ظهور شركات الأموال العملاقة و انفصلت الملكية عن التسيير بشكل واضح. بمعنى ان الملاك عبارة عن مساهمين من مختلف الدول ولا يعرفون عن الشركات سوى ما ينشر عنها و ما يوزع من ارباح ، فكانت الضرورة ملحة للرقابة و لحماية حقوق الملكية و ضمان عدالة العمل الاداري و عدم تعسف المسيرين و تعمدهم احيانا الاضرار بالملاك، مما جعل مهنة التدقيق تتطور.

أما بعد الأزمة الاقتصادية العالمية الكبرى لعام 1929، فقد ذهبت اصابع الاتهام الى الانظمة المحاسبية

وانظمة التدقيق و الكثير يلصق التهمة إلى ضعف الإفصاح وان الأنظمة الداخلية للمحاسبية والرقابية كانت فاشلة وعاجزة فبدأ الكثير ينادي بضرورة إصلاحها والتركيز على بدائل وتحسينات في الانظمة. لذلك ظهرت في الولايات المتحدة لجنة خاصة بالسوق المالية تدعى بـ: Securities - And Exchange Commission والتي ألزمت كل مؤسسة، عضو في البورصة، أن تتأكد وتحقق من حساباتها عند مدققين خارجيين مستقلين، وذلك، بهدف حماية مصالح المساهمين و الأطراف الأخرى. ورغم هذه الإجراءات والتحسينات إلا انه وفي كل مرة تظهر فضائح مالية وما زالت الى يومنا هذا، ويعود ذلك الى الخطأ والتضليل لجمهور المستثمرين بمعلومات مالية مغشوشة ومزورة. إلا ان الأزمات و الفضائح المالية ساهمت في ترسيخ مفهوم و ضرورة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية. و على إثر ذلك، توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجيا المبادئ و التقنيات، التي ساهمت و بشكل كبير في تحسين ورفع درجة التحقق و التأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات الاقتصادية.

ويرجع البعض تطور التدقيق الى ما يلي:

- كبر حجم المؤسسات و توسعها الجغرافي.
- ارتفاع تكاليف التدقيق.

### ثانيا. تعريف التدقيق الداخلي:

إن التدقيق الداخلي في المؤسسة يساهم في حسن التسيير وترشيده من خلال انه يسعى إلى احترام صارم للإجراءات و القوانين، كما أنه يعتبر مصدر الثقة و الطمأنينة في المؤسسة. ويهدف التدقيق الداخلي: "إلى إدراك و كشف الأخطاء وتحديد الانحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد و التسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة و للقواعد الخاصة بالمؤسسة".<sup>1</sup>

وللتدقيق الداخلي مفاهيم وتعريف عديدة يمكن أن نختار منها مايلي:

#### 1 تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين: (AICPA)

يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين التدقيق الداخلي على النحو التالي:

" التدقيق الداخلي يشمل مخططات التنظيم و الأساليب و الإجراءات المطبقة داخل المؤسسة لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية، و ذلك لرفع من مردودية العمليات وكذا تطبيق السياسات المحددة من الإدارة ". ومن هنا يمكن القول بان المعهد يرى أن التدقيق الداخلي عبارة "عن مخططات التنظيم وكل الأنظمة والإجراءات الموضوعة داخل مؤسسة ما من

<sup>1</sup> Hamini Allel : Le Contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993, page 22

أجل الحفاظ على الأصول ومراقبة دقة المعلومات التي تعطيها المحاسبة ، لمضاعفة المردودية والتأكد من تطبيق توجيهات الإدارة".

## 2. تعريف الجمعية الاستشارية للمحاسبين البريطانيين :

تعرف الجمعية الاستشارية للمحاسبين في بريطانيا التدقيق الداخلي على أنه: " يشمل كل من نظم المراقبة والمالية وغيرها، و التي تضعها إدارة المؤسسة، بهدف تسيير مختلف العمليات بصفة منظمة وفعّالة ؛ لضمان احترام سياسات التسيير وحماية الأصول ؛ وضمان أكبر مقدار ممكن من الدقة و الصحة للمعلومات المسجلة. " ويستنتج من هذا التعريف أن اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين تنظر للتدقيق الداخلي على أنها مجموعة أنظمة المراقبة المالية وغيرها والموضوعة من قبل الإدارة من أجل تسيير أعمال المؤسسة بصفة منتظمة وفعّالة وكذلك من أجل التسيير الفعال والحفاظ على أصول المؤسسة وضمان قدر الإمكان دقة وشمولية المعلومات المحاسبية .

فالتدقيق الداخلي بهذا المفهوم هو جملة لإجراءات التي تضعها الإدارة العليا، بهدف ضمان سلامة أنظمة التسيير و تأمين كافٍ ومعقول فيما يخص تحقيق الأهداف المسطرة.

وفي نفس المجال نجد أن التعريف المقدم من قبل منظمة خبراء المحاسبة الفرنسية ينظر إلى التدقيق الداخلي على أنه(1): "مجموعة الضمانات الهادفة للتحكم في المؤسسة وتعمل على ضمان حماية الممتلكات ونوعية المعلومات من جهة ومن جهة أخرى إلى تطبيق توجيهات الإدارة وتشجيع تحسين الأداء". ويعرف التدقيق الداخلي أيضا على أنه: "وظيفة مهمة للتسيير موجهة نحو الاحترام الدقيق للإجراءات والقوانين والتشريعات قصد القيام بعمل يؤدي إلى توفر المبادئ العامة للثقة".

## ثالثا. أهداف التدقيق الداخلي.

يمكن تحديد اهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:

أهداف معنوية تخص نظام المعلومات المالية والمحاسبية،

أهداف مادية تخص نظام الحماية .

## رابعا. مبادئ التدقيق:

هناك عدة مبادئ يحددها البعض كما يلي: الاستمرارية ، التكامل، العمومية، الاستقلالية، الافصاح

الكامل، التنسيق و التوافق.

## خامسا. مكونات التدقيق الداخلي:

يتكون التدقيق الداخلي من مجموعة عناصر متكاملة ، مترابطة و متبادلة فيما بينها، تخدم هدف

(1) مسامح مختار، مدخل للتدقيق، محاضرات قدمت لطلبة السنة الرابعة ليسانس محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة باتنة، 2006.

وحيث، ومنها:

- بيئة مناسبة للتدقيق
- نظام جيد لتوقع الخطر وتقييمه —
- نظام المعالجة الممتازة للأنشطة —
- نظام الاعلام والافصاح الجيد —
- نظام التغذية الذاتية وتصحيح الاخطاء —

#### سادسا. مقومات التدقيق الداخلي.

اغلب الكتاب لخصو مقومات التدقيق الداخلي في ثلاثة محاور مهمة وهي:

- الهيكل التنظيمي الجيد.
- اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المناصب المناسبة.
- نظام محاسبي جيد و متكامل .

#### سابعا. الجانب العملي للتدقيق الداخلي:

في مجمل الحالات يهدف التدقيق الداخلي الى ضمان السير الحسن وتطبيق الاجراءات والتعليمات و انسجام العمليات و احترامها للقوانين و بالتالي ضمان صحة المعلومات المفصح عنها وهي الوظيفة الاساسية للمدقق الداخلي الذي يجب ان يتمتع بما يلي:

- الاستقلالية والحياد الموضوعية ،
- التكوين والمهارة العلمية و الكفاءة المهنية .
- استمرار المهنة وامتدادها .
- تنفيذ المهمة بفعالية ،
- ضمان التنظيم الجيد،

## بسم الله الرحمن الرحيم المعالجة الآلية للمعلومات واستخدامات الحاسب

إن المهمة الرئيسية لنظم المعلومات الحاسوبية هي تقديم المعلومات المفيدة في مجال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات عن طريق أفراد وجهات داخل المنشأة وخارجها، ولكي تحقق المعلومات فوائدها يجب أن تكون دقيقة وملائمة. وفي ظل التطور التكنولوجي بات من الضرورة الأخذ بأحدث التقنيات لتصميم نظم البيانات الحاسوبية باستخدام الحاسبات الإلكترونية في تشغيل بياناتها، وذلك لما توفره من سرعة ودقة في تشغيل ومعالجة البيانات.

وفي ظل التطور التكنولوجي للحاسبات الإلكترونية، واستخدامها في تطوير المعالجة الإلكترونية للمعلومات في الشركات باستخدام نظم البيانات الحاسوبية، ظهرت أنواع مختلفة من نظم البيانات الحاسوبية الإلكترونية، التي كان لها تأثير بالغ الأهمية على الشركات الاقتصادية، ومن هنا كان على المدقق ضرورة دراسة وفهم أنواع نظم البيانات الحاسوبية الإلكترونية، وأثرها من الناحية التنظيمية على الشركة، وعلى درجة وضوح البيانات والمعلومات داخل نظام البيانات الحاسبي الإلكتروني للشركة، ومن ثمّ تزيد قدرة المدقق على تحقيق أهداف المهنة في ضوء هذه المتغيرات.

ومما سبق يتضح أن مهنة التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات الحاسوبية الإلكترونية تواجه تحدياً فرض نفسه عليها، حيث أن الحاجة الملحة إلى دقة وسرعة إدارة البيانات الحاسوبية أدت إلى ضرورة التوسع في استخدام النظم الإلكترونية وذلك لانتاج المعلومات بالدقة والسرعة الملائمة لاستخدامها في أغراض الرقابة وإتخاذ القرارات ومن ثمّ المساهمة بصورة إيجابية في تقييم عملية الرقابة وصنع القرارات

بالفعالية المرجوة.

والمعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية هي البيئة التي يتم فيها استخدام الحاسب الإلكتروني لمعالجة البيانات، سواء في مرحلة الإدخال، أو مرحلة التشغيل، أو مرحلة المخرجات. وعليه فإن استخدام جهاز أو أكثر من أجهزة الحاسب الإلكتروني - لأي نوع أو حجم - في معالجة البيانات المالية، وسواء كانت هذه الأجهزة ملك للشركة أو ملك لأطراف خارجية، تجعل نظام المعلومات المحاسبي للشركة نظام معلومات محاسبي إلكتروني.

1- الخصائص العامة لأنظمة البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونياً (أنظمة تكنولوجيا المعلومات):  
قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الدولية ISAs وبيانات ممارسة التدقيق الدولية بشأن خصائص أنظمة تكنولوجيا المعلومات تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

#### أ- خواص الهيكل التنظيمي:

في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية تقوم المنشأة بتشكيل هيكل تنظيمي لغرض إدارة فعاليات بيئة الأنظمة الإلكترونية، ويمتاز هذا الهيكل بالخواص التالية:

-تركز الوظائف والمعرفة: إن عدد الأشخاص المشاركين في معالجة المعلومات المالية ينخفض بنسبة مهمة، كما أن بعض موظفي معالجة البيانات قد يكونوا الوحيدين ممن لديهم معرفة مفصلة عن العلاقات المتبادلة بين مصادر البيانات، وعن كيفية معالجتها وطريقة توزيعها وإستعمال مخرجاتها.

-تركز البرامج والبيانات: إن المعاملات وبيانات الملف الرئيسي غالباً ما تتركز في صيغة قابلة للقراءة بالآلة، إما في جهاز حاسوب واحد مركزي الموقع أو في عدة أجهزة موزعة في كافة أرجاء المنشأة.

#### ب- خواص النظام الناتجة من طبيعة معالجة أنظمة البيانات المحاسبية الإلكترونية:

تتميز المعالجة الإلكترونية للبيانات بخصائص يجب على المدقق التعامل معها ومنها ما يلي:

-غياب مستندات المدخلات التقليدية: تتمثل في عملية إدخال البيانات مباشرة الى نظام الحاسوب وبشكل الي من واقع ادوات واجهزة الكترونية وتكنولوجية الاتصال بدون مستندات ثبوتية.

-فقدان مسار عملية منظورة: في النظام اليدوي يمكن متابعة المعاملة خلال النظام بواسطة إختبار المستندات الأصلية والدفاتر المحاسبية والسجلات والملفات والتقارير، أما في بيئة أنظمة المستعملة للحاسوب فإن بعض البيانات قد تكون محفوظة في الحاسوب ولي فترة زمنية محدودة.

-الإفتقار للمخرجات المنظورة: في بعض أنظمة البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونياً لا يتم طبع نتائج

<sup>1</sup> د. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص287.

المعالجات، لذلك تنتج الحاجة للوصول إلى بيانات محفوظة في ملفات قابلة للقراءة بواسطة الحاسب فقط.

-سهولة الوصول إلى البيانات وبرامج الحاسوب: قد يتم الوصول أو تعديل هذه البيانات والبرامج بواسطة الحاسوب، أو من خلال إستعمال معدات الحاسوب في مواقع بعيدة، وعليه في حالة غياب الرقابة فإن هناك احتمالاً أكبر باختراق البيانات والبرامج والتلاعب بها من قبل أشخاص داخل وخارج المنشأة.

ج-التصميم والأوجه الإجرائية:

إن أنظمة البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونياً تفضي إلى تصاميم وخواص إجرائية تختلف عن تلك التي نجدتها في الأنظمة اليدوية، وتتضمن مايلي:

-ثبات الأداء: تقوم الأنظمة المحاسبية الإلكترونية بإنجاز الوظائف كما تم برمجتها بالضبط.

-إجراءات الرقابة المبرمجة: إن طبيعة معالجة الحاسوب تسمح بتصميم إجراءات الرقابة الداخلية في برامج الحاسوب، أي أن حماية البيانات ضد الوصول غير المرخص قد يتم توفيره بواسطة كلمات السر اما الإجراءات الأخرى فيمكن تصميمها لإستعمالها بتدخل يدوي، مثل فحص التقارير المطبوعة فيما يتعلق بالإستثناء، وتقارير الأخطاء، وتدقيق المعقولية وحدود البيانات.

-تحديث ملفات الحاسوب المتعددة أو ملفات قاعدة البيانات بمعاملة منفردة: قد يؤدي إدخال منفرد إلى النظام المحاسبي، إلى تحديث كافة السجلات المرتبطة مع المعاملة (مثلاً أن إدخال مستندات شحن البضاعة قد تقوم بتحديث ملفات المبيعات وحسابات الزبائن تحت التحصيل، إضافة إلى تحديث ملف المخزون)، لذلك فإن أي إدخال غير صحيح في مثل هذا النظام قد يؤدي إلى خلق أخطاء في حسابات مالية متعددة.

-أنظمة تولد معاملات: قد تنشأ معاملات بواسطة نظام البيانات المحاسبية الإلكترونية نفسه، وبدون الحاجة إلى مستندات (مثلاً قد يتم احتساب الفائدة ويقيد ألياً على أرصدة حسابات الزبائن استناداً لشروط مصادق عليها مسبقاً يحتوي عليها برنامج الحاسوب).

-عدم حصانة وسائط تخزين البيانات والبرامج: إن وسائط التخزين القابلة للنقل أو الثابتة، كالأقراص والأشرطة الممغنطة، التي يتم فيها تخزين الحجم الكبير من البيانات وبرامج الحاسوب المستعملة لمعالجة هذه البيانات. هذه الوسائط قد عرضة للسرقة أو الضياع أو الإهلاك بقصد أو بدون قصد.

2-أنواع أنظمة البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونياً.

هناك ثلاثة أنظمة للبيانات المعالجة إلكترونياً تتمثل فيمايلي:

أ-أنظمة الحاسبات الشخصية والمستقلة: هي أنظمة حاسب تمكن المستخدمين من الوصول إلى البيانات والبرامج من خلال حاسب شخصي، تستخدم الحاسبات لمعالجات المعاملات المحاسبية وإنتاج تقارير تعتبر ضرورية لإعداد البيانات المالية، ومن الممكن أن يشكل الحاسب الشخصي النظام المحاسبي بأكمله أو مجرد جزء منه، وهناك أنظمة رقابية وإجراءات سلامة معينة تستخدم لأنظمة الحاسب الكبيرة قد لا تكون عملية

بالنسبة للحاسبات الشخصية، ومن الممكن تشغيل الحاسبات الشخصية القائمة بذاتها من قبل مستخدم واحد أو عدة مستخدمين في أوقات مختلفة على نفس الحاسب، ويقوم مستخدم الحاسب الشخصي الذي يعالج التطبيقات المحاسبية بأداء عدة مهام.

يعتبر الهيكل التنظيمي الذي يستخدم ضمنه الحاسب الشخصي هاما لتقييم المخاطر ومدى أنظمة الرقابة المطلوبة لتخفيف هذه المخاطر، على سبيل المثال قد تكون أنظمة الرقابة على المتابعة التي تستخدمها الإدارة هي وسائل الرقابة الفعالة الوحيدة لمجموعة برامج مشتراة تستخدمها منشأة عمل صغيرة على حاسب شخصي قائم لوحده عدا عن أية أنظمة رقابة موجودة ضمن مجموعة البرامج نفسها، وبالمقارنة مع ذلك فإن فعالية أنظمة الرقابة المتعلقة بحاسب شخصي ضمن منظمة أكبر من الممكن أن تعتمد على هيكل تنظيمي يفصل بشكل واضح المسؤوليات ويحد من استخدام الحاسب الشخصي القائم بذاته ليقصر على مهام معينة<sup>6</sup>.

ب- أنظمة الحاسبات المباشرة: هي أنظمة حاسب تمكن المستخدمين من الوصول إلى البيانات والبرامج مباشرة من خلال شاشات طرفية، وهذه الأنظمة من الممكن أن تحتوي على أجهزة حاسبات رئيسية أو أجهزة حاسب رقمي صغير أو شبكة حاسبات شخصية متصلة، وعندما تستخدم المنشأة نظام حاسب مباشر فإن من المحتمل أن تكون التقنية معقدة ومرتبطة بخطط العمل الإستراتيجية للمنشأة، ومن الممكن أن يحتاج فريق التدقيق إلى مهارات تقنية خاصة لعمل إستفسارات وفهم مضامين ردود الفعل التي يتم الحصول عليها، وقد يكون المدقق بحاجة إلى النظر في استخدام عمل خبير.

كما تتيح الأنظمة المباشرة للمستخدمين البدء مباشرة في مهام مختلفة مثل 1:

- إدخال المعاملات (على سبيل المثال معاملات شراء بضاعة، سحبوات نقدية من البنك).

- عمل إستفسارات (على سبيل المثال الوضع المحاسبي الحالي للعميل).

- طلب تقارير (على سبيل المثال قائمة بنود المخزون ذات الكميات غير المتوفرة).

- تحديث الملفات الرئيسية.

- أنشطة التجارة الإلكترونية.

وتستخدم أنظمة الحاسب المباشرة أنواعا مختلفة من الأجهزة الطرفية، وتختلف المهام التي تقوم بها إلى حد كبير، ويعتمد ذلك على منطقتها وإرسالها وتخزينها وقدرتها الأساسية على المعالجة، وفيما يلي

أنواع الأجهزة الطرفية ومنها الأجهزة الطرفية ذات الغرض العام مثل: 2

- لوحة المفاتيح والشاشة الأساسية.

- الجهاز الطرفي الذكي.

<sup>6</sup> د. أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص، ص 280-291.

أ- الحاسبات الشخصية.

ب- الأجهزة الطرفية ذات الغرض الخاص مثل:

أجهزة نقطة البيع.

ألات السحب الآلية.

أجهزة اللاسلكي المحمولة باليد لإدخال البيانات من مواقع بعيدة.

أنظمة استجابة صوتية.

ج- أنظمة حاسبات قواعد البيانات: تشير قاعدة البيانات إلى مجموعة بيانات يشارك فيها ويستخدمها عدة مستخدمين مختلفين لإغراض مختلفة، وليس من الضروري أن يكون كل مستخدم على معرفة بالبيانات المخزنة في قاعدة البيانات أو بالطرق التي يمكن بها استخدام البيانات لأغراض متعددة، وبشكل عام يكون المستخدمون الأفراد على علم فقط بالبيانات التي يستخدمونها، ويمكنهم النظر إلى البيانات على أنها ملفات حاسب تستخدمها تطبيقاتهم<sup>1</sup>.

وعندما تستخدم المنشأة نظام قاعدة بيانات فإن من المحتمل أن تكون التقنية معقدة، وقد ترتبط بخطط العمل الإستراتيجية للمنشأة، وقد يكون فريق التدقيق بحاجة إلى خبرات خاصة في تقنية المعلومات لأجراء الإستفسارات المناسبة وفهم الدلالات الضمنية للإجابات التي يتم الحصول عليها، وقد يحتاج المدقق إلى النظر في استخدام عمل خبير.

وتتكون أنظمة قواعد البيانات بشكل رئيسي من جزئين: قاعدة البيانات ونظام إدارة قاعدة البيانات، وتتفاعل أنظمة قواعد البيانات مع النواحي الأخرى لأجهزة وبرامج الحاسب لنظام الحاسب الكلي. وتتميز أنظمة قواعد البيانات بخاصيتين هامتين: مشاركة البيانات واستقلالية البيانات.

3- المشاكل الناتجة عن المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية.

تتمثل في جملة من المشاكل نذكر منها<sup>1</sup>:

أ- إختفاء السجلات المادية: في ظل نظم التشغيل الإلكتروني باستخدام الحاسبات الإلكترونية، تتم عمليات التسجيل وحفظ البيانات المحاسبية باستخدام النبضات الإلكترونية في الذاكرة الرئيسية للحاسب، أو على أشرطة وإسطوانات ممغنطة خارج الحاسب وبلغة لا يفهمها إلا الحاسب. وبالتالي أصبحت البيانات المحاسبية غير مرئية وغير قابلة للقراءة كما يمكن تغيير أو إضافة أو حذف أي بيانات دون ترك أي دليل يدل على حدوث هذه العمليات، مما سهل من ارتكاب حالات الغش وجعل من الصعب إكتشافها.

ب- عدم وجود سند جيد للمراجعة: يقصد بسند المراجعة مجموعة مراجع تشغيل البيانات أو التوثيق المنطقي، والذي من تتبع العملية من مصدرها وحتى نتائجها النهائية أو العكس، بمعنى البدء بالنتائج النهائية

<sup>1</sup> أحمد حسين على حسين، مشاكل الرقابة في أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات، وأثرها على مسؤوليات المراجع الخارجي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية(المجلد 26-العدد الأول-1989) ص340.

للعملية والإنتهاء بمصدرها.

وفي ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية، يمكن أن يكون سند المراجعة غير مكتمل نتيجة لإختفاء بعض أجزائه بسبب التشغيل الداخلي للحاسب مما يفقده تكامله، ويمكن أن يكون لسند المراجعة المشاكل التالية:

- عدم وجود المستندات الأصلية، أو يتم التخلص منها بعد الإدخال المبدئي للبيانات.  
- لا يقوم النظام بإعداد دفاتر يومية، وإنما يتم الإدخال مباشرة لدفاتر الأستاذ.  
- ملفات الحاسب وقواعد البيانات تكون غير مرئية، ولا تسمح بالتبع الواضح للعمليات خلال كافة أجزاء النظام.

- لا يمكن ملاحظة التابع والتشغيل، حيث أنه يتم داخل الحاسب.  
ج- سهولة وحافز جرائم الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية وصعوبة اكتشافها: يقصد بالغش في مجال الحاسبات الإلكترونية أي تلاعب في برامج الحاسب، ملفات البيانات، التشغيل، المعدات، ويؤدي ذلك إلى إلحاق خسائر بالتنظيمات التي يقع الغش في مجال استخدامها للحاسبات. ويتميز الغش في مجال الحاسبات الإلكترونية من وجهة نظر مرتكبيه بخصائص لا تتوافر في ظل النظام اليدوي، وتمثل هذه الخصائص في الآتي:

- سهولة ارتكاب الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية.  
- صعوبة اكتشاف وتبع الغش في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية.  
د- فيروسات الحاسبات: يفرق بين غش الحاسبات وفيروس الحاسبات، من حيث أن الغش عادة ما يكون متعمدا ويهدف مرتكبه إلى تحقيق عائد من ورائه، في حين أن الفيروسات قد لا تكون متعمدة أو بغرض تحقيق عائد من ورائها، فقد تنتقل للنظام من خلال وسائط مصابة بالعدوى. ويعرف فيروس الحاسبات بأنه برنامج يتميز بالآتي:

- القدرة على تعديل البرامج، وذلك من خلال إدماج برامج الفيروس مع البرامج الأخرى.  
- القدرة على إجراء التعديلات في العديد من البرامج.  
- القدرة على إضفاء الشرعية على التعديلات التي حدثت بالبرامج.  
- القدرة على منع التعديلات الإضافية على البرامج التي سبق وأن عدلها من قبل.  
- البرامج المعدلة يفترض أن تكون قد مرت بالمراحل الأربعة السابقة.  
وتسبب فيروسات الحاسبات العديد من المشاكل في بيانات وبرامج الشركة، وذلك على حسب نوع الفيروس ومن هذه المشاكل مايلي:

- قد يكون للفيروس تأثير مدمر مرئي وفوري، حيث يمكن أن يكتب بصورة مرئية وفورية على جزء من

- البرنامج العادي وبالطريقة التي لا يمكن معها استرداد الجزء المدمر، مثل فيروس الكتابة على الملفات.
- قد يكون للفيروس القدرة على إخفاء ومضاعفة نفسه، حيث يعمل على التدمير الفوري وغير المرئي للبيانات، مثل فيروسات عدم الكتابة على الملفات.
- قد يقيم الفيروس بالذاكرة الرئيسية للحاسب، وتنتقل العدوى لأي إسطوانة يتم إستخدامها من خلال الحاسبات التي تحمل هذه الفيروسات، وتسمى هذه الفيروسات بالفيروسات المقيمة بالذاكرة.
- قد تنتقل الفيروسات للحاسب عند تغيير أحد أجزائه أو عند استبداله بجزء أحدث منه، ولهذا النوع من الفيروسات آثار تدميرية كبيرة، كما أنه من الصعب اكتشافه وعلاجه، ولحسن الحظ أنه من الأنواع النادرة، ويسمى بفيروسات آلات الحاسب.
- و- العاملون بنظم المعلومات القائمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية:
- يؤدي نقص خبرة العاملين في مجال التشغيل الإلكتروني للبيانات- كما هو الحال في نظم الحاسبات الصغيرة- إلى وقوع أخطاء في التشغيل أو الفشل في تخزين واستدعاء البيانات، أو عدم القدرة على اكتشاف جرائم الحاسبات.
- إن معظم مرتكبي حالات غش الحاسبات من داخل التنظيم.
- غالبا ما يؤدي العاملون بنظم الحاسبات إلى إنتشار فيروسات الحاسبات حيث أنهم قد يمتلكون حاسبات خاصة ويتبادلون الإسطوانات المرنة فيما بينهم.
- إن العاملين بالنظام الذين تم استبعادهم يعملون كلمات السر، وبالتالي يمكنهم الوصول غير المصرح به للنظام، وارتكاب حالات الغش أو تقل عدوى الفيروسات.
- يؤدي انخفاض الحالة المعنوية للعاملين بنظم الحاسبات، إلى زيادة جرائم الحاسبات.

### بسم الله الرحمن الرحيم

#### الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية،

إن المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية قد أدت إلى ضرورة وجود إجراءات رقابية جديدة وأساليب مراجعة جديدة تتفق معها. وتقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة نظم فرعية، ولكل نظام من هذه النظم الفرعية هدف يسعى لتحقيقه من خلال مجموعة من الإجراءات الملائمة. وتقسم الرقابة الداخلية إلى:

1- الرقابة الإدارية: لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ينبغي أن تتضمن مايلي<sup>1</sup>:

أ- الرقابة التنظيمية: هي تقسيم المهام داخل وخارج قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وذلك بهدف

<sup>1</sup> د. سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل إلكتروني للبيانات، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1999، ص86.

تدنية الأخطاء والمخالفات في ظل استخدام هذه النظم. وتتضمن الرقابة التنظيمية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية الإجراءات الآتية:

- فصل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات عن الأقسام المستفيدة من خدمات الحاسب، حيث يكون قسم التشغيل مسئولاً عن كل ما يتعلق بتشغيل البيانات، أما الأقسام المستفيدة من خدمات الحاسب فتكون مسئولة عما يحدث من أخطاء أو مخالفات خارج قسم التشغيل.

- الفصل التام للمهام بين العاملين في قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل: محلى النظم، معدى البرامج، رقابة وصيانة نظام التشغيل.....

- فصل المهام داخل الأقسام المستفيدة.

- جدولة العاملين بالنظام على أساس منتظم وأثناء الإجازات والعطلات المرضية.

- تناوب العاملين.

ب- الرقابة على إعداد وتوثيق النظام: يسهم الإعداد والتوثيق الجيد لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات في تسهيل عملية مراجعته، حيث يقدم للمراجع المستندات التي تمثل سنداً كافياً للمراجعة وتتمثل الرقابة على إعداد وتوثيق النظام فيما يلي:

- الرقابة على إعداد النظام: وهو بناء نظام يتضمن إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسب، ويعمل بما يتفق مع مواصفات التشغيل المعيارية، ويمكن إختباره ومراجعته بصورة مرضية.

- الرقابة على توثيق النظام: يتضمن التوثيق السجلات، التقارير، أوراق العمل، وصف للنظام وبرامجه، خرائط التدفق، تعليمات التشغيل، والتي تساعد على وصف النظام والإجراءات المستخدمة لأغراض أداء مهام تشغيل البيانات.

- الرقابة على توزيع المخرجات.

- الرقابة الإدارية على أمن النظام: تتضمن مايلي:

- تحديد اهداف أمن النظام.

- تقدير الاحتمالات والتكاليف المرتبطة بمخاطر أمن تشغيل البيانات.

- إعداد خطة تضمن مستوى مقبولاً من الأمن وبتكلفة مقبولة.

- تحديد المسؤوليات عن أمن النظام.

- إختبار إجراءات الرقابة على أمن النظام.

**2- الرقابة التشغيلية:** لتحقيق أهداف الرقابة التشغيلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، ينبغي أن

تتضمن مايلي 1:

-**الرقابة من خلال الوحدات الألية والبرامج:** من الضروري أن يكون لمعدى البرامج دورا إيجابيا في الرقابة على المعالجة الإلكترونية للبيانات، من خلال تقييم الوحدات الألية والبرامج التي تحقق هذا الدور من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية التي يمكن تطبيقها على المعالجة الإلكترونية للبيانات من خلال كل من الوحدات الألية والبرامج:

1-الرقابة من خلال الوحدات الألية: تتضمن هذه الإجراءات مايلي:

-فحص الحرف الزائد.

-فحص الأداء المزدوج.

-الفحص الإرتدادى.

-فحص الأجهزة.

-فحص الشرعية.

-إجراءات الرقابة على الوصول للنظام.

2-الرقابة من خلال البرامج: ويمكن تقسيم الرقابة من خلال البرامج لتغطى الجوانب الآتية:

-التعامل مع الأخطاء.

-الحماية الذاتية.

3-**الرقابة المحاسبية:** لم يتغير الهدف من الرقابة على المحاسبة بالرغم من إستخدام الحاسبات فى تشغيل

البيانات المحاسبية مما اقتضى وجود مجموعة من اجراءات الرقابة المحاسبية التي تتمثل فى 2:

أ-**إجراءات الرقابة على إعداد البيانات:** يقصد بإعداد البيانات تجهيز وفحص والتصديق على المستندات الأصلية للعمليات، وهذه هي وظيفة الأقسام المستفيدة، وتهدف الرقابة المحاسبية على إعداد البيانات إلى التحقق من دقة البيانات قبل إدخالها لنظام الحاسب، وذلك بالعمل على منع الأخطاء والمخالفات أو إكتشافها، أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها كما يلي:

1-**إجراءات منع الأخطاء والمخالفات:** تتمثل إجراءات الرقابة المحاسبية التي تهدف إلى منع الأخطاء

والمخالفات عند إعداد البيانات فى الآتى:

-الإجراءات المكتوبة لأقسام المستفيدة.

-التصميم الجيد للمستندات الأصلية.

-ترقيم المستندات الأصلية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى تدنية احتمال فقد المستندات أو نسيانها.

-التوقيع المزدوج على المستندات الأصلية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى تدنية احتمال تشغيل عمليات غير

<sup>1</sup> د.بشير كامل الصبان، مرجع سابق، ص114.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص119.

مصروح بها.

## 2- إجراءات إكتشاف الأخطاء والمخالفات: وتتمثل فيما يلي:

- استخدام إجراءات رقابة المجموعات مثل الإجماليات الرقابية لأرقام وكميات العمليات، بهدف إكتشاف أي تعديل في البيانات أثناء إعدادها إدخالها وتشغيلها.
- قيام المستفيدين بإجراء الفحص اليدوي للبيانات.

## 3- إجراءات الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات: تتمثل فيما يلي:

- إجراءات تصحيح الأخطاء.
- تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء والمخالفات في المستندات الأصلية وتصحيحها.
- ب- إجراءات الرقابة على المدخلات: توجد طريقتان لإدخال البيانات هما طريقة الإدخال الجماعي، وطريقة الإدخال الفوري للبيانات. وفي ظل الطريقة الأولى يتم تجميع البيانات من المستندات الأصلية، وتصحيحها ونقلها على وسائل يمكن قراءتها بواسطة الحاسوب، ثم يتم إدخالها للحاسب في مجموعات. أما في ظل طريقة الإدخال الفوري فتكون الوحدات الطرفية على اتصال مباشر بالحاسب، حيث يتم إدخال العمليات للحاسب بمجرد الإنتهاء منها. وتختلف إجراءات الرقابة المحاسبية في ظل الإدخال الجماعي للبيانات عنها في ظل الإدخال الفوري وذلك كما يلي:

1- إجراءات الرقابة على الإدخال الجماعي للبيانات: تلعب إجراءات الرقابة المحاسبية على الإعداد والإدخال الجماعي للبيانات دورا هاما في منع أخطاء ومخالفات الحاسبات، او إكتشافها او الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها.

2- إجراءات الرقابة على الإدخال الفوري للبيانات: في ظل النظم الفورية يتم إدخال البيانات مباشرة للحاسب من خلال الوحدات الطرفية، وذلك دون الحاجة إلى الإعداد الجماعي لها، لذا فإن الإدخال الفوري للبيانات يحتاج إلى مدخل رقابي يختلف عن ذلك المستخدم في ظل الإدخال الجماعي للبيانات. وتهدف إجراءات الرقابة المحاسبية المستخدمة في ظل الإدخال الفوري للبيانات، إلى تحقيق ثلاثة أهداف هي منع الأخطاء والمخالفات أو إكتشافها أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها.

ج- إجراءات الرقابة على تشغيل البيانات: يعتبر التشغيل وظيفة داخلية يقوم بها الحاسب، وذلك وفقا لأوامر برامج التشغيل، ويتضمن التشغيل واحدا من أكثر العمليات الأتية: إجراء العمليات الحاسبية، عقد المقارنات، التلخيص، تحديث الملفات، صيانة الملفات، الإستفهام، التحقق من صحة البيانات، وتصحيح الأخطاء.

د- إجراءات الرقابة على المخرجات: قد تكون مخرجات نظام التشغيل مخزنة في شكل يمكن للحاسب قراءته، أو في صورة مطبوعة، ويمكن التغلب على مخاطر المخرجات من مجموعة من الإجراءات تتمثل في:

1- إجراءات مجموعة الرقابة:

- فحص مخرجات كافة التطبيقات.

- مقارنة عمليات التشغيل بسجلات عمليات المدخلات.
- التحقق من مدى توافق الإجماليات الرقابية للتشغيل مع تلك التي إعدادها قبل التشغيل، وتقصى اسباب الاختلاف إن وجدت.
- 2-إجراءات المستفيدين: ينبغي على الأقسام المستفيدة أن تفحص بعناية كافة المخرجات التي يتم استلامها، وذلك بإجراء الاختبارات اللازمة للتحقق من مدى دقتها.
- 3-إجراءات تصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادة تسليمها.
- 4-تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء أو المخالفات التي وقعت في المخرجات وكيفية تصحيحها.

## بسم الله الرحمن الرحيم

### تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية

عند دراسة المدقق وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية عليه أن يختار الأسلوب الملائم لدراسة نظام الرقابة وتقييمه على النحو الآتي:

يتم تقسيم النظام الكلي إلى عدد من الأقسام الأساسية لكي يلم المدقق بتدفق العمليات داخل النظام

المحاسبي والتي يطلق عليها دورات العمليات، والدورة هي سلسلة من الأحداث المتتابعة التي تشكل عملية كاملة، ومن ثم فإن منهج دورات العمليات يقوم على أساس تصنيف الأحداث الاقتصادية إلى عدد محدود من المجموعات أو الدورات التي تشكل أنشطة الأعمال المختلفة للمنشأة، بحيث تتضمن كل دورة مجموعة من العمليات المرتبطة ببعضها والتي تسلك سبيلا واحدا<sup>1</sup>.

وعلى الرغم من أن دورات العمليات تختلف باختلاف طبيعة نشاط المنشأة موضوع التدقيق، إلا أنه توجد ثلاث دورات عامة تشمل كافة عمليات أي منشأة، وهذه الدورات هي دورة الإيرادات، دورة تكلفة المبيعات، ودورة التمويل، ويتميز منهج دورات العمليات بالآتي:

أ- يعتبر من أكثر الطرق فعالية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أنه يسمح للمدقق بفحص كل عملية من بدايتها وحتى تأثيرها النهائي على القوائم المالية، وذلك دون الحاجة للفصل بين أجزاء النظام التي ترتبط ببعضها إلى حد كبير.

ب- يمكن استخدامه في كافة المنشآت، حيث أنه يتجاوز الاختلافات في الأساليب التي تتبعها المنشآت، ويؤدي إلى تكوين رؤية كاملة عن كل نتائج العمليات.

ج- يركز التدقيق التقليدي على التحقق من صحة قيم قائمة المركز المالي، وتمثل هذه القيم مخرجات العملية المحاسبية، في حين يركز التدقيق الدائري على العملية المحاسبية ذاتها، وعلى الإجراءات الرقابية المحاسبية التي يحتويها النظام.

### 1-أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية:

بعدد ان يحدد المدقق دورات العمليات التي تلائم طبيعة نشاط المنشأة موضوع التدقيق، فإنه يستعين عند دراسته لنظام الرقابة الداخلية لهذه الدورات، ببعض الأساليب التي تساعده على فهم هيكل هذا النظام والإلمام به. ومن أهم هذه الأساليب مايلي:

أ- قائمة الإستقصاء: هي قائمة خاصة تغطي الجوانب الأتية: الرقابة التنظيمية، تصميم وإعداد النظم، الرقابة على الحاسب الإلكتروني وتشغيله، حماية الملفات والرقابة عليها، الرقابة على المدخلات، الرقابة على تشغيل البيانات، الرقابة على المخرجات، والمراجعة الداخلية.

ب- خرائط تدفق الرقابة: تعتبر خرائط التدفق من الأدوات الحديثة نسبيا والتي فرض استخدامها وجود نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية، وتظهر خرائط تدفق الرقابة إجراءات الرقابة الموجودة بالنظام ومواقعها في مسار تدفق البيانات داخل النظام، ويستعمل المدقق خرائط التدفق لتحديد أوجه القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ج- المقابلات الشخصية: يتمثل في مجموعة الأشخاص الذين يقوم المدقق بمقابلتهم للتعرف على نظام الرقابة الداخلية وهم: محلى النظم ومعدى البرامج لفهم وظائف النظام والتعرف على إجراءات الرقابة الموجودة به،

<sup>1</sup> د. سمير كامل الصبان، مرجع سابق، ص 140.

الأفراد الذين يقومون بأعمال مكتبية يدوية لتحديد ما إذا كان هناك مشاكل في تغذية النظام بالبيانات ، مستخدمى النظام التعرف على مدى تأثير النظام على كفاءة وفعالية أعمالهم، ومشغلى الحاسب للتعرف على مدى كفاية النظام.

ء-المذكرات التلخيصية والوثائق الأخرى: يمكن أن يعتمد المدقق فى دراسته لنظام الرقابة الداخلية، على المذكرات التلخيصية التى يقوم بتدوينها بنفسه عن النظام الإلكتروني المطبق بالمنشأة محل التدقيق، وعن النواحي الرقابية فى هذا النظام، كما يعتمد أيضا على الكتيبات والتقارير الخاصة بالنظام ووسائل الرقابة عليه، والتى أعدتها المنشأة والشركات الموردة للحاسب الإلكتروني والمعدات المعاونة، وتساعد هذه الكتيبات والتقارير أيضا فى فهم والتعرف على التشغيل الإلكتروني للبيانات ونظام الرقابة الداخلية القائم.

## 2-أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

بعد أن يصل المدقق إلى الفهم الكافى لهيكل نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم-من خلال دراسته- يكون فى حاجة إلى تقييمه، وذلك بفرض تحديد مدى إمكانية الإعتماد عليه. ومن ثم فعليه اختيار الأسلوب الملائم لتقييم هذا النظام-سواء أكان أسلوبا تقليديا أو قائما على استخدام الحاسبات- ومن أهم هذه الأساليب ما يلي<sup>1</sup>:

أ-جدول المخاطر وإجراءات الرقابة: يعتبر هذا الأسلوب من قبيل الأساليب الفعالة فى التحقق من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية، فى منع أو إكتشاف الأخطاء والمخالفات عند كل نقطة من نقاط التشغيل(الإدخال، التشغيل، الإخراج). وبموجب هذا الأسلوب يتم تصميم جدول يربط بين الإجراءات الرقابية والمخاطر، حيث على المدقق أن يحدد المخاطر عند كل نقطة من نقاط التشغيل، ثم يحدد إجراءات الرقابة الداخلية القائمة عند كل نقطة من النقاط ويحدد مدى فعاليتها فى التغلب على هذه المخاطر، ومن هنا يصل إلى تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية القائم.

ويتميز هذا الأسلوب بأنه يمكن للمدققين-خاصة فى ظل نظم التشغيل البسيطة- من تنفيذ عملية التدقيق دون الحاجة إلى أخصائى حاسبات، أما فى ظل نظم التشغيل الأكثر تعقيدا، فإن المدقق يكون فى حاجة لمساعدة أخصائى حاسبات، وذلك للاستفادة من خبرته فى تصميم جدول المخاطر وإجراءات الرقابة، كما يخدم وجود أخصائى حاسبات بين أعضاء فريق التدقيق فى الحصول على المعلومات الأساسية والضرورية عن النظام، والتى تسهم فى الفهم والتقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية.

ب-نموذج الرقابة الداخلية: مع التقدم الكبير فى مجال برامج الذكاء الصناعى ظهر أسلوب، نموذج الرقابة الداخلية"وهو أحد نظم القرارات القائمة على القواعد الشرطية". وهذا الأسلوب ماهو إلا مجموعة من برامج الحاسبات التى تمكن المراجع من استخدام قدرات الحاسب فى تصميم نموذج لنظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، واستخدام القدرات الاستفهامية لهذا الأسلوب فى تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية. وهذا يعنى أن

<sup>1</sup> د.سمير كامل الصبان، مرجع سبق ذكره، ص،ص144-152.

التطبيق العملي لهذا الأسلوب يتم على مرحلتين الأولى: تصميم أو وصف نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، والثانية: تقييم النموذج الناتج باستخدام القدرات الاستفهامية لبرامج أسلوب "نموذج الرقابة الداخلية". ج-النموذج الحسابي: يتضمن هذا النموذج قاعدة معرفة تحوى خبرة مجموعة من المدققين الخبراء في مجال تقييم الرقابة الداخلية، وأنه يمكن تعظيم المنفعة المتوقعة إذا تم ربطه بأسلوب "نموذج الرقابة الداخلية". وقد قام بتصميم هذا النموذج كل من Meservy , Bailey and Johnson ومن أجل تصميمه تم الأتى:

-ملاحظة عينة صغيرة من المدققين ذوى الخبرة عند تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية.

-إجراء مقابلات مكثفة مع واحد من هؤلاء المدققين، بغرض زيادة مستوى الفهم للعمليات التي يؤديها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

-صياغة العمليات التي يؤديها المراجع الخبير عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في شكل نموذج حسابي، ولقد تم صياغة هذا النموذج في حوالى 300 قاعدة شرطية. وتم إختبار صلاحيته من خلال اختبار جودة عمليات التقييم التي يؤديها، واختبار مدى كفاية وملاءمة ودقة مخرجاته.

د-محلل الرقابة الداخلية: هو نموذج أولى لنظام خبرة يساعد المراجع على تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لدورة الإيراد، ويتمثل الهدف الرئيسي في الحكم على جودة إجراءات الرقابة المحاسبية، ويتضمن مجموعة من الأهداف الفرعية ذات المستويات الأقل، والتي تغطى في النهاية كافة إجراءات الرقابة المحاسبية على موضوع التقييم. وقد تم إعداد هذا النظام إستنادا إلى مجموعة من البرامج الجاهزة المتخصصة في دعم عملية بناء قواعد المعرفة لنظم الخبرة.

ه-نظام الخبرة الخاص بتدقيق فى نظم تشغيل الإلكترونى للبيانات: يهدف هذا النظام إلى مساعدة أخصائى مراجعة الحسابات، فى بناء أحكامهم لأجل إمكانية الإعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية ببيئة النظم المتقدمة للحاسبات، وقام ببناء هذا النظام كل من Hansen and Messier ولأغراض بنائه تم فحص الكتابات الحالية لشركات المراجعة الثمانية بالولايات المتحدة الأمريكية، والتي تتضمن أوراق مراجعة فعلية خاصة بتدقيق نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات، وتم إجراء مقابلات شخصية مع مجموعة من أخصائى مدققى الحسابات لخمس من هذه الشركات. ثم إتباع الخطوات التالية:

-إجراء تجربة شفوية على ثلاثة من المدققين المتخصصين فى مجال تدقيق نظم التشغيل الإلكترونى للبيانات، وذلك بهدف الوقوف على سلوك إتخاذ القرار لهؤلاء المتخصصين وتحديد قواعد القرار التي تتلاءم مع قاعدة نظام الخبرة المقترح.

-تحديد البرامج الملاءمة لمجال المشكلة(تقييم نظام الرقابة الداخلية) حيث تم الإستعانة ببرامج لغة النصيحة/الخبير، وتتضمن هذه البرامج مكونين رئيسيين هما قاعدة المعرفة وأداة الإستدلال.

-إعداد نموذج أولى لنظام الخبرة المقترح، وقد تضمن هذا النموذج الأولى 60 قاعدة قرار وهدف وحيد يتمثل فى التحقق من إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

وفي الاخير يمكننا ان نخلص الى القول بان المعالجة الكترونية للبيانات المحاسبية قد أدى إلى ظهور العديد من المشاكل مثل: اختفاء السجلات المادية، العاملین بنظم المعلومات، عدم وجود سند جيد للمراجعة. وهذه المشاكل قد أدت بدورها إلى زيادة فرص ارتكاب جرائم الغش وفيروسات الحاسبات وصعوبة إكتشافها، وتزداد حدة هذه الجرائم في البيئة المفتقرة لمقومات النظام الجيد للرقابة.

وفي ظل نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية تم وضع ثلاثة نظم فرعية للرقابة هي: الرقابة الإدارية والرقابة التشغيلية، الرقابة المحاسبية، والتي تتكامل في إطار عام لتحقيق الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية وهو منع الأخطاء والمخالفات أو إكتشافها أو الرقابة على تصحيحها وتدنيها.

كما أن استخدام الحاسبات في النظم المحاسبية قد طور من إجراءات وأساليب التدقيق بما يتماشى مع التطور في هذه النظم ، من أجل تقييم نظام الرقابة ومعرفة كافة أوجه القصور فيه.

## بسم الله الرحمن الرحيم تدقيق حسابات الميزانية

لتحقيق الهدف من التدقيق في القوائم المالية وخاصة قائمة المركز المالي يعتمد المدقق على مجموعة من الكيفيات والفنيات، يمكن أن تستعمل منفردة أو مع بعضها يقسمها البعض إلى ثلاث مجموعات رئيسية وتدرج ضمن كل مجموعة

تقنيات لها نفس طريقة العمل أو تكون متقاربة ومن ذلك : (1)

المجموعة الأولى : مجموعة التقنيات الكيفية : وتشمل :

- وصف أنظمة المؤسسة .

- المراقبة المتبادلة للوظائف .

- الإتصال بالمستخدمين وجمع المعلومات .

المجموعة الثانية : مجموعة التقنيات الكمية الأساسية : وتضم كل من :

- تقنية التجميع .

- المراقبة العينية .

- مراقبة قانونية ومصداقية أرصدة الحسابات .

المجموعة الثالثة : مجموعة التقنيات المساعدة : وتضم كل من :

- العينات الإحصائية أو التقدير .

- المراقبة الإستدلالية .

- المراقبة المتبادلة للحسابات .

- الإستثمارات .

**1. كيف تجري التدقيق المادي للعناصر:** يتم إجراء ذلك بإحترام إجراءات مختلفة حسب المراحل المعنية بعملية الجرد أي :

- التحضير لعملية الجرد و إحترام إجراءات الجرد وتكوين الفرق بجرس ودقة .
- الوقوف على حسن سير إجراء عمليات الجرد وعمل الفرق المختلفة وتسهيل إجراء العملية وتوقيعها
- معالجة المعلومات المتحصل عليها من عملية الجرد وإجراء المقارنات الضرورية خاصة مع الجرد المحاسبي .
- اعطاء قيم للنتائج المادية وتطبيق مبادئ التقييم،
- اقتراح القيود المحاسبية التعديلية التصحيحية وادخالها ومعالجة الانحرافات .

**2. كيف نتأكد من مصداقية أرصدة الحسابات:**

في نهاية الدورة المحاسبية تظهر أرصدة الحسابات بمبالغ نقدية ونتائج المعالجة المحاسبية ، فعلى المدقق الإجابة على سؤال مهم يتعلق فيما إذا قام المحاسب من التأكد من صحة ومصداقية تلك الأرصدة وهل قام بجمع الأعمال الجردية اللازمة بما في ذلك التعديلات والتصحيحات .

ويعتبر رصيد الحساب بعد القيام بأعمال نهاية السنة من جرد وتعديلات نهائي و يسجل به في القوائم المالية النهائية ويفترض في تلك الأرصدة أن تكون معبرة وقانونية وذات مصداقية .

**ماذا يقوم به المدقق:**

نظرا لحجم العمليات التي يجب التأكد من صحتها ومصداقيتها يصعب مسح كل المجال بصورة شاملة لذلك يتم اللجوء إلى إستعمال التقنيات والأساليب الإحصائية والاكتفاء بتدقيق جزئي عند استحالة التدقيق الكلي. ومن أهم الأساليب الأكثر استعمالا أسلوب العينات الذي يعتمد على عملية التقدير و على النظريات الإحصائية .

و للقيام بعملية التقدير يجب اولا تحديد العناصر الآتية : المجتمع ، العنصر، الخاصة ، هامش الخطأ ، مستوى الثقة ، خطأ النوع الأول ، خطأ النوع الثاني . قم نقوم باختيار العينة عن طريق السحب اعتمادا على ابسط الطرق . وحسب العناصر المحاسبية التي نريد التحقق من سلامتها مثل:

- لكل عملية محاسبية يوجد دليل مادي يتمثل في مستند رئيسي .
- الدليل المادي يتطلب التأكد من قانونيته .
- مدى دقة القيود المحاسبية .
- التأكد من صحة وسلامة العمليات الحسابية .

### التدقيق في عناصر الاصول:

بشكل عام فإن لكل عملية خصوصيات يمكن البحث عنها والتحقق منها حسب طبيعتها فمثلا يتطلب التحقيق في عناصر الأصول التأكد مما يلي :

- الوجود المادي الفعلي للعناصر المادية ، القيمة العادلة، الدقة المحاسبية ، سلامة ظهوره في القوائم المحاسبية والمالية ،إستمرار منفعة العنصر، وجود سلطة الإعتماد و إتخاذ القرار .

### التحقق من الاصول الثابتة:

على المدقق فيها الجانب المهم ، التأكد من ان قيمة الاصل الثابت التي تظهر بالميزانية هي القيمة التاريخية بعد تنزيل الاستهلاكات او النقص او التقادم وان اهم اهداف التحقق من الاصول هو التأكد من سلامة تبويب العناصر في قائمة المركز المالي ، والقبول العام لاسس تقييم الاصول ، والتأكد ان الاجماليات مؤيدة بحسابات مراقبة ، وان نفرق بين النفقات الراسمالية والنفقات الايرادية . ، كما انه علىينا التأكد من كفاية المخصصات ، ووجود تامين كاف للاخطار وان الدخل السنوي قد حمل بعبء الاستهلاك المناسب واخيرا التأكد من وجود رقابة داخلية على حيازة الاصل .

التدقيق في الاستثمارات ( الشبثيات): بالنسبة للاستثمارات يجب التركيز على مايلي:

- التأكد من وجود مدونة الإستثمارات
- التأكد من وجود بطاقة لكل إستثمار .
- التتبع لحركة الإستثمارات في حالة وجودها .
- التأكد من ملكية المؤسسة للإستثمار خاصة التي تتطلب وثائق خاصة للملكية (البطاقة الرمادية).

### اجراءات التحقق

- اعداد قائمة ملخص تظهر التغيرات خلال السنة .
- التأكد من ان سجل الاصل يطابق حساب المراقبة .

- التأكد من الملكية القانونية للاصول الثابتة .
- التحقق من الاضافات خلال العام .
- التأكد من الاستغناءات عن الاصول خلال العام .
- تحليل الصيانة والاصلاحات .
- عند احتساب الاهتلاك يجب ان يؤخذ بالحسبان الامور التالية: تكلفة الاصل . العمر الانتاجي و قيمة الخردة ومن المستحسن هنا ان نذكر انه يجب الانتباه الى ما يحدده قانون ضريبة الدخل.

### التحقق من الاصول المتداولة :

#### اولا : المخزون السلعي

- يعتبر التحقق من المخزون السلعي من اصعب المهمات للأسباب التالية :
- انه اكبر اصل متداول وذات قيمة كبيرة .
  - هناك عدة طرق لتسعير المخزون السلعي .
  - ان تحديد قيمة المخزون لها اثر مباشر على تكلفة المبيعات وعلى الدخل .
  - ان هذا الاصل معرض اكثر من غيره للاخطاء والتلاعب والسرقات .
  - ان التحقق من كمياته وظرفه وقيمتة مهمة معقدة.

#### التحقق من المخزون السلعي :

- لكي يتحقق المدقق من المخزون السلعي يقوم بعمل مذكرة التسوية اللازمة ومن اشكالها :
- قيمة البضاعة حسب الجرد اول المدة + المشتريات خلال السنة او الفترة - المبيعات خلال الفترة . = قيمة البضاعة بتاريخ الجرد .
- ولمراجعة كشوف الجرد على المراجع اتباع الآتي
- ان تكون كشوف الجرد موقعة من كل اعضاء اللجنة وأحد المسؤولين بصفته رئيس اللجنة او المنسق.
  - اختبار الكشوفات مع بطاقة الصنف .
  - التأكد ان البضاعة التي بالكشوفات مملوكة للشركة وليست على سبيل الامانة.
  - التأكد ان كميات البضاعة التي بالكشوفات قد دخلت حساب المشتريات . .
  - التأكد من خلو الكشف من الاخطاء .
- وفي الغالب يتم التحقق مما يلي:
- التأكد من إستعمال معايير الترتيب والتخزين.
  - التأكد من حسن إجراء الجرد.
  - أخذ عينات وإعادة حسابها .

- التأكد من وجود بطاقات للمخزون.

- التأكد من الجانب الامني وطريقة الحفظ والتنظيم بالمخازن،

**ثانيا: حسابات المدينون .**

بالنسبة للمدينون فان اهم حساب هو حساب الاموال لدى الغير ويطلق عليه بحساب العملاء وللتحقق من ارصدة هذا الحساب ، يطلب المدقق كشفا بأرصدة العملاء كما تظهرهم حساباتهم في دفتر الاستاذ ، والغرض الاول من ذلك، هو ان يتحقق من ان مجموع الكشف يطابق الرصيد مع اجمالي العملاء، ثم يقوم بعد ذلك باجراء التحقق ويتم ذلك عن طريق المصادقات باعتبارها ابسط واسهل واقل تكلفة. والهدف الرئيسي هو ان يتأكد المدقق من ان الارصدة جيدة ومن الممكن تحصيلها بالكامل ، وعليه الاستعانة بموظفي المنشأة وبالغير وباية معلومات تتاح له ويسترشد على ذلك بما يلي

- فترة التسهيلات الممنوحة للعميل وانتظامه بالسداد .

- دفعات تحت الحساب مع تزايد رصيد العميل .

- سداد الديون الجديدة وعدم سداد الديون القديمة

- رفض الشيكات او عدم تسديد اوراق القبض .

- الديون المتقدمة .

وعلى ان يتفحص كل حاله على حدة وهي تعطيه صورة واضحة عن العميل وصحة دينه .

ويمثل الحساب الاجمالي للعملاء اجمالي القيود التي رحلت بالتفصيل الى الحسابات الفردية للعملاء

وعلى ذلك يجب ان يطابق رصيده النهائي مجموع ارصدة الحسابات الفردية .

**ثالثا: حساب البنك**

ان هذا الحساب على درجة من الاهمية لان اغلب عمليات المؤسسة الاقتصادية يكون فيها حساب البنك طرفا نظرا للطبيعة النقدية للمبادلات الاقتصادية لذلك اذا قمنا بضمان التدقيق الجيد لرصيد هذا الحساب و تاكدنا من صحة وسلامة الرصيد فان ارصدة الحسابات ذات العلاقة تعدل تلقائيا وتصحح، و افضل طريقة لتدقيق رصيد حساب البنك هي ان يطابق المدقق مفردات كشف الحساب كما هو في دفتر الاستاذ مع كشف الحساب المقدم من طرف ادارة البنك وفي نفس الفترة . اضافة لذلك يقوم بطلب شهادة من البنك بالرصيد ، وأخيرا يقوم بعمل تسوية البنك وإجراء القيود التعديلية اللازمة .

**التحقق من عناصر الخصوم:**

تتكون الخصوم من عنصرين اساسيين وهما حقوق الملكية والالتزامات الخارجية .بمعنى مصادر

الاموال من راس مال وديون.

### اولا.التدقيق في حساب راس المال:

ان اهم مصدر من مصادر الاموال يعتبر ذاتيا وياتي من الملاك بشكل او بآخر ويطلق عليه اصطلاحا راس المال، هذه الاموال في حد ذاتها تعتبر من طبيعة دائنة وفقا لمبدأ استقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن مالكيها .

و رغم ان رصيد هذا الحساب عادة يكون ثابتا او قليل الحركة الا انه في حالة الشركات على المدقق ان يتحقق على الاقل من بنود القانون الاساسي و من الاككتاب والتسديد الكامل من واقع كشوفات البنك وان قيمة الاسهم قد دفعت بالكامل. وبصفة عام عليه القيام بما يلي:

- الاطلاع على النظام الداخلي وعقد التأسيس .
- الاطلاع على قرارات مجلس الادارة والهيئة العامة بخصوص الزيادة او التخفيض في راس المال.
- يراجع المحصل من الاككتاب ويطلع على المستندات المؤيدة له .
- التحقق ان المساهمين سددوا الاقساط في مواعيدها .
- مراجعة سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه .
- في حالة عدم سداد راس المال بالكامل ، يجب ان تظهر الميزانية المدفوع منه .

### ثانيا: التدقيق في حسابات الديون .

تعتبر الخصوم طويلة الاجل اهم الحسابات الدائنة و من اهم عناصرها السندات التي يجب عند التدقيق في ارصدة حسابات الديون طويلة الاجل مراعاة الامور التالية ، الاطلاع على النظام الداخلي للشركة لمعرفة الاحكام الخاصة اصدار وتسيير السندات ، وان يقوم بالإطلاع كذلك على قرارات مجلس الادارة بالموافقة على القرض ، كما عليه الاطلاع على عقود القرض المبرمة ، اضافة لذلك ان يقوم بطلب شهادة من الجهة المقرضة لبيان رصيد القرض . واخيرا ان يظهر في الميزانية بيانات عن نوع القرض وسعر فائدته وتاريخه .

### الموردون

اما بالنسبة للديون قضيرة الاجل او مايعرف بديون الاستغلال فان المدقق عند التحقق من ارصدة حساباتها ، عليه مراجعة كشوفات الموردين مع ارصدة الحسابات الشخصية، ومقارنة كشوفات الحساب المرسله من الموردين مع الدفاتر المحاسبية و القيام بارسال مصادقات للموردين ، و التأكد من تسجيل فواتير المواد التي دخلت المخازن وهكذا...

### التدقيق في حسابات النتائج:

#### اولا : قائمة الدخل.

بالنسبة لقائمة الدخل يجب التدقيق في كل من المصروفات واليرادات :

### 1. التحقق من المصروفات:

- مدى الإفصاح عن جميع الحقائق والتمييز بين الإيرادات والمصروفات .
- صحة وسلامة تبويب المصروفات .
- هل تم فصل المصروفات العادية عن المصروفات الطارئة .
- هل تظهر الإيرادات بقيمتها الاجمالية قبل طرح المصاريف .
- هل تظهر المردودات والمسموحات في بنود خاصة .
- هل توجد الشروحات الكافية لكل بند يمثل ايرادا او مصروفا .

### 2. التحقق من الايراد :

- التأكد من صحة المبالغ المثبتة في قائمة الاعمال عن طريق المراجعة المستندية .
- التأكد ان كل الايرادات المثبتة في قائمة الاعمال قد تحققت فعلا .
- التأكد من سلامة تبويب الايرادات وثباتها من سنة لآخري .
- التأكد من ان كل الايرادات الواجب اثباتها قد اثبتت فعلا .
- فصل الايرادات العادية عن الايرادات الطارئة .

### 3 : التحقق من النتيجة .

وفقا لمبدأ المقابلة الذي يؤكد ان لكل ايراد مصروفا مميزا كان سببا في وجوده ، ويجب مقابلة ذلك المصروف بالايراد المناسب لمعرفة النتيجة المناسبة التي تحسب بالفرق بين الجانبين ، إذ من المعروف انه يظهر في الجانب الدائن ايرادات العمليات ويجب ان يظهر في الجانب المدين ، المصروفات المتعلقة بنفس العملية والمبررة لتلك الايرادات .

ويتجلى بوضوح هذا المبدأ في نهاية الدورة المحاسبية عندما نحري ما يعرف بقيود الاقفال لتت في حسابات خلص من الحسابات المعنوية من ايرادات ومصروفات فهي حسابات تخص دورة واحدة ولا تتميز بالاستمرارية لذلك تقفل بجعل ارصدها صفرية و تفرغ في حسابات النتائج المناسب مثلا:

يظهر حساب المتاجرة أو ما يسمى ايضا بالحساب التجاري عند اقفال حساب المبيعات (ايرادات عملية التجارة) مع حساب المتاجرة بجل هذا الاخير دائنا وترصيد حساب المبيعات(جعل رصيده مساويا للصفري) وكذلك اقفال حساب تكلفة المبيعات(تكاليف عملية التجارة) بعله دائنا فيكون رصيده مساويا للصفري في حين يكون حساب المتاجرة مدينا بنفس قيمة الرصيد، وعند ترصيد هذا الاخير نحصل على نتيجة العملية التجارية بالربح او الخسارة، ويقفل هذا الرصيد ايضا في حساب الارباح والخسائر وهكذا...

### 4. التحقق من عناصر اخرى:

#### المصروفات المقدمة .

تعتبر المصروفات المقدمة من الاصول المتداولة ولكنها تستبعد عند ايجاد راس المال العامل ، وفي سبيل التحقق من هذه المصروفات يقوم المراجع بما يلي :

- \* التحقق من ان المصروف مدفوع فعلا وذلك بالرجوع للمستندات .
- \* التحقق من العملية الحسابية .
- \* ان يعد كشفا بالمصروفات المقدمة يرفقه مع اوراق المراجعة .

التامين ضد الاحطار

هو من اهم المصروفات المقدمة فمثلا اذا كانت المنشأة تحتفظ بسجل لبوالص التامين فان عمل المراجع هو اختبار فقط ، اما اذا كانت المنشأة لا تحتفظ بمثل هذا السجل ، فعلى المراجع عمل كشف بارقام واقساط ومبالغ البوالص ، وعليه ان يطمأن بنفسه ان قيمة البوالص كافية لتغطية الاحطار .

الايرادات المستحقة

على المراجع في هذا البند ان يقوم بمراجعة المبالغ الواردة في كشوفات الايراد المستحقة مع المستندات المؤيدة لها، وان يتتبع ما حصل من هذه المبالغ في المدة الجديدة، وان يقوم بمراجعة العمليات الحسابية ، واطافة لما سبق عليه التاكيد ان المنشأة تتبع نفس النظام من سنة لاجري .

ارصدة مدينة اجري

مصاريف التأسيس

للتحقق من هذه المصاريف يقوم المراجع بالاطلاع على قرارات مجلس الادارة والهيئة العامة ، ويقوم بالاطلاع على المستندات المؤيدة لهذه المصاريف ، واخيرا من المستحسن استهلاك هذه المصاريف في فترة قصيرة .

**مصروفات ايرادية مؤجلة**

تتمثل هذه المصاريف في ، الدعاية والاعلان ، مصاريف التأسيس ، مصاريف الكشف والتنقيب .

للتحقق من هذه المصروفات يقوم المراجع بمراجعة المفردات على المستندات المؤيدة لها ، ان يتأكد من ان تاجيل الاستهلاك مبني على اساس سليم ، وان تكون معتمدة من الادارة ، وان يظهر استهلاكها كمفردة مستقلة في حساب الارباح والخسائر .

**الخسائر المرحلة**

يجب على المراجع ان يتحرى مصدرها ويتأكد من صحة الرصيد ، كما انه من الناحية الضريبية عليه التاكيد من امكانية كونها غير قابلة للخصم من الضريبة .

بسم الله الرحمن الرحيم

## التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من أهم وسائل الرقابة الفعالة والتي تلجأ إليه المؤسسة باستمرار وبصفة الزامية واحيانا اختياريا ، وذلك عن طريق تعيين مهني متخصص خبير وذو كفاءة اما كشخص طبيعي او مكتب يضم مجموعة مدققين او شركة كشخص معنوي، و المدقق الخارجي أو بما يعرف بمراقب الحسابات او مندوب الحسابات او المحاسب القانوني ، والذي يبدي رأيا فنيا محايدا حول الوضع المالي للمؤسسة التي يشرف على تدقيق حساباتها بكل موضوعية وحيادية، فالتدقيق الخارجي يتم بواسطة طرف محايد مستقل تماما عن المؤسسة التي تعمل على تقييم العمليات المحاسبية ، والتأكد من صحة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية وسلامتها من الأخطاء ، ونجد أن القانون قد ألزم معظم الشركات على تعيين مدقق قانوني يسمى في الجزائر بمحافظ حسابات يتولى تدقيق حساباتها ، ويعطي رأيه بشأنها ، ومن بين هذه الشركات " شركة الأموال - شركة لأشخاص - وفيما يلي نتعرض إلى أهم التعاريف التي اقترحها معظم الباحثين الاكاديميين المهتمين بموضوع التدقيق الخارجي .

### 1- تعريف التدقيق الخارجي :

من بين أهم التعاريف التي تخص التدقيق الخارجي هو ما ذكره عبد الله هلال ومحمد سمير الصبان بأن التدقيق الخارجي هو " أن يقوم طرف من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك ، وذلك لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة مالية معينة "(1).

أما الخبير المهني والأكاديمي Hamini Allel فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه " مراقبة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من أجل ضمان موضوعية القرار ، وتهدف إلى التعبير عن رأي حول صدق وسلامة القوائم المالية "(2).

أما تعريف "عبد الفتاح الصحن ، وأحمد نور" يتمثل في أن " التدقيق الخارجي هو فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا ومن ثم إعداد تقرير عن نتيجة المركز المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة "(3).

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن التدقيق الخارجي يتمثل أساسا في فحص وتقييم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من إدارة المؤسسة ، فهو يشتمل على إبداء رأي وإصدار حكم حول الوضع المالي للمؤسسة ؛

(1) - عبد الله هلال ، محمد سمير الصبان : الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات،الدار الجامعية للطبع والنشر،التوزيع - الاسكندرية، السنة 1988 ، ص: (41).

(2) - Hamini Allel - l'audit comptable et financier - peremire Edition -;2001-2002 .p :08

(3) - عبد الفتاح الصحن ، أحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، بدون سنة ، ص:12

وعليه فإن عملية التدقيق الخارجي قد تحولت من تدقيق العمليات التي تمت في دفاتر المؤسسة إلى دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات ، فبقدر ما يكون نظام المراقبة الداخلية فعال تكون إدارة المؤسسة مطمئنة ويعطي ذلك صورة حسنة عن تصرفاتها؛ وعموماً فإن أي مؤسسة اقتصادية هي بحاجة ماسة إلى وجود طرف محايد يفصح عن سلامة العمليات الحاسبية وخلوها من الأخطاء التي قد يرتكبها القائم بعملية التسجيل ، كما أنه يساعد في تقييم الأفراد، ويساهم في إعطاء الإرشادات ، والنصائح الملائمة للملاك ن وبالتالي تقييم نظام

المراقبة الداخلية للمؤسسة ، والتأكد من أنها تسير وفق الخطط المرسومة و الأهداف المحددة.

## 2. أهمية التدقيق الخارجي :

تظهر أهمية التدقيق الخارجي لأنه يقوم به طرف محايد عال المهارات والتكوين والتدريب و يهدف الى التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية ، وأن تسجيلها تم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وكما كانت المؤسسة ذات محاسبة موثوقة وصحيحة يرتفع إنتاجها ويزداد ربحها . ومنه فإن المدقق الخارجي مسؤول أمام ملاك المؤسسة أو الجهة التي طلبت منه التدخل للتدقيق بغية اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي قد تحدث عند القيام بعملية التسجيل الحاسبي إما سهواً أو عمداً ، فمهمته الرئيسية تتمثل في الإفصاح عن رأيه الفني المحايد بشأن أعمال مجلس الإدارة للمؤسسة ، وهنا تكمل الأهمية البالغة للتدقيق الخارجي بالنسبة لأية مؤسسة كانت، وذلك للإطمئنان على مدى مصداقية تمثيل قوائمها المالية ، بالإضافة إلى ضمان التقيد بالأهداف المسطرة مسبقاً وكفاءة عمالها، وفعالية أنظمة رقابتها الداخلية.

## 3. مهمة المدقق الخارجي :

إن المدقق الخارجي يقوم بمجموعة من الاعمال التي تساعد في أداء مهمته بصورة نهائية وفعالة في المؤسسة التي يقوم بمراقبة حساباتها، وتتجسد هذه الأخيرة في ثلاث مهم رئيسية وهي : الفحص والتحقق والتقرير .

هذه الاعمال تمكنه من القيام بعملية التدقيق على درجة من الكفاءة والخبرة المهنية ، ويجب عليه أيضاً أن يكون على معرفة تامة بالأسس الحاسبية ، واجراءات التدقيق ليتمكن من ابداء رأيه بصورة سليمة ، وعليه إعداد التقرير وإبداء الرأي الفني المحايد وبكل استقلالية ، دون ان يتعرض لاي تدخل أو ضغط من طرف اي كان ، بمعنى أنه يجب على المدقق الخارجي أن يتمتع باستقلالية تامة ، وحرية كاملة في مجال عمله ، وهذا ما يؤدي به إلى أداء مهمته بصورة فعالة .

## 3- الفرق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :

لخص البعض المقارنة بمجموعة معايير وضعت في شكل جدول مقارنة على النحو التالي:

نوع التدقيق	البيان	
	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
درجة الإستقلال	- يتمتع المدقق الداخلي باستقلال جزئي، فهو يخضع لإدارة المؤسسة . - يخضع للجمعية العامة للمساهمين أو الملاك .	- المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كلي عن إدارة المؤسسة عند قيامه بعملية المراجعة . - يخضع للجمعية العامة للمساهمين أو الملاك .
نطاق العمل	- إن إدارة المؤسسة هي التي تقوم بتحديد نطاق عمل المدقق الداخلي وتكون مراجعته شاملة ومستمرة .	- يتحدد نطاق عمل المدقق الخارجي وفق أمر التعيين، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لعملية التدقيق.
هدف التدقيق	- السهر على حسن تنفيذ السياسات والبرامج وإجراء التصحيحات المناسبة وذلك خدمة لإدارة المؤسسة .	- إبداء الرأي حول سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية خدمة للملاك .
المسؤولية	- المدقق الداخلي يكون مسؤولاً أمام الإدارة لأنه يقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي قام به إلى الإدارة العليا للمؤسسة التي يعمل بها .	- المدقق الخارجي يكون مسؤولاً أمام الملاك أو المساهمين ويقدم تقريره إليهم الذي يحتوي على رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية التي تم فحصها .
نوعية من يقوم بالتدقيق	- المدقق الداخلي موظف داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويعين بواسطة الإدارة .	- المدقق الخارجي شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، يعين بواسطة الملاك أو المساهمين .
توقيت الأداء	- إن عملية الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي تكون مستمرة على مدار السنة.	- عملية الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي بالنسبة للقوائم المالية للمؤسسة تكون عادة في نهاية السنة المالية للمؤسسة تكون عادة في نهاية السنة المالية وأحياناً تكون على فترات متقطعة من السنة .

**المصدر :** عبد الله هلال ، محمد سمير الصبان ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، ص44.

## بسم الله الرحمن الرحيم التدقيق التعاقدى

يعتبر التدقيق التعاقدى نوع من أنواع التدقيق الخارجى حيث أن منطلقها الأساسى **العقد وهو** **شريعة المتعاقدين** فهو يربط بينهما ويحدد التزامات كل وحقوق كل طرف ، ويتم اللجوء لهذا النوع من التدقيق إما برغبة من العميل أو بطلب من الغير الذى له مصلحة أو بموجب الزام قانوني الا ان هذا النوع من التعاقد الذى يلزمه القانون يدرس بشكل مستقل عند دراسة موضوع محافظ الحسابات و موضوع الخبرة القضائية لذلك نكتفى هنا بدراسة التعاقد الاختياري الارادي الذى تطلبه المؤسسة برغبة من ادارتها او من الغير الذين لهم مصلحة.

فبالنسبة للحالة الأولى يتم اللجوء الى التعاقد مع المدقق برغبة من المؤسسة و بإرادة واختيار من ادارتها وذلك لتحقيق الاهداف التالية:

- التأكد من مصداقية المعلومات المتوفرة لديها لاستخدامها أو لتقديمها للغير .
  - تقييم وضعيتها من أجل إكتشاف النقائص وتحسينها.
  - تجنب حدوث عمليات الغش والأخطاء ومنع تكرارها.
  - تحسين ورفع الاداء بغية التسجيل في البرصة .
- أما بالنسبة للحالة الثانية أي عندما يلجأ الى المدقق بطلب من الغير، فيتم ذلك في الحالات التالية :

- الدائون خاصة البنوك اذا طلبت المؤسسة ديونا معتبرة .
- النقابات اذا كانت الادارة تخفي عنهم الوضعية الحقيقية .
- المستثمرون بكافة انواعهم والشركات التي تريد المساهمة في الشركة المعينة .
- الملاك خاصة مجموعة ذات أغلبية من المساهمين والتي تريد الإطلاع اكثر على وضعية الشركة.

### **1، اركان العقد وواجبات الطرفين المتعاقدين:**

العقد شريعة المتعاقدين عندما يوقع منهما وبحضورهما فهو وثيقة أساسية تحدد واجبات والتزامات كل طرف ومن اركانه مايلي :

- الرضا ، الأهلية ، وجود شيء فعلي يقبل التعاقد ، وجود السبب الشرعي للتعاقد.
- إن العقد الذى يربط بين الطرفين غالبا ما يطلق عليه مصطلح رسالة المهمة أو الإتفاقية.

## 2. مهام وأشكال تدخل المدقق التعاقدية :

تحدد وثيقة العقد نوع وطبيعة الأعمال المطلوبة من المدقق القيام بها وتمثل خاصة في المهام

الآتية :

- الاشراف على إعداد القوائم المالية.
- الاستشارة و مساعدة ادارة المؤسسة .
- الاشراف ، المتابعة والتكوين .
- مهمة التصفية الاختيارية التي تقررها الادارة .
- مهمة التقييم واعادة التقييم .

## 3. مسؤوليات المدقق التعاقدية :

يتحمل المدقق التعاقدية كغيره من المهنيين المسؤولية التامة عن أعماله والتي تكون في إحدى الأشكال المعروفة للمسؤولية ألا وهي المدنية ، الجزائية ، والتأديبية .

..../....

**ملاحظة 1:** لاستكمال متطلبات المادة ورفع مستوى التحصيل، على الطالب القيام ببحوث في مختلف محاور المادة وخاصة في المواضيع التالية:

- الخبرة المحاسبية القضائية او ما يعرف بالتدقيق الازامي من الجهات القضائية.
- محافظ الحسابات والتدقيق الخارجي القانوني،
- استخدام الطرق الكمية والاحصائية في التدقيق.
- التدقيق الالكتروني.
- نظرية التدقيق والقضايا المعاصرة.
- معايير التدقيق والهيئات الدولية ذات العلاقة.
- تقنيات واساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

**ملاحظة 2:** سيتم الاخذ بكل انتقادات من اطلع على مضمون المادة من الطلبة ومن القراء الاعزاء ويتم تحسين محتوى الحوار باستمرار تبعاً، ونعتذر مسبقاً عن كل غموض او خطأ في الصياغة او في التدقيق الاملائي، فان اصبنا فمن عندي الله وان اخطانا فمن انفسنا ،

